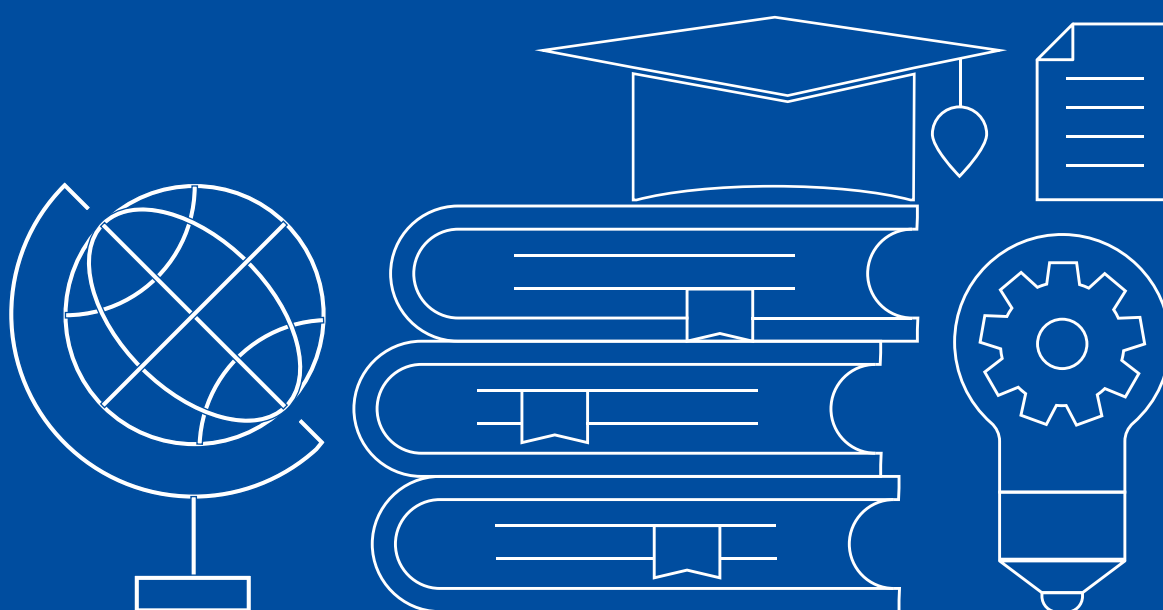


Il reporting integrato degli studi professionali

Suggerimenti metodologici e spunti
operativi dalla prassi degli studi
di consulenza legale e fiscale

Quaderno O.I.B.R. #11



Gennaio 2025

ISBN 979-12-81188-04-4

OIBR
Organismo Italiano
Business Reporting

Il gruppo di lavoro

COORDINATORI

Marco Cristiano Petrassi

Avvocato, Partner SZA Studio Legale

Sara Pelucchi

*Dottore Commercialista - Segretaria Cda Fondazione Centro Studi UNGDEC con delega alla sostenibilità,
Membro Comitato Scientifico Fondazione O.I.B.R.*

PARTECIPANTI

Stella Cuccoli

Dottore Commercialista, Revisore Contabile

Giulio Graziani

Avvocato, Founder – CEO di Freebly Sta Sb Srl

Marco Imperiale

Avvocato, Founder & Managing Director Better Ipsum S.r.l

Sara Moggi

*Professore Associato di Economia Aziendale all'Università degli Studi di Verona e Professore di Business Ethics alla LIUC -
Università Cattaneo*

Eleonora Montani

Academic Fellow Università Bocconi, Avvocata, Coordinatrice Scientifica di LET'S LAB SDA Bocconi

Beatrice Scappini

*Dottore Commercialista, Consulente di sostenibilità, Co-fondatrice di IPLUS, Presidente della Commissione di
Sostenibilità dell'UNGDEC*

Stefania Serina

Dottore Commercialista, Consigliere Giunta UNGDEC delegata per la Commissione Sostenibilità e Business Reporting

Quaderno O.I.B.R. #11

Copyright © 2024 by

Fondazione Organismo Italiano di Business Reporting -
Sustainability, Non-Financial e Integrated Reporting (OIBR) E.T.S.

ISBN 979-12-81188-04-4

Presentazione

Quando si pensa alle forme di rendicontazione utili per dare conto della sostenibilità, le stesse appaiono per lo più proiettate a rappresentare i percorsi e le attese che si aprono per imprese di medio-grandi dimensioni.

È questo, infatti, il “terreno naturale” nel quale sono cresciute le esperienze più varie, da quelle volontarie dei bilanci ambientali e sociali dei decenni passati, a quelle del periodo più vicino ad oggi, conseguenti all'introduzione della NFRD e all'implementazione della CRSD e dei nuovi standard dell'EFRAG.

Un discorso parzialmente diverso può essere proposto per le esperienze relative al report integrato promosso dall'IIRC con il Framework del 2013, poi affinato con il nuovo Framework del 2021, di cui questa Fondazione OIBR ETS ha curato la traduzione nella lingua italiana.

Tali esperienze hanno infatti guardato oltre le imprese medio-grandi e si sono rivelate di pieno significato per molte tipologie di organizzazioni, fino a comprendere imprese di piccole dimensioni o anche enti pubblici. E proprio a enti pubblici sono andati, in alcuni anni passati, i premi “Oscar di bilancio” per il report integrato, a suggello che questo tipo di strumentazione è utilizzabile in modo efficace e convincente da un largo spettro di entità.

In questo rincorrersi nell'impiego di modelli e standard utili per dare conto della sostenibilità, degli elementi intangibili e della creazione del valore per tutti gli *stakeholder*, gli Studi professionali sono apparsi meno in luce – nel dibattito nazionale ed internazionale – quali soggetti interessati a rendicontare. Forse perché la loro immagine si collega alla realizzazione di progetti e all'erogazione di servizi per altri e non per se stessi, forse perché essi sono erroneamente ritenuti al di fuori dello *scope* degli strumenti di informazione, forse per un fatto di maturazione culturale degli *owner*, sta di fatto che né la letteratura né la prassi hanno dedicato agli Studi uno spazio adeguato.

La Fondazione OIBR ETS intende ovviare oggi a questa mancanza, destinando un intero quaderno agli Studi professionali, con l'intenzione di stimolare, anche in queste importanti realtà, la possibilità di avvicinarsi alla rendicontazione integrata.

Ecco il senso di questo documento, che viene alla luce proprio nel momento in cui agli Studi professionali è affidato dal sistema socio-economico un compito rilevante nel viaggio verso la sostenibilità: quello di

accompagnare i cittadini, le imprese e ogni tipo di organizzazione verso una sensibilità non effimera ai temi nuovi e al contempo quello di offrire ai propri clienti servizi funzionali a tradurre in pratica le nuove idee, aiutandoli in ogni passo necessario per implementare processi prima inesistenti, in particolare quelli di rendicontazione.

Considerati questi contesti, lo strumento del reporting integrato diventa determinante, perché stimola una riflessione non episodica sul *business model* degli Studi nonché sul loro modo di creare valore per se stessi e per tutti gli stakeholder ad essi vicini. Soprattutto, apre definitivamente l'orizzonte verso tre ordini di capitali che altrimenti si rischia di dimenticare: il capitale umano, il capitale intellettuale e il capitale relazionale. Sono questi gli elementi immateriali più rilevanti degli Studi, quelli che spiegano maggiormente la differenza “fra” gli Studi e la loro capacità di meglio servire la propria clientela.

Proprio sulla base di queste motivazioni, il quaderno dedica una intera sezione, la prima, a qualificare il senso del report integrato negli Studi professionali, aggiungendo – nella seconda sezione – la considerazione del processo necessario per la rendicontazione integrata degli stessi e la prospettazione di alcuni KPI utilizzabili. Infine, nella terza sezione, il quaderno prospetta i risultati di un'indagine empirica di supporto e validazione dell'intero lavoro.

In tutta la trattazione, il testo prevede la presentazione di schemi, tabelle e sussidi applicativi che rendono il documento facilmente utilizzabile e che ne favoriscono una fruizione più agevole da parte di chi lo vorrà consultare.

Il documento è stato realizzato da un gruppo di lavoro – che la seconda di copertina consente di cogliere nella sua interezza – coordinato dall'avv. Marco Cristiano Petrassi e dalla dott.ssa Sara Pelucchi – ed è stato sviluppato in collaborazione con esponenti di numerosi Studi professionali o di organizzazioni che rappresentano varie categorie: questa varietà ha consentito di arricchire il programma di lavoro che il gruppo di coordinamento ha condiviso.

La Fondazione O.I.B.R. ETS esprime profonda riconoscenza ai coordinatori e a tutto il gruppo che ha contribuito al progetto, offrendo al lettore uno scritto certamente originale nel panorama della letteratura nazionale e al contempo utile per favorire importanti riflessioni.

Prof. Alessandro Lai
Presidente della Fondazione O.I.B.R. ETS

Sommario

1. Introduzione: i professionisti e la sostenibilità	4
--	---

Sezione I 10

2. Il Report Integrato negli studi professionali Principi di redazione	10
3. I capitali e i KPI per gli studi professionali	21
A. Il Capitale Finanziario	21
B. Il Capitale Umano	22
C. Il Capitale Intellettuale	24
D. Il Capitale Relazionale	26
E. Il Capitale Produttivo	28
F. Il Capitale Naturale	29
4. Cenni sulla valutazione di impatto	32
5. Cenni sulla rendicontazione europea	35

Sezione II 38

Il Report Integrato: suggerimenti per l'implementazione

6. Il processo per la rendicontazione integrata	38
7. Esempi di KPI per la rendicontazione dei capitali	40

Sezione III

La rendicontazione di Sostenibilità negli Studi Professionali: un'indagine empirica

44

- | | |
|--|----|
| 8. Perimetro di riferimento e approccio metodologico | 44 |
| 9. Motivazioni alla rendicontazione e processo di redazione del report | 45 |
| 10. Le informazioni materiali per la rendicontazione di sostenibilità | 51 |
| 11. Analisi delle prassi degli studi professionali costituiti e operanti in forma di società benefit | 54 |

Elenco dei report esaminati 59

Bibliografia principale 59

1.

Introduzione: i professionisti e la sostenibilità

1.1. La sfida della sostenibilità per gli studi professionali

Nell'ambito dell'attuale contesto normativo, sociale ed economico, non stupisce che la questione della sostenibilità stia interessando anche gli studi professionali che erogano, in forma associata o societaria, i servizi riconducibili alle c.d. professioni liberali. Gli studi professionali sono infatti nella catena di fornitura delle imprese e, sebbene non coinvolti nella fase produttiva, svolgono un ruolo senz'altro strategico.

Alcuni grandi gruppi industriali hanno anzi già richiesto agli studi professionali il rilascio

di dichiarazioni di impegno al rispetto del codice etico o la rendicontazione delle proprie *practice* in tema di parità di genere o rispetto dell'ambiente.

Va tuttavia evidenziato che, negli studi professionali, la sfida della sostenibilità richiede di affrontare elementi di difficoltà del tutto peculiari.

Innanzitutto, per tradizione tipologica favorita anche dal contesto legislativo, gli studi professionali hanno modelli organizzativi differenti dalle imprese.

Il regime libero professionale comporta che nell'organizzazione del lavoro non possano essere applicati in modo indiscriminato i poteri datoriali tipici del lavoro dipendente. Sono quindi generalmente assenti, negli studi professionali, organigrammi e procedure decisionali formalizzati.

Anche per lo svolgimento dell'attività in forma societaria sono previste normative specifiche¹.

1. Per l'avvocatura, la legge 247/2012 dispone, per il caso delle società tra professionisti, che: «L'esercizio della professione forense in forma societaria è consentito a società di persone, a società di capitali o a società cooperative iscritte cooperative iscritte in un'apposita sezione speciale dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società» ... «i soci, per almeno due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto, devono essere avvocati iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e professionisti iscritti in albi di altre professioni» ... «la maggioranza dei membri dell'organo di gestione deve essere composta da soci avvocati; i componenti dell'organo di gestione non possono essere estranei alla compagine sociale» ... «Anche nel caso di esercizio della professione forense in forma societaria resta fermo il principio della personalità della prestazione professionale».

In generale, per le società tra professionisti, l'art. 10, comma 4, della legge 183/2011, dispone:

«Possono assumere la qualifica di società tra professionisti le società il cui atto costitutivo preveda:

- a) l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;
- b) l'ammissione in qualità di soci dei soli professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, anche in differenti sezioni, nonché dei cittadini degli Stati membri dell'Unione europea, purché in possesso del titolo di studio abilitante, ovvero soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche, o per finalità di investimento. In ogni caso il numero dei soci professionisti e la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci; il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi;
- c) criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta; la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente e, in mancanza di tale designazione, il nominativo debba essere previamente comunicato per iscritto all'utente;
- d) le modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo»

1.2. Contributi di soft law sull'organizzazione degli studi professionali: La norma UNI 11871 sui principi organizzativi e la gestione dei rischi negli studi professionali

Nonostante le specificità derivanti dallo statuto giuridico del professionista, il fenomeno della crescita dimensionale delle aggregazioni professionali ha reso più urgente la necessità di una riflessione sulle strutture organizzative e sui processi gestionali più adeguati per gli studi professionali.

Significativa, al riguardo, è la recente pubblicazione della norma UNI 11871 per gli studi professionali di avvocati e commercialisti contenenti i *“principi organizzativi e gestione dei rischi connessi all'esercizio della professione per la creazione e protezione del valore”*.

Finalità della norma UNI 11871 è quella di *“fornire agli Studi professionali individuali o associati, di qualunque dimensione, operanti in Italia sotto qualsiasi forma giuridica nel settore dell'assistenza legale (giudiziale e stragiudiziale) e/o della consulenza in materie tributarie e contabile, un complesso omogeneo di criteri di riferimento validi, sperimentati e aggiornati per la gestione organizzata e verificabile delle attività professionali”*.

Secondo la Norma UNI una gestione efficace dello studio professionale passa attraverso l'applicazione dei seguenti principi:

- approccio organizzativo per processi;
- individuazione e attribuzione dei ruoli e delle responsabilità nell'ambito dello studio;
- selezione dei componenti dello studio e gestione delle loro necessità e attività;
- orientamento ai clienti;
- gestione dei rischi;

- obiettivo di miglioramento continuo;
- programmazione e svolgimento delle attività professionali;
- attività di comunicazione esterna;
- sostenibilità;
- rispetto delle disposizioni cogenti.

Esula dallo scopo di questa trattazione un esame puntuale dei principi sopra richiamati.

È comunque qui di interesse evidenziare che la norma UNI 11871 dedica un principio specifico alla *“individuazione e attribuzione dei ruoli e delle responsabilità nell'ambito dello Studio”*, enfatizzando il ruolo delle risorse umane nell'ambito della creazione del valore e fornendo indicazioni non solo nella fase di selezione dei professionisti, ma anche con riferimento allo svolgimento della relazione e alla sua cessazione.

Da questo punto di vista, è significativo che, in un contesto socio-economico caratterizzato dall'assenza di una disciplina legale specifica della figura del collaboratore di studio, le norme UNI 11871 raccomandino di *“attribuire a tutti i Componenti dello Studio ruoli, funzioni, e responsabilità adeguati alle competenze, esperienze e capacità di ciascuno, assegnando di volta in volta incarichi operativi ai rispettivi ruoli”*² oppure di curare il coinvolgimento dei collaboratori *“a fini sia conoscitivi che decisionali”*, mantenendo *“periodicamente al corrente i propri Componenti dei gradi di sviluppo delle proprie direttive generali e delle politiche attuate”*³.

2. Norma UNI 11871, par. 7.3

3. Norma UNI 11871, par. 7.4

1. Introduzione: i professionisti e la sostenibilità.

Ancora meritevoli di menzione sono le indicazioni dirette a curare e favorire la formazione dei collaboratori, nonché la messa a disposizione di *“strumenti di ricerca tecnicamente adeguati alle loro necessità professionali, decisionali e esecutive”*.

Appare infine centrale il richiamo a favorire *“la consapevolezza dell'importanza di tutti i contributi per l'attuazione dei principi dello Studio, il perseguimento delle sue direttive generali e politiche attuative, la qualità complessiva della sua organizzazione e delle prestazioni di servizi ai Clienti”*⁴ e ad assicurare la possibilità di ciascun professionista di *“effettiva partecipazione all'apprendimento e alla formazione professionale, di essere inclusi nei gruppi di lavoro, ricevere incarichi adeguati, avere contatti con i Clienti, sotto il controllo dei rispettivi responsabili e partecipare a periodiche sessioni di valutazione del proprio percorso di crescita professionale nell'ambito dello Studio”*.

Tali raccomandazioni sono evidentemente svolte nella consapevolezza che, per gli studi professionali, la capacità produttiva risiede innanzitutto nella ricchezza della loro compagine professionale e delle relative competenze acquisite.

Quanto agli altri principi, per la loro evidente connessione con il processo di reporting, è utile svolgere qualche approfondimento con riferimento ai principi sub a) (approccio organizzativo per processi), e) gestione dei rischi, f) (obiettivo di miglioramento continuo).

L'approccio per processi si svolge secondo i seguenti passaggi:

- individuazione del contesto di riferimento;
- analisi e programmazione delle modalità caratteristiche di svolgimento delle attività professionali;
- predisposizione e conservazione di evidenze documentali del corretto svolgimento degli incarichi da parte dei professionisti;
- correzione e consolidamento della efficacia delle procedure adottate.

La fase di gestione dei rischi presuppone i passaggi della identificazione delle aree di rischio e dei rischi concreti, della soglia di accettabilità dei rischi, della predisposizione di un piano di azione.

Quanto al principio dell'obiettivo di miglioramento continuo deve articolarsi, secondo la Norma Uni, lungo i seguenti criteri: i) la predisposizione periodica di un programma di obiettivi misurabili, ii) il riesame di confronto tra obiettivi e risultati, iii) lo svolgimento costante di verifiche sul sistema organizzativo, la gestione degli eventuali errori e piani di miglioramento.

Infine, la Norma UNI invita ad una implementazione progressiva del principio organizzativo della sostenibilità, articolato secondo i tre pilastri della sostenibilità ambientale, lavorativa e sociale⁵.

La breve analisi dei principi indicati dalla Norma UNI per la gestione degli studi professionali è sufficiente per evidenziare la visione olistica che, dell'attività economica, è da essa presupposta.

Mentre le indicazioni relative alla *“selezione dei componenti dello studio e gestione delle loro necessità e attività”* e all'*“orientamento ai clienti”* sono concentrate su quelli che, come già spiegato poco sopra, sono gli asset principali di produzione del valore degli studi professionali, le raccomandazioni relative all'*“approccio organizzativo per processi”*, alla *“gestione dei rischi”*, all'*“obiettivo di miglioramento continuo”*, alla *“programmazione e svolgimento delle attività professionali”* sono diretti ad abbracciare anche la fase esecutiva della prestazione caratteristica.

Infine, il richiamo ad orientare l'organizzazione alla sostenibilità ambientale, lavorativa e sociale introduce la prospettiva degli impatti sugli stakeholder e la necessità di governarli o mitigarli.

4. Norma UNI 11871, par. 7.7

5. Norma UNI 11871, par. 7.3

1.3. Organizzazione e rendicontazione. Il report integrato quale framework di riferimento per la rendicontazione degli studi professionali

Le esigenze organizzative di un approccio per processi, di mappare e gestire periodicamente i rischi, fissare degli obiettivi e verificarne il raggiungimento non possono essere efficacemente perseguite senza la previsione di un processo di rendicontazione, nell'ambito del quale le informazioni materiali convogliano per offrire una lettura sintetica delle attività svolte e dei risultati conseguiti su base periodica.

In tale ottica la rendicontazione periodica delle attività è elemento non più rinviabile da parte degli studi professionali e, negli ultimi cinque anni, alcuni studi professionali in Italia hanno cominciato ad approcciarsi al tema della gestione e comunicazione della sostenibilità predisponendo dei report.

Si tratta di iniziative assunte in modo del tutto volontario e che seguono criteri diversi.

Pur nella loro eterogeneità, i documenti sinora pubblicati dagli studi professionali rappresentano una interessante base di analisi per cogliere la direzione di un fenomeno destinato a consolidarsi.

È verosimile che nei prossimi anni la prassi della rendicontazione si diffonderà in modo significativo anche nell'area delle professioni liberali e la diffusione dello strumento comporterà l'esigenza di comparabilità delle esperienze e di attendibilità delle informazioni.

Il riconoscimento di alcune delle specificità dello studio professionale rispetto ad altri contesti produttivi non può che riflettersi anche sulla scelta del sistema di rendicontazione dei suoi risultati.

Da questo punto di vista, questo studio propone l'adozione del framework del *report integrato* per valorizzare tali specificità, pur

nella consapevolezza della complessità del panorama degli strumenti di rendicontazione non finanziaria e dei possibili ulteriori sviluppi che ad essi imporrà la più recente legislazione europea.

Il Reporting Integrato (<IR>) è basato su un Framework internazionale realizzato dall'*Integrated International Reporting Council* (IIRC - www.integratedreporting.org), un Comitato Internazionale istituito nell'agosto 2010 e composto da una coalizione internazionale di alto livello di organismi regolatori, investitori, aziende, enti professionali e normativi, accademici e ONG.

Il Report Integrato è una comunicazione sintetica rivolta all'ambiente interno ed esterno che illustra come la strategia, la governance, le performance e le prospettive di un'organizzazione consentono di creare valore nel breve, medio e lungo periodo nel contesto in cui essa opera, ovvero come e su quali basi l'azienda ha creato – e potenzialmente continuerà a creare – valore nel tempo.

Secondo il Framework dell'IIRC il successo di ogni organizzazione dipende da diversi tipi di capitale o classi di risorse a disposizione della stessa.

In particolare, il sistema del Report Integrato fa riferimento a sei forme di capitali: capitale finanziario, capitale materiale, capitale sociale e relazionale, capitale intellettuale/organizzativo, capitale umano, capitale naturale (per una classificazione e descrizione dei sei capitali si veda la Figura 1).

Naturalmente, la presenza o il peso dei sei capitali sulla produzione di valore della singola organizzazione può variare in relazione al modello di business.

1. Introduzione: i professionisti e la sostenibilità.

Quindi, il modello del Report Integrato si pone come strumento di rendicontazione idoneo a cogliere le specificità della catena del valore degli studi professionali, garantendone, da un lato, la flessibilità adeguata agli assetti dimensionali e organizzativi e, dall'altro, favorendo lo sviluppo di un approccio strategico e olistico ai temi dell'organizzazione e della rendicontazione.

Fig. 1 - i Sei capitali – <IR> Framework, 2021, p. 19

- **Capitale finanziario** – Insieme dei fondi che:
 - Un'organizzazione può utilizzare per produrre beni o fornire servizi
 - Sono ottenuti tramite forme di finanziamento, quali l'indebitamento, l'equity, i prestiti obbligazionari oppure generati tramite l'attività operativa o dai risultati degli investimenti
 - **Capitale produttivo** – Oggetti fisici fabbricati (in contrapposizione alle risorse fisiche naturali) che un'organizzazione può utilizzare per produrre beni o fornire servizi. Essi includono:
 - Edifici
 - Macchinari, impianti e attrezzature
 - Infrastrutture (quali strade, porti, ponti e impianti di trattamento di acqua e rifiuti)

Il capitale produttivo viene spesso creato da altre organizzazioni, ma include beni prodotti dall'organizzazione che redige il report per la vendita o per uso interno.
 - **Capitale intellettuale** – Beni immateriali corrispondenti al capitale organizzativo e al valore della conoscenza. Essi includono:
 - Proprietà intellettuale, quali brevetti, copyright, software, diritti e licenze
 - Capitale organizzativo, come conoscenze implicite, sistemi, procedure e protocolli.
 - **Capitale umano** – Competenze, capacità ed esperienza delle persone e la loro motivazione ad innovare, che includono:
 - Condivisione e sostegno del modello di governance, dell'approccio di gestione dei rischi e dei valori etici dell'organizzazione
 - Capacità di comprendere, sviluppare e implementare la strategia di un'organizzazione
 - Lealtà e impegno per il miglioramento di processi, beni e servizi, inclusa la loro capacità di guidare, gestire e collaborare.
 - **Capitale sociale e relazionale** – Istituzioni e relazioni fra o all'interno di comunità, gruppi di stakeholder e altri network, nonché la capacità di condividere informazioni al fine di aumentare il benessere individuale e collettivo.
- Il capitale sociale e relazionale include:
- Regole condivise, comportamenti e valori comuni
 - Relazioni con gli stakeholder chiave, nonché la fiducia e l'impegno che un'organizzazione ha sviluppato e si sforza di costruire e tutelare a vantaggio degli stakeholder esterni
 - Beni immateriali associati al marchio e alla reputazione sviluppata dall'organizzazione
 - Licenza di operare di un'organizzazione nel suo contesto sociale.
- **Capitale naturale** – Tutti i processi e le risorse ambientali, rinnovabili e non rinnovabili, che forniscono beni o servizi per il successo passato, presente e futuro di un'organizzazione. Esso include:
 - Aria, acqua, terra, minerali e foreste
 - Biodiversità e integrità dell'ecosistema.

Sezione I

(Hanno collaborato alla stesura delle sezioni I e II Marco Cristiano Petrassi, Sara Pelucchi, Sara Moggi, Eleonora Montani, Beatrice Scappini, Marco Imperiale)w

2. Il Report Integrato negli studi professionali Principi di redazione

2.1. Premessa

Per la predisposizione e redazione del Report Integrato di uno studio professionale si suggerisce innanzitutto la lettura dello studio OIBR, *Il Reporting Integrato delle PMI: Linee guida operative e casi di studio*, che contiene una spiegazione agevole dei principi di redazione e degli elementi di contenuto necessari.

Nel corso di questo capitolo si forniranno alcune indicazioni ulteriori per una migliore applicazione nell'ambito degli studi professionali.

Destinatari ideali di queste linee guida sono tutti gli studi professionali organizzati in forma societaria o di associazione professionale, indipendentemente dalle loro dimensioni, sebbene, per quanto si vedrà nei successivi paragrafi, molti principi del Framework IR presuppongano la presenza di una organizzazione articolata.

2.2. I principi guida nella redazione del Report Integrato

Secondo le indicazioni del Framework IR il Report Integrato deve rispettare i seguenti principi:

- Focus strategico e orientamento al futuro;
- Connettività delle informazioni;
- Relazioni con gli stakeholder;
- Materialità;
- Sinteticità;
- Attendibilità e completezza;
- Coerenza e comparabilità.

a) Focus strategico e orientamento al futuro

Un Report Integrato deve fornire informazioni approfondite sulla strategia dell'organizzazione e su come tale strategia influisce sia sulla capacità dell'organizzazione di creare valore nel breve, medio e lungo termine, e sull'uso dei capitali e sugli effetti prodotti sui capitali ("IR" Framework, 2021: § 3.3.).

L'applicazione di questo principio può rappresentare per gli studi professionali una piccola rivoluzione copernicana.

Il presupposto è infatti una presa di coscienza del proprio modello di business e la verifica del suo allineamento con i cambiamenti del mercato.

b) Connettività delle informazioni

Un Report Integrato deve rappresentare un quadro olistico della combinazione, della correlazione e delle interdipendenze tra i fattori che influiscono sulla capacità dell'organizzazione di creare valore nel tempo. ("IR" Framework, 2021: § 3.6.).

In breve, come meglio spiegato dal documento Il Reporting Integrato delle PMI, la connettività può articolarsi in:

- **Connettività tra obiettivi e capitali**, mettendo in relazione i sei capitali aziendali e gli obiettivi aziendali;
- **Connettività tra strategia e modello di business**, evidenziando la relazione tra i cambiamenti dell'ambiente esterno (mercato, competitor, normative e leggi), il modello di business e la strategia aziendale;
- **Connettività tra capitali e creazione di valore**, dando risalto alla relazione e al modo in cui la variazione del livello dei capitali influisce sulla capacità di creare valore;
- **Connettività tra passato, presente e futuro**, fornendo un'analisi dell'evoluzione delle attività passate, attuali e prospettiche.

c) Relazioni con gli stakeholder

Un Report Integrato deve fornire informazioni dettagliate sulla natura e sulla qualità delle relazioni dell'organizzazione con i propri stakeholder chiave e illustrare in che modo e fino a che punto l'organizzazione comprende, considera e risponde alle loro esigenze e ai loro legittimi interessi e in che modo e fino a che punto a essi risponda ("IR" Framework, 2021: § 3.10).

Gli studi professionali si confrontano quotidianamente con una pluralità di stakeholder, interni ed esterni.

Una prima mappatura delle classi di stakeholder può essere tratta dalla lettura dei codici deontologici che disciplinano la condotta degli iscritti agli albi.

Lo studio professionale dovrebbe, da un lato, esaminare e analizzare i rischi e le opportunità connessi alle relazioni con gli stakeholder, dall'altro, documentare come incontra e interagisce con gli stakeholder e come, attraverso le relazioni, produca valore e risponda ai loro bisogni.

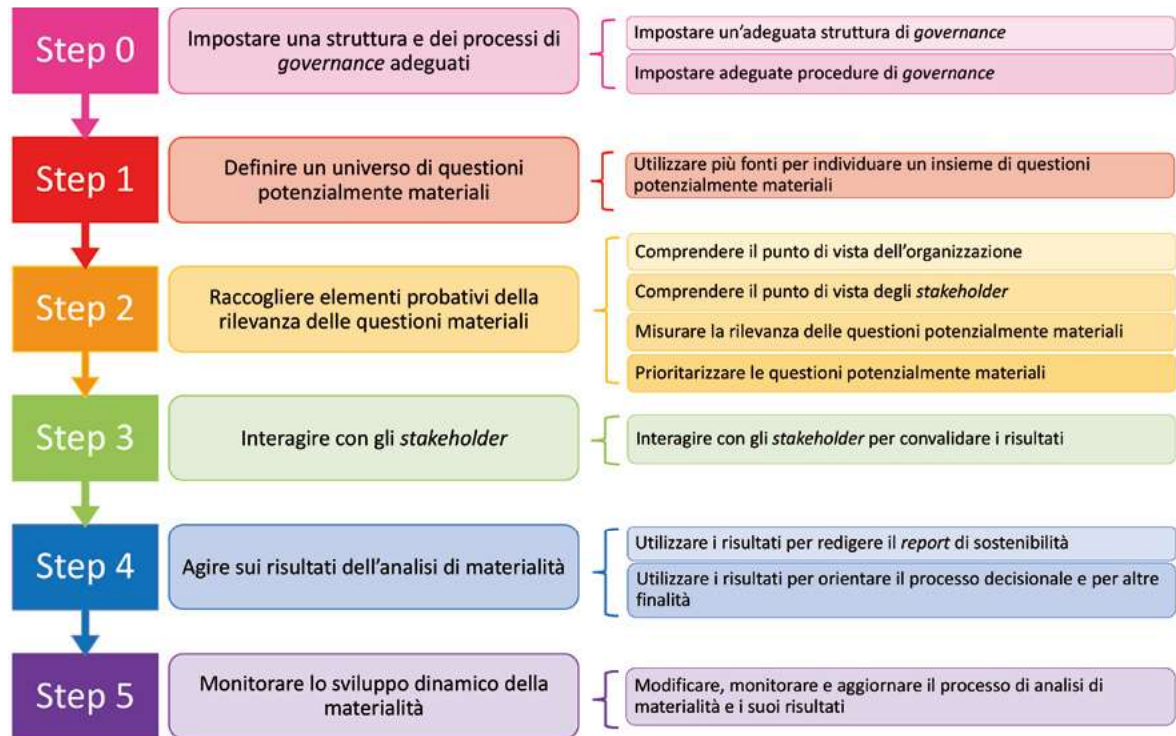
d) Materialità

Un Report Integrato deve fornire informazioni sugli elementi che influiscono in modo significativo sulla capacità dell'organizzazione di creare valore nel breve, medio e lungo termine ("IR" Framework, 2021: § 3.17).

Secondo le indicazioni dell'IR Framework nel report devono essere identificati gli aspetti che possono avere maggiore impatto sulla strategia, la governance, il modello di business, le performance e le prospettive future.

L'identificazione è l'esito di un processo articolato che, recentemente, è stato ben descritto dal documento Oibr, *L'implementazione del principio di materialità. Linee guida per identificare e monitorare la rilevanza delle questioni di sostenibilità* e rappresentato graficamente alla Figura 2.

Fig. 2 - Una procedura step by step per condurre un'analisi di materialità – Fonte Oibr, *L'implementazione del principio di materialità. Linee guida per identificare e monitorare la rilevanza delle questioni di sostenibilità*, 2022



Rinviando alla lettura del sopra citato documento OIBR per una descrizione più dettagliata del processo, è utile in questa sede svolgere qualche considerazione sulla fase della definizione di un universo di questioni potenzialmente materiali.

Una preziosa fonte di informazioni sono, oltre alle indicazioni provenienti dalla legge professionale e dai codici deontologici, anche le ricerche promosse dagli ordini professionali, dalle casse di previdenza e dalle organizzazioni di categoria e che evidenziano le tematiche maggiormente impattanti sulle prospettive delle categorie professionali.

Ulteriori informazioni possono essere tratte dai documenti di rendicontazione pubblicati dagli studi professionali che operino nel medesimo settore.

Di seguito si indicano alcune questioni potenzialmente materiali desumibili dalla lettura di bilanci o report di sostenibilità già

pubblicati da studi professionali di avvocati o commercialisti.

Qualità dell'ambiente di lavoro
Percorsi di carriera e formazione
Inclusione e pari opportunità nelle professioni
Attività di comunicazione esterna e trasparenza
Innovazione tecnologica
Impatto sull'ambiente
Impegno a favore della comunità / filantropia
Controllo della catena di fornitura

La concreta materialità delle questioni identificate come potenziali è poi effettuata, nel dialogo con gli stakeholder, secondo un giudizio di rilevanza e priorità.

La prioritizzazione delle questioni è spesso espressa mediante la c.d. matrice di materialità. Nelle tabelle seguenti sono proposte le matrici di materialità dei report di sostenibilità prodotti da due studi legali nel 2023.

Fig. 3 - Matrice di Materialità, Fonte Report di Sostenibilità 2022 dello Studio legale Chiomenti

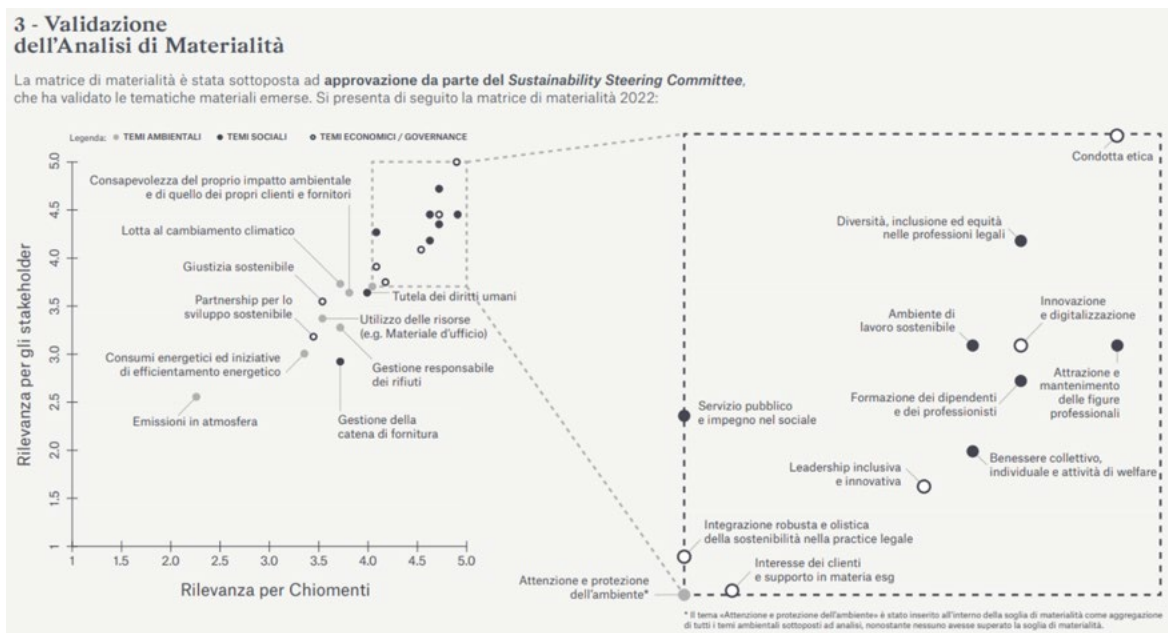
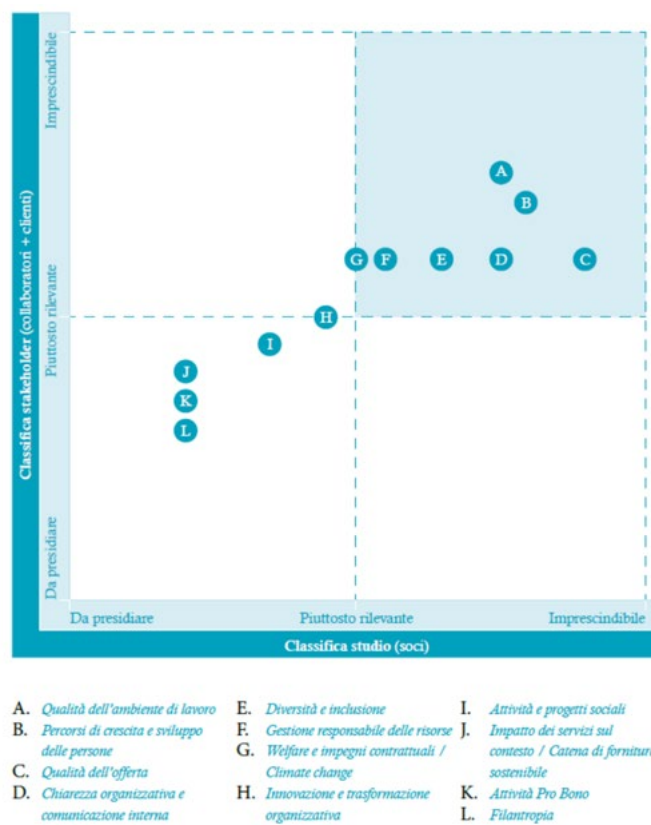


Fig. 4 - Matrice di Materialità, Fonte Report di Sostenibilità 2022 dello Studio legale Gattai, Minoli & partners



2.3. Gli elementi di contenuto del Report Integrato

In base alle indicazioni previste dal Framework IIRC per redigere un report integrato, l'analisi dell'organizzazione e dell'attività dello studio ha l'obiettivo di far emergere i seguenti contenuti:

- a. presentazione dell'organizzazione e dell'ambiente esterno:** cosa fa lo studio e quale è il contesto in cui opera;
- b. analisi della governance:** quale è la struttura della governance e come questa sostiene la creazione di valore nel tempo;
- c. modello di business:** come lo studio professionale combina le risorse a sua disposizione per svolgere le attività tipiche e raggiungere i propri obiettivi strategici;
- d. rischi ed opportunità:** quali sono i rischi affrontati dallo studio professionale e quali opportunità possono essere colte;
- e. strategia e allocazione delle risorse:** che obiettivi si pone lo studio e come prevede di raggiungerli;
- f. performance:** quali sono gli obiettivi raggiunti e come questo risultato ha influito sui capitali;
- g. definizione degli aspetti rilevanti:** l'attenzione dello studio è focalizzata sugli aspetti che più di altri possono incidere sulla capacità di generare valore, sia attraverso impatti positivi che negativi.

Nei prossimi paragrafi si offriranno alcune esemplificazioni utili per lo svolgimento dell'analisi con riferimento agli studi professionali.

a) Presentazione dell'organizzazione e dell'ambiente esterno.

Panoramica dell'organizzazione: un report integrato deve rispondere alla domanda: cosa fa l'organizzazione e in quali circostanze opera (<IR> Framework 2021, § 4.A; 4.4.).

La sezione "panoramica dell'organizzazione" offre una descrizione generale dello studio professionale e del mercato in cui opera.

Punto d'avvio è l'analisi del contesto interno con l'individuazione delle informazioni specifiche relative allo studio, alla sua storia, alle motivazioni che hanno spinto il professionista a dare vita e sviluppare parte dell'organizzazione.

In particolare, sono rilevanti:

- storia, missione, visione, cultura e valori;
- assetto proprietario e struttura operativa;
- linee strategiche e obiettivi fondamentali;
- attività, mercati, prodotti e servizi principali;
- informazioni quantitative di base (fatturato, numero dipendenti).

Quanto al contesto esterno e al mercato in cui lo studio opera, invece, si potrà fare riferimento a:

- gli aspetti generali dell'ambiente legale, commerciale sociale e politico capaci di influenzare e impattare la creazione di valore nel breve, medio e lungo termine, inclusi il clima concorrenziale e il tasso di innovazione tecnologica;
- le esigenze, le aspettative e gli interessi degli stakeholder.

Un primo supporto alla ricognizione del contesto esterno può essere individuato nel confronto con le informazioni pubblicate, ad esempio, dai Consigli Nazionali di Avvocati e Dottori Commercialisti e dalle rispettive Casse Previdenza.

Le indicazioni contenute in tali pubblicazioni permettono di effettuare elementari riflessioni da parte dei professionisti rispetto al percorso dello studio, favorendo la visione prospettica anche in termini di opportunità per il futuro.

Ad esempio, l'analisi annuale sull'avvocatura sul 2022 effettuata nel 2023 dal Consiglio Nazionale Forense con il supporto di CENSIS, segnala i possibili rischi che possono generare degli impatti nel lungo periodo sull'attività degli avvocati.

Fig. 5 - I principali fattori di rischio per i redditi degli avvocati (val%). Fonte Rapporto Censis sull'Avvocatura, 2023

Fattori di rischio	Val. %
Sovrabbondante offerta di servizi legali a seguito dell'eccessivo numero di avvocati	48,6
Instabilità normativa ed eccessiva durata dei processi	39,0
Adempimenti amministrativi e fiscali, eccessiva burocratizzazione	31,9
Apertura del mercato dei servizi legali a non avvocati	24,4
Ritardo dei pagamenti della Pubblica Amministrazione	10,7
Invecchiamento dei professionisti e insufficiente ricambio generazionale	7,5
Scarsa preparazione di chi esce dai corsi di Giurisprudenza	7,2
Limitazione delle competenze	4,8
Intelligenza artificiale	4,5
Altro	6,5

La Cassa Nazionale di Previdenza e Assistenza dei Dottori Commercialisti, nel "Reputational Report" pubblicato sull'anno 2022 nel mese di luglio 2023, evidenzia come gli iscritti, soprattutto i più giovani, ritengano che *"la professione sarà sempre più specializzata e che tenderà ad una maggiore collaborazione ed integrazione con altre realtà per creare vantaggiose sinergie"*⁶.

A questi elementi qualitativi, si affiancano anche elementi quantitativi.

Con particolare attenzione alla sostenibilità di lungo periodo, i Consigli Nazionali di Avvocati e Dottori Commercialisti e le rispettive Casse

Previdenza effettuano attenti monitoraggi per individuare i trend della professione.

L'attenzione principale, sia per Avvocati che per Dottori Commercialisti, è da ritrovarsi nel progressivo invecchiamento della popolazione professionale. Questo aspetto può essere contestualizzato nell'analisi da effettuarsi nel report dallo studio considerandone il turnover e la composizione delle risorse interne.

L'analisi di indicatori medi da parte dei Consigli Nazionali e delle Casse di Previdenza è quindi una fonte dati utile per poter effettuare dei confronti tra le misure determinate dallo studio rispetto ad un andamento nazionale.

6. Cassa Dottori Commercialisti, *Reputational Report 2022*, p. 36

b) Governance

L'esposizione delle regole di governance consente inoltre di illuminare le opportunità di carriera e crescita effettivamente offerte dallo studio ai propri collaboratori.

Ugualmente, la descrizione della governance può chiarire se lo studio sia aperto o no alla partecipazione di capitali di rischio, oppure sia incentrato su un modello tradizionale di tipo personale e associativo.

Oltre alle regole statutarie, è rilevante anche la scelta dello studio di dotarsi di:

- un codice etico;
- un codice di condotta professionale;
- un modello 231;
- una procedura di *whistleblowing*.

Con riferimento alla composizione degli organi apicali e della base associativa dello studio professionale si potrà fare riferimento alle indicazioni contenute più avanti al capitolo 3, paragrafo B.

c) Modello di business

Un Report Integrato deve rispondere alla domanda: qual è il modello di business dell'organizzazione (<IR> Framework, 2021: § 4.10).

Un modello di business è il sistema tramite il quale l'organizzazione crea e distribuisce valore.

Il modello di business spiega come l'organizzazione, in base a determinati input o risorse (i "capitali" a propria disposizione), produca, mediante le attività e i processi, determinati output (prodotti o servizi) e, tramite essi, modifichi (con effetti positivi o negativi) i capitali di partenza.

La descrizione del modello di business richiede che siano evidenziati:

- a) gli input o risorse chiave da cui l'organizzazione dipende;
- b) le attività aziendali, con la descrizione:
 - del modo in cui l'organizzazione si distingue sul mercato;

- delle circostanze che possono influire sulla capacità dell'organizzazione di creare valore;
- del modo in cui l'organizzazione evolve e rinnova;
- delle leve della flessibilità che consente all'organizzazione di adattarsi ai cambiamenti;

c) gli output, in termini di prodotti e servizi immessi sul mercato;

d) gli outcomes, ossia i risultati sui capitali interni (fatturato, flussi di cassa) ed esterni (soddisfazione dei clienti, pagamento delle imposte; effetti sociali e ambientali).

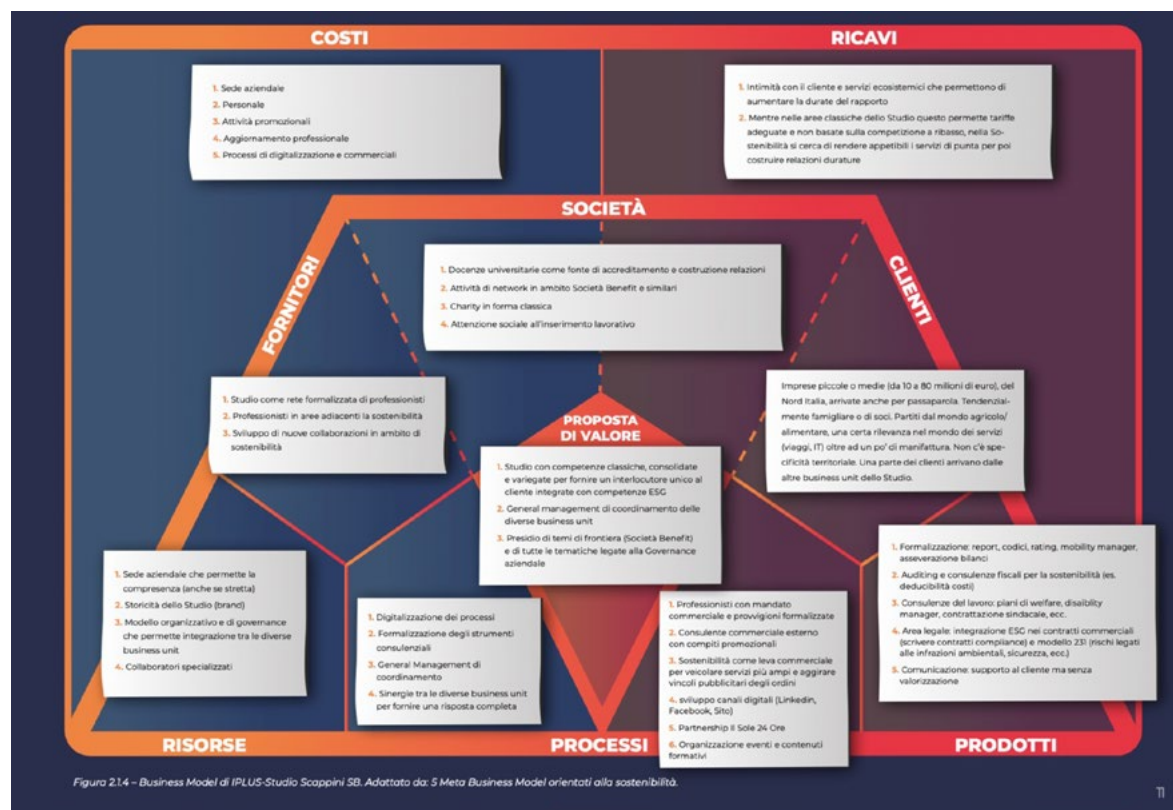
La scelta strategica di operare solo in taluni settori legali o fiscali, di dotarsi di strutture di grandi o piccole dimensioni, di accettare incarichi per grandi volumi di pratiche o invece rifiutarli si rifletterà sul modello di business perché, da un lato, impone decisioni consequenziali sulla selezione dei collaboratori (solo professionisti altamente specializzati vs professionalità trasversali), sul loro percorso di crescita (conseguenziale, in tutto o in parte, al numero di clienti e fatturato apportato alla struttura, oppure basato prevalentemente sulla quantità o qualità del contributo intellettuale), sul sistema tariffario (prezzi concorrenziali per ottenere margine sulla quantità massiva di lavoro) e, dall'altro, determina anche il tipo di output (ad esempio, operazioni M&A, credit collection, contenzioso tributario, etc.)

Sono quindi già note, nella riflessione degli operatori, le categorie degli studi boutique, gli studi familiari, le firm multi practice, i network nazionali o internazionali, gli studi aggregati (quale unione o federazione di più piccoli studi).

La descrizione del modello di business nell'ambito del Report Integrato facilita, innanzitutto, la presa di coscienza dello studio professionale rispetto al proprio posizionamento sul mercato e la verifica periodica della coerenza delle decisioni assunte o la necessità di un adeguamento rispetto al mutamento di congiuntura economica.

Una più efficace rappresentazione del modello di business può sintetizzarsi in forma grafica

Fig. 6 - Fonte: Report di impatto di Iplus 2021 – Business model



d) Rischi e opportunità

Un report integrato deve rispondere alla domanda: «quali sono i rischi specifici e le opportunità che influenzano la capacità dell'organizzazione di creare valore nel breve, medio e lungo termine e in che modo sono gestiti?» (<IR> Framework, 2021: § 4.23).

L'identificazione delle opportunità e dei rischi di un'organizzazione può includere i seguenti aspetti:

- disponibilità delle risorse finanziarie e non;
- qualità dei prodotti e dei servizi;
- sostenibilità del modello di business;
- immagine e reputazione;
- accesso ai capitali;
- impatti sui capitali dell'organizzazione.

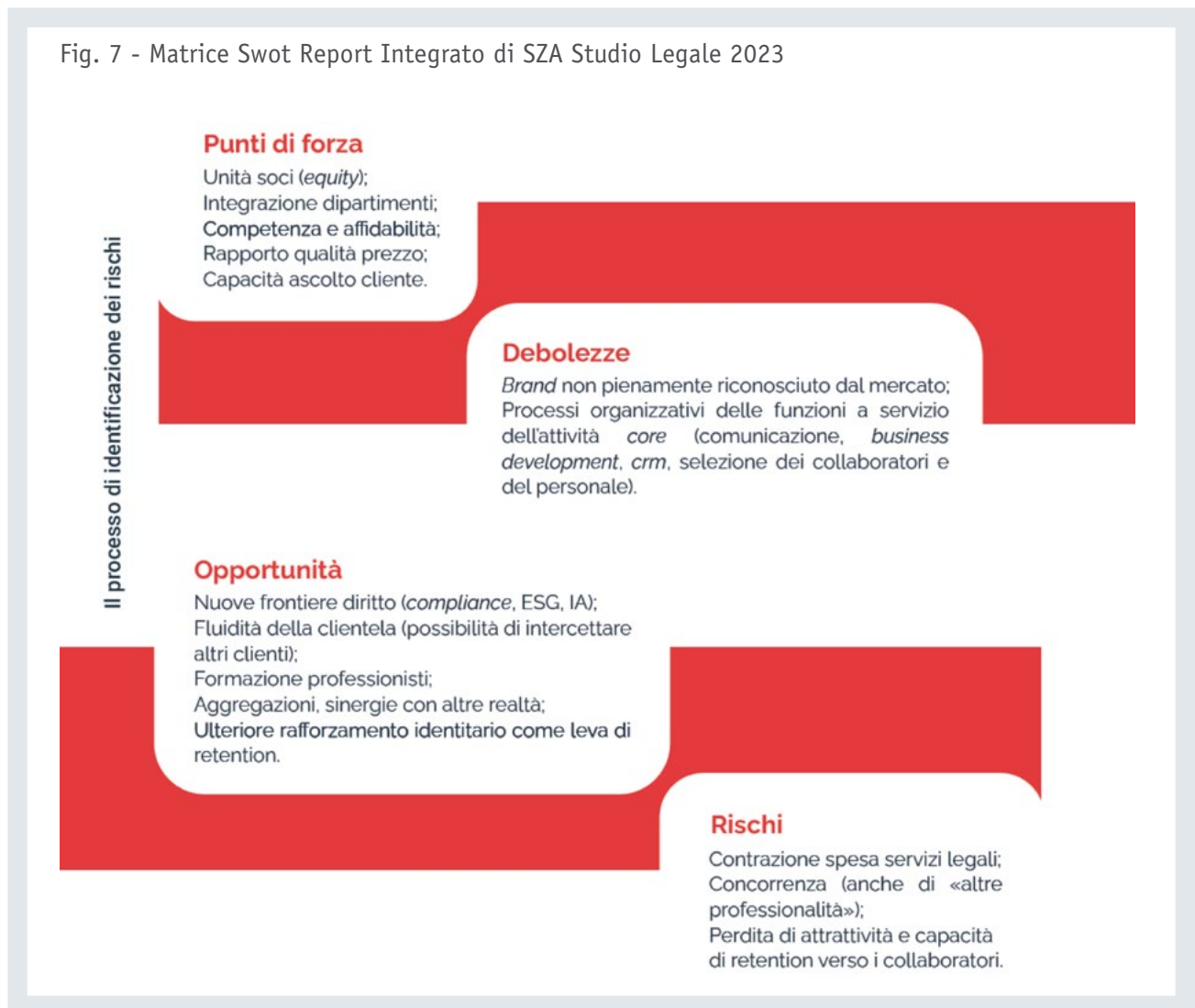
Il report dovrà chiarire se:

- i rischi e le opportunità sono interni o esterni;
- lo studio può valutare le probabilità di accadimento dei rischi e delle opportunità e i relativi effetti;
- esistono azioni possibili per trarre vantaggio dalle opportunità o mitigare i rischi.

Metodologicamente, secondo le indicazioni della Guida Ifac⁷ e delle linee guida dell'OIBR, è facilitante il ricorso alla matrice SWOT pensata proprio per far emergere, isolatamente, i punti di forza (Strength), i punti di debolezza (Weakness), le opportunità (Opportunities) e le minacce (Threats).

7. IFAC - International Federation of Accountants, "Guida alla gestione dei piccoli e medi studi professionali", 2011 (e tradotto da CNDCEC-Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili)

Fig. 7 - Matrice Swot Report Integrato di SZA Studio Legale 2023



e) Performance: visione olistica dello studio professionale a partire dagli investimenti e dall'analisi del valore aggiunto

Un Report Integrato deve rispondere alla domanda: <<in che misura l'organizzazione ha raggiunto i suoi obiettivi strategici nel periodo e quali sono i risultati in termini di effetti sui capitali?>> (<IR> Framework, 2021: § 4.31).

L'analisi delle performance permette di individuare, confrontando i dati fra i periodi di riferimento, in quale misura sono stati raggiunti gli obiettivi dello studio.

Il ricorso alla misurazione avviene attraverso informazioni qualitative e indicatori quantitativi relativi a target, rischi e opportunità e permette, ad esempio, di spiegare come un incremento del fatturato (miglioramento del capitale finanziario) sia connesso a iniziative previste di miglioramento del capitale umano e possa accompagnarsi a effetti positivi legati al capitale reputazionale (e.g. rapporto con i clienti).

La misurazione e la rendicontazione delle performance non vanno dunque intese come rilevazioni dei soli dati e risultati finanziari. Al contrario, per performance si intende l'insieme dei risultati finanziari e non finanziari e degli effetti sui capitali dell'organizzazione.

Il dato contabile è capace di portare informazioni rilevanti anche per la misurazione dei cambiamenti dei capitali non finanziari.

Infatti, grazie ai più diffusi software di gestione e con opportune rielaborazioni, l'analisi del dato contabile permette di integrare le valutazioni economiche, finanziarie e di investimento con ulteriori considerazioni, sia quantitative che qualitative, legate alla sostenibilità.

Una volta raccolti i dati necessari è possibile elaborare lo stato patrimoniale e il conto economico a valore aggiunto di uno studio professionale, mettendo a sistema le informazioni contabili legate agli investimenti e agli aspetti economici (capitale finanziario e capitale produttivo) con le informazioni connesse al capitale umano, al capitale relazionale, al capitale naturale.

Tale scopo si può raggiungere adeguando il piano dei conti con una struttura analitica consona alle rilevazioni desiderate. I singoli conti verranno poi riclassificati e aggregati secondo lo schema del bilancio già previsto dalla normativa civilistica.

Per esempio, i dati relativi agli investimenti effettuati dallo studio (capitale produttivo) illuminano gli effetti di eventuali scelte di sostenibilità ambientale (e.g. utilizzo di strumenti a basso consumo energetico, scelta di conversione delle auto aziendali in auto ibride/elettriche) sul capitale naturale⁸. Come si verrà tra breve, le informazioni sulla situazione economica dello studio si prestano anche ad offrire indicazioni sulla formazione del c.d. valore aggiunto.

Le informazioni contabili e il capitale relazionale

Adottando un meditato piano dei conti e semplicemente utilizzando uno qualunque dei software gestionali più diffusi sul

mercato, è possibile estrarre ed analizzare dati pertinenti al valore creato direttamente dalle attività caratteristiche dello Studio, come ad esempio:

1. **Fatturato totale:** l'ammontare complessivo delle entrate generate dalle attività dello studio da rapportare ai costi di produzione dei servizi secondo coefficienti indicativi e pertinenti ai kpi impostati.
2. **Fatturato per tipologia di servizio:** raggruppando i ricavi in base alla tipologia di servizio offerto. Ad esempio: dedicando specifici conti di rilevazione potrebbero essere identificati separatamente i ricavi derivanti dalla consulenza fiscale, dall'assistenza contrattuale, o legale, ecc., come pure da qualunque altra attività professionali specifica che si intenda monitorare.
3. **Fatturato per cliente:** analizzando il fatturato generato da ciascun cliente, se interessante ulteriormente suddiviso per tipologia di prestazioni rese ad ogni cliente, fornisce informazioni dettagliate sulla contribuzione di ogni cliente/tipologia di prestazione al fatturato totale dello studio e, qualora ritenuta interessante, la composizione della clientela per gruppi omogenei e caratteristiche.
4. **Analisi temporale della produttività:** effettuare analisi temporali consente sia l'individuazione di eventuali variazioni nel fatturato nel corso del tempo (della quale analizzare le cause), sia l'identificazione di periodi di picco o di calo dell'attività, qualora non fisiologici per scadenze previste, ma eventualmente correlati allo sviluppo/cessazione di nuovi servizi.
5. **Reportistica personalizzata:** è certamente utile generare report personalizzati basati sui dati di commessa. Questi report possono fornire una panoramica dettagliata del fatturato per diverse tipologie di servizi o altri criteri di analisi specifici, ad esempio correlando le ore/lavoro impegnate su specifici progetti o la tipologia e la formazione del personale necessario per produrli.

8. Altri esempi di indicatori sono riportati infra nel Capitolo 3, paragrafo F dedicato al capitale produttivo

Ovviamente ogni realtà economica/produttiva professionale potrà decidere il livello e la diversificazione dell'analisi per estrarre i dati necessari alla formazione dei propri kpi/obiettivo.

(segue) dato contabile e il capitale relazionale: i fornitori

L'analisi dei costi intermedi permette di identificare e analizzare i rapporti con i fornitori. Lo studio individua come viene creato valore attraverso l'approvvigionamento di beni e servizi necessari per lo svolgimento delle attività tipiche dello studio.

Anche i fornitori, così come i clienti, possono essere coinvolti attraverso questionari per approfondire le tematiche di sostenibilità dello studio.

Quelle che seguono sono informazioni e indicatori che possono essere elaborati riguardo ai propri fornitori:

- il numero;
- la loro provenienza geografica;

- la storicità dei rapporti;
- la concentrazione/dipendenza dagli stessi;
- la presenza di certificazioni ottenute dai fornitori;
- policy per la loro selezione;
- canali di comunicazione con i fornitori.

Il dato contabile e la distribuzione del valore aggiunto agli stakeholder

Il valore aggiunto netto può essere ripartito tra diversi stakeholder, come ad esempio i dipendenti ed i collaboratori dello studio, i fornitori di capitale di credito e di rischio, ecc..

La ripartizione dipenderà ovviamente dalla struttura organizzativa e dalle politiche economiche dello studio.

Di seguito si evidenzia lo schema di "Distribuzione del valore aggiunto" agli stakeholder dello studio, come elaborato dal GBS.

Fig. 8 - Prospetto di riparto del valore aggiunto – Fonte "Il bilancio sociale – GBS 2013 – Standard Principi di redazione del bilancio sociale".

PROSPETTO DI RIPARTO DEL VALORE AGGIUNTO	ESERCIZI (val./arr.)		
	(n)	(n-1)	(n-2)
A. Remunerazione del Personale			
Personale non dipendente			
Personale dipendente			
a) remunerazioni dirette			
b) remunerazioni indirette			
c) quote di riparto del reddito			
B. Remunerazione della Pubblica Amministrazione			
Imposte dirette			
Imposte indirette			
- sovvenzioni in c/esercizio			
C. Remunerazione del Capitale di Credito			
Oneri per capitali a breve termine			
Oneri per capitali a lungo termine			
D. Remunerazione del Capitale di Rischio			
Dividendi (utili distribuiti alla proprietà)			
E. Remunerazione dell'Azienda			
+/- Variazioni riserve			
(Ammortamenti)			
F. Liberalità			
G. Ambiente			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

3. I capitali e i KPI per gli studi professionali

Per l'individuazione delle informazioni utili alla rendicontazione lo studio potrà innanzitutto fare riferimento alle indicazioni provenienti dagli *standard setter* nazionali e internazionali, quali l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), il Global Reporting Initiative (GRI), il Gruppo Bilanci e Sostenibilità (GBS), l'International Sustainability Standard Board (ISSB), l'International Integrated Reporting framework (IIRC) e il Sustainability Accounting Standard Board (SASB).

Spunti potranno essere tratti anche dalle normative UNI e ISO regolanti la gestione degli studi e delle organizzazioni anche nel rispetto della parità di genere (UNI 11871).

Per ciascuno dei "sei capitali" che concorrono alla creazione di valore di uno studio professionale è possibile fornire una definizione e una descrizione declinata nello specifico ambito delle professioni e, anche sulla scorta della prassi di rendicontazione adottata da alcuni studi, sarà possibile esemplificare alcuni indicatori di performance (KPI) per il monitoraggio e il reporting dell'attività professionale.

A. Il Capitale Finanziario

Il capitale finanziario è rappresentato dall'insieme dei fondi disponibili per l'attività dell'impresa o organizzazione, provenienti da:

- 1) forme di finanziamento: indebitamento, apporto di capitali dalla proprietà, prestiti obbligazionari;
- 2) svolgimento dell'attività operativa tipica dell'organizzazione;
- 3) investimenti effettuati dall'organizzazione.

Il capitale finanziario è, tra i capitali indicati dal Framework IIRC quali input che permettono la generazione di valore da parte dell'organizzazione, quello più vicino alla rendicontazione di bilancio, strettamente legato alla generazione di profitto.

Esperienze di rendicontazione degli studi professionali

Lo studio Pirola Pennuto Zei & Associati pubblica nel suo bilancio 2021 i dati relativi al fatturato e alla percentuale di investimento dello stesso in infrastrutture e soluzioni ICT, in formazione, ecc.

Anche lo studio SZA fornisce un'analisi storica del fatturato, dati medi per numero di pratiche gestite, sottolineando l'importanza dell'analisi temporale per identificare l'allocazione ottimale degli utili derivanti dalla gestione.

Nell'edizione 2023 SZA ha inoltre dato conto del fatturato per socio e della ripartizione del valore aggiunto tra i collaboratori.

Particolare menzione merita l'esperienza di rendicontazione di Freebly che, costituito in forma di società di capitali, evidenzia al capitale finanziario gli input (rappresentati dagli apporti di capitale dei soci e di altri finanziatori) e gli output (con evidenza del fatturato e dell'utile netto ante imposte).

B. Il Capitale Umano

Nell'ambito delle associazioni e società professionali, il capitale umano è probabilmente il vero capitale produttivo.

Il capitale umano è un elemento determinante nella creazione di valore di uno studio professionale, la cui centralità è iscritta nel carattere stesso della prestazione resa che è espressione diretta delle competenze, delle capacità, inclusa quella di innovare, e delle esperienze delle sue persone.

Competenze, capacità ed esperienze vanno apprezzate in una dimensione qualitativa prima ancora che quantitativa; ciò non significa, però, che non possano essere misurate. Proprio la combinazione di informazioni quantitative e qualitative che caratterizza il Report Integrato è in grado di restituire una visione d'insieme sulla capacità di un'organizzazione di creare valore nel tempo.

In questa prospettiva sono dunque da ricondurre al fattore "capitale umano" le variabili di condivisione e sostegno del modello di governance, dell'approccio di gestione dei rischi e dei valori etici dell'organizzazione. Questi incideranno sulla crescita valoriale e sapranno giocare un ruolo determinante nella costruzione della reputazione dell'ente quanto più verranno partecipati dalle sue persone e sviluppati in una prospettiva di implementazione della strategia dell'organizzazione.

L'etica, declinata come responsabilità dei comportamenti e delle azioni, contribuisce a definire e formare l'approccio alla professione. La vita professionale delle persone, secondo questa accezione, deve essere ricompresa nel perimetro di rendicontazione.

Accanto a questa, fondamentali risultano i temi dell'inclusione: le realtà più inclusive sono in grado di creare un valore più elevato perché, da un lato, garantiscono un più ampio coinvolgimento della popolazione e contribuiscono a creare opportunità di crescita e sviluppo, dall'altro lato, possono giovare di una pluralità di stimoli rispondendo in maniera più efficace alla complessità multiforme del mercato.

Esaminando più da vicino le caratteristiche concrete della prestazione fornita alla clientela, il rilievo assunto dal capitale umano non può che essere ulteriormente evidenziato. La prestazione consiste quasi sempre, nella soluzione di un problema tecnico o nella predisposizione di un atto che hanno come presupposto una conoscenza tecnica e specialistica da parte del prestatore.

Da altra prospettiva è da ricordare che il sapere specialistico dei collaboratori dello studio, per quanto necessario ed essenziale allo svolgimento dell'attività professionale, non è suscettibile di protezione secondo gli strumenti del diritto industriale.

La gestione del capitale umano è pertanto particolarmente delicata e la sua rendicontazione è un driver altrettanto centrale per la programmazione e per la gestione dello studio professionale.

Tenuto conto della centralità del fattore umano, la capacità di generare valore dello studio avrà come banchi di prova e temi di verifica:

- la crescita professionale dei collaboratori e dipendenti;
- la capacità di attrazione dei talenti e di trattenimento degli stessi;
- la cura del benessere psico-fisico dei collaboratori.

La peculiarità del ruolo strategico e essenziale che i collaboratori hanno nella produzione di valore potranno suggerire l'utilizzo e l'elaborazione di KPI specifici ed ulteriori.

A titolo esemplificativo, le informazioni relative alla crescita professionale potrebbero chiarire le *policyies* adottate dallo studio con riguardo alla "associazione" dei collaboratori, il numero di anni trascorso in studio da ciascun socio prima della promozione, l'incremento di fatturato di ciascun collaboratore. La scelta delle modalità con cui vengono selezionate le persone e con cui si sviluppa il loro percorso di crescita e viene valorizzato il loro talento è certamente d'importanza fondamentale.

Il tema della cura del benessere psico-fisico dei lavoratori dovrà essere affrontato utilizzando indicatori diversi da quelli comunemente raccomandati dagli standard nazionali o internazionali, calibrati su un'attività industriale, per valorizzare le scelte che pongono al centro la persona.

Sotto tale profilo, anche considerato il regime libero-professionale che regola il rapporto con i collaboratori, sono informazioni rilevanti le politiche adottate dallo studio con riferimento alle modalità di organizzazione del lavoro (ad esempio, e.g. smart working; diritto alla disconnessione; costruzione del team di lavoro; etc.) e dei periodi di riposo.

Esperienze di rendicontazione degli studi professionali

Fatta la necessaria premessa che le azioni e gli aspetti meritevoli di rientrare nel perimetro di rendicontazione possono essere molto diverse e personalizzate in relazione alla realtà che si va descrivendo con il report, meritano di essere menzionate alcune esperienze che possono essere considerate, sotto profili differenti, esemplificative.

In primo luogo segnaliamo il Report Integrato di SZA Studio Legale che, muovendo dal modello dei sei capitali, valorizza il fattore "capitale umano" accostando ad una puntuale descrizione della dimensione quantitativa una ricostruzione più squisitamente qualitativa ove trova spazio la *policy* identitaria dello studio con la citazione espressa del Codice Etico.

Il Bilancio Sociale di LCA propone una lettura trasversale degli indici di creazione del valore distinguendo i temi legati alle persone, in cui passaggi interessanti che meritano di essere menzionati sono dedicati ai temi del recruiting e della valorizzazione dei talenti, e quelli di diversità e inclusione, con una suggestiva analisi del tema del confronto intergenerazionale; tema questo che meriterebbe di essere valorizzato anche nella prospettiva di *retention*.

Il Report ESG del Capitale Intangibile predisposto dallo studio Pirola Pennuto Zei & Associati si distingue per ampiezza del perimetro ricompreso nell'analisi e per profondità e ricchezza della stessa.

Il Report adotta come riferimento una selezione dei GRI Standards adottando un approccio GRI – Referenced. In particolare, la sezione dedicata al

capitale umano, si sofferma sulle caratteristiche delle persone che costituiscono lo studio, ne descrive gli elementi posti alla base della costruzione di un ambiente di lavoro sano e sicuro, indica i percorsi di formazione promossi e le politiche volte a tutelare la pluralità di genere e di età con un robusto corredo di dati.

Di recente Gattai, Minoli & partners ha diffuso il primo Bilancio di Sostenibilità dello studio che dedica una sezione molto articolata al capitale umano. Nel capitolo dedicato alle persone, che occupa le prime pagine del Report, è declinato in termini qualitativi l'approccio dello studio, con la descrizione delle *policy* promosse in ambito di cura del benessere, formazione e promozione dei talenti.

Accanto a questo, è puntualmente ricostruito il dato relativo al numero delle persone, alle tematiche di diversità equità e inclusione anche in prospettiva generazionale e al percorso di crescita dei talenti.

Tra i grandi studi legali si segnala lo Studio Chiomenti che ha pubblicato nel secondo semestre 2023 il proprio primo report di sostenibilità. Con riferimento alle politiche del personale, le informazioni si concentrano sull'incremento della popolazione dei professionisti, la divisione per generi, la capacità di attrazione di giovani professionisti negli anni 2021 e 2022. Lo Studio Chiomenti comunica inoltre le azioni intraprese in termini di formazione (anche quantitativamente con riferimento alle ore erogate) e i piani di welfare.

Un'altra esperienza di sicuro interesse è quella di IPLUS che nel Report di impatto, accanto

ad un'analisi dello *status quo*, propone azioni concrete volte al raggiungimento degli obiettivi strategici di valorizzazione del capitale umano in linea con l'Agenda 2030 delle Nazioni Unite. Il Report di Impatto è costruito secondo una struttura per obiettivi: accanto all'individuazione dei temi prioritari

per lo studio viene indicata l'area di rilevanza degli stessi, l'obiettivo verso cui tendere, il tempo stimato di raggiungimento dello stesso e le azioni che si attueranno per raggiungere l'obiettivo prefissato e le aree (soggetti/ambiti) sui quali l'azione proposta andrà ad impattare.

C. Il Capitale Intellettuale

Quello del capitale intellettuale è un concetto chiave per gli studi professionali, poiché rappresenta la base del loro valore e del loro successo.

Per tali organizzazioni il capitale intellettuale rappresenta la conoscenza, le competenze e le abilità diffuse tra i professionisti dello studio, nonché le modalità attraverso le quali tali competenze sono organizzate e si esplicano nella propria attività.

Gli studi che investono nel capitale intellettuale sono in grado di offrire servizi di maggiore valore ai propri clienti poiché hanno accesso a una vasta gamma di conoscenze e competenze specifiche.

Possibili aree di sviluppo del Capitale Intellettuale negli studi professionali

Gli studi professionali hanno a disposizione diverse strategie per investire e incrementare il loro capitale intellettuale, come ad esempio:

- investire in formazione continua per i propri professionisti in modo da acquisire nuove conoscenze e competenze;
- creare opportunità per i professionisti dello studio di sviluppare le loro abilità attraverso la partecipazione a progetti interni o esterni;
- investire in tecnologie che aiutino a gestire, condividere, e valorizzare il capitale intellettuale;

- elaborare o adottare piattaforme che possano efficientare attività di commodity;
- creare relazioni con altri professionisti e istituzioni del settore, come università e associazioni professionali, per ampliare l'accesso al capitale intellettuale e migliorare la reputazione dello studio;
- promuovere la cultura della condivisione e della collaborazione all'interno, incoraggiando i professionisti a scambiarsi conoscenze e competenze, nonché favorendo il lavoro congiunto su mandati, in modo da incrementare l'attività di cross-selling/cross-fertilization;
- creare un sistema di valutazione del capitale intellettuale per monitorare e misurare il suo progresso nel tempo. Ciò può aiutare a identificare le aree in cui è necessario investire maggiormente per migliorare il valore offerto ai clienti e la reputazione dello studio.

Capitale intellettuale e innovazione

L'innovazione è una delle principali fonti di creazione e sviluppo del capitale intellettuale, e sono diverse le forme di innovazione che possono contribuire alla crescita del capitale intellettuale negli studi professionali. Fra queste possiamo elencare:

- *Innovazione nei servizi*: gli studi che sviluppano nuovi servizi o migliorano quelli esistenti possono offrire ai clienti soluzioni più efficaci e convenienti, aumentando la loro competitività e attrattiva;
- *Innovazione nei modelli di business*: gli studi che sperimentano con nuovi modelli di

business, come la collaborazione con altri studi legali, un nuovo modo di gestire le pratiche, o un sapiente utilizzo di tecnologie avanzate, possono migliorare l'efficienza e ridurre i costi, aumentando la loro competitività;

- *Innovazione di processo*: gli studi che adottano un migliore efficientamento delle procedure possono sfruttare tale asset per essere all'avanguardia rispetto ai loro competitor;
- *Innovazione nell'utilizzo delle tecnologie*: gli studi che utilizzano tecnologie avanzate come piattaforme di *document* o *contract automation*, strumenti di intelligenza artificiale, ma anche blockchain e firma digitale possono migliorare l'efficienza e la qualità dei servizi offerti ai clienti;
- *Innovazione nella formazione e nello sviluppo professionale*: gli studi possono sviluppare nuovi modi di formazione, valorizzando quest'ultima anche come servizio da offrire all'esterno, aumentando con ciò la competitività e la qualità dei servizi offerti;
- *Innovazione nella gestione del capitale intellettuale*: gli studi che utilizzano metodi innovativi per la gestione del proprio capitale intellettuale, come la gestione dei brevetti, delle marche, dei modelli e dei diritti d'autore, possono valorizzare questi attivi immateriali e trarne profitto.

Capitale intellettuale e Knowledge Management

Il knowledge management (KM) negli studi professionali si riferisce alla gestione delle conoscenze acquisite dallo studio attraverso la sua attività quotidiana, per creare valore per i propri clienti e per lo studio stesso. In generale, l'obiettivo del KM è creare un ambiente in cui le conoscenze sono facilmente accessibili e utilizzabili per migliorare l'efficienza e la qualità dei servizi offerti ai clienti.

Il KM negli studi professionali legali ha una natura molteplice. In alcuni casi, si tratta di una biblioteca di modelli e ricerche giurisprudenziali. In altri casi, si espande, arrivando ad includere tutta la raccolta, l'organizzazione, la condivisione e l'utilizzo delle conoscenze – di qualsivoglia natura – all'interno dello studio legale.

Nel KM, perciò, rientrano la creazione di banche dati legali, i modelli dei vari atti e contratti, la rubrica dei professionisti e business service, le policy di studio, ma anche articoli e stampa. Lo stesso può svilupparsi sino a includere la creazione di algoritmi di intelligenza artificiale per aiutare i professionisti a trovare rapidamente informazioni pertinenti, promuovendo con ciò la creazione di una cultura aziendale che incoraggia la condivisione delle conoscenze.

Capitale intellettuale, marchi e brevetti

Marchi e brevetti possono essere un aspetto cruciale per promuovere e tutelare innovazione e incentivare ricerca e sviluppo di una realtà professionale.

I marchi conferiscono un'identità distintiva ai prodotti o ai servizi forniti, garantendo l'unicità e proteggendo la reputazione delle aziende nel mercato competitivo. I brevetti, invece, forniscono un diritto esclusivo sull'uso e sulla commercializzazione di un'invenzione, promuovendo così l'innovazione e incentivando gli investimenti in ricerca e sviluppo. Se fino a pochi anni fa tali tematiche non erano oggetto di attenzione, attualmente non mancano gli studi professionali che valorizzano a bilancio il proprio logo come bene intangibile, o che producono e commercializzano software per altre realtà, sviluppando strategie per sfruttare risorse immateriali per fini remunerativi.

Capitale intellettuale, capitale umano e connettività

Nell'ultimo biennio è progressivamente cresciuta l'offerta di servizi di intelligenza artificiale anche per gli studi professionali: software che facilitano le ricerche o forniscono la risposta a quesiti più o meno complessi. E' ancora troppo presto per leggere, nei report di sostenibilità degli studi, l'impatto che queste tecnologie possono avere sui risultati economici delle associazioni professionali e sulla remunerazione dei collaboratori, ma è un tema che dovrà essere necessariamente affrontato non solo ai fini della c.d. connettività tra le informazioni, ma anche per gli evidenti risvolti etici.

Esperienze di rendicontazione degli studi professionali

Gli Studi professionali che hanno adottato prassi di rendicontazione confermano le riflessioni sopra svolte. Ad esempio, lo studio Pirola Pennuto Zei & Associati individua quale elemento centrale per il proprio sviluppo la condivisione e sviluppo della conoscenza. Nella strategia dello Studio, si riscontra come siano centrali sia il sistema di knowledge management sia la costituzione di un ufficio studi preposto all'approfondimento professionale e alla produzione e divulgazione scientifica.

Meritevole di menzione anche il bilancio sociale di LCA che evidenzia l'orientamento dello studio all'innovazione, dando conto delle iniziative nello sviluppo di nuove aree di business quali il legal design, l'intelligenza artificiale e le start up.

Si distingue, infine, il report integrato di Freebly il cui stesso business model è caratterizzato da elementi del capitale intellettuale, quali la flessibilità dell'organizzazione del lavoro e il benessere psico-fisico dei professionisti che aderiscono al progetto.

Particolarmente avanzato è l'approccio dello Studio Chiomenti agli elementi afferenti il capitale intellettuale. Nella sezione "Performance e Governance" del report di sostenibilità pubblicato nel 2023 Chiomenti informa sull'organizzazione assunta dalla propria divisione IT, nonché sui software e i processi adottati per la gestione dei dati relativi ai fascicoli, ai clienti e ai fornitori (incluse le modalità di selezione), alla contabilità generale.

D. Il Capitale Relazionale

Secondo la definizione offerta dall'IIRC, il capitale relazionale include l'insieme dei rapporti con istituzioni, comunità e gruppi di stakeholder, nonché la capacità di condividere le informazioni al fine di migliorare il benessere collettivo e intellettuale.

Rispetto all'attività dello studio professionale rientrano nel capitale sociale e relazionale i rapporti con gli ordini professionali, le casse previdenziali, le università e altri enti di ricerca e le comunità locali, nonché, naturalmente, con i clienti e i fornitori.

La selezione delle informazioni da rendicontare deve partire dalla consapevolezza del carattere personale e fiduciario del servizio e del rapporto con la clientela⁹.

Anche negli studi professionali più organizzati rimane perciò saldo il binomio cliente/professionista alla perdita di fiducia del primo verso il secondo corrisponde la cessazione del rapporto, così, come la migrazione di un professionista può determinare per lo studio la perdita del c.d. portafoglio clienti *portable*.

In questo senso, nella prospettiva dello studio professionale, rilievo preminente assumono quei dati e informazioni capaci di rafforzare la *loyalty* del cliente verso lo studio professionale,

9. La già richiamata "Guida alla gestione dei piccoli e medi studi professionali" di IFAC tradotta dal CNDCEC approfondisce l'orientamento al cliente dello studio professionale, per far emergere nella relazione tra il professionista e il suo cliente, attraverso il rapporto di fiducia instaurato, il valore generato dallo studio professionale nell'esercizio dell'attività.

Le fasi identificate sono:

- Conoscenza dei clienti (suddivisione per tipologia e attività svolta)
- Analisi del portafoglio e classificazione dei clienti
- Misurazione delle aspettative dei clienti
- Valutazione dei servizi offerti
- Miglioramento delle relazioni con i clienti
- Strategie di posizionamento

oltre che verso il singolo professionista che abbia originato il mandato o sia stato incaricato della esecuzione del servizio.

Sotto tale profilo, hanno peso strategico anche le scelte effettuate dallo studio in tema di comunicazione e marketing, che sono ormai considerate elemento essenziale anche per un efficace svolgimento della prestazione e del servizio al cliente.

In letteratura è infatti suggerita l'adozione di una strategia di gestione dei rapporti fondata

sull'intensificazione dei contatti con i clienti, così da coltivarne la fidelizzazione¹⁰.

Nei rapporti con le amministrazioni pubbliche il principale interlocutore sarà l'Ordine professionale e le autorità preposte alla verifica del rispetto delle norme deontologiche di riferimento.

Infine, considerata l'esigenza di un periodo di apprendistato/praticantato prima dell'abilitazione alla professione, sarà utile riferire degli eventuali rapporti con le università e gli altri enti di formazione presenti sul territorio.

Esperienze di rendicontazione degli studi professionali

L'analisi dei documenti di rendicontazione non finanziaria prodotti – secondo quanto sinora noto – dagli studi italiani conferma le considerazioni svolte nel precedente paragrafo.

Tra i documenti di rendicontazione sin qui adottati dagli studi professionali meritano una menzione, con riferimento alla gestione del capitale relazionale, il bilancio degli intangibili di Pirola Pennuto Zei & Associati, i report integrati di SZA Studio Legale e il bilancio sociale di LCA.

SZA si distingue per evidenziare, in conformità al principio di connettività proprio del framework IIRC, il dato degli investimenti effettuati in comunicazione, in percentuale al fatturato prodotto.

Inoltre, SZA fornisce come informazioni riferibili al capitale relazionale: i) la suddivisione del fatturato per aree geografiche, per tipo di cliente (persone, imprese, enti pubblici), ii) la percentuale di incarichi ottenuti mediante gara pubblica. Quanto agli altri stakeholder, tale studio indica il dato complessivo dei fornitori attivi nell'anno, precisando altresì il numero di quelli nuovi.

Rispetto ai rapporti con le comunità di riferimento, SZA evidenzia la partecipazione di professionisti dello studio ad organi dell'ordine professionale competente.

Nello stesso senso si orienta Pirola Pennuto Zei & Associati che dedica la sezione sul capitale relazionale e sociale innanzitutto a descrivere la composizione del fatturato, scomponendolo in classi di anzianità dei clienti, area geografica e settori di consulenza. Da segnalare che, nel report di Pirola Pennuto Zei & Associati, l'informativa sui dati è offerta su base triennale; ciò offre al lettore una prospettiva comparatistica sul piano temporale.

La disclosure di Pirola Pennuto Zei & Associati include anche le politiche di engagement della clientela (e.g. newsletter, circolari, siti internet e social media) e i relativi output (in termini di produzione numerica e, quanto alla comunicazione web, di visualizzazioni), lo Studio estende inoltre l'informativa anche ai rapporti con il mondo ordinistico e accademico, evidenziando le collaborazioni instaurate con enti, istituti di ricerca e associazioni di categorie. Infine, tale studio dà atto delle donazioni effettuate a vantaggio di enti del terzo settore nella comunità territoriali di riferimento.

10. In questo senso, si veda Norma Italiana Uni 11871, *Studi professionali di Avvocati e Dottori Commercialisti – Principi organizzativi e gestione dei rischi connessi all'esercizio della professione e creazione del valore*. Similmente, Ifac, *Le Linee Guida per la Gestione dei piccoli e medi studi professionali*, cit., pp. 15-16

Quanto al bilancio sociale di LCA, sebbene la metodologia prescelta per il documento non contempli il modello dei “sei capitali”, questo dedica ampio spazio alla descrizione delle attività svolte a vantaggio delle comunità locali. Inoltre, quello che traspare nel report di LCA è la volontà di determinare impatti sui clienti e le comunità di riferimento tramite iniziative che lo studio definisce caratteristiche del proprio modo di esercitare l'attività professionale.

In tal senso, sono significativi i progetti nel campo della promozione dell'arte e del legal design e le informazioni sulle attività filantropiche (e.g. sostegno ad associazioni e fondazioni) e di *pro bono* (nell'ambito del *legal clinic*)

Simile è l'approccio dello Studio Chiomenti che, nel report pubblicato nel 2023, dà conto delle attività *pro bono* nonché delle molteplici iniziative assunte a sostegno delle comunità di riferimento, anche in partnership con associazioni senza scopo di lucro.

E. Il Capitale Produttivo

Il capitale produttivo è legato all'infrastruttura dello studio e rappresenta tutti gli asset che portano efficienza e incremento delle competenze.

L'analisi per lo studio professionale è rilevante per poter determinare le connessioni tra investimenti, produttività, risorse umane, ad esempio analizzando gli investimenti in soluzioni tecnologiche che favoriscono il lavoro agile, portando ad un migliore rapporto tra vita lavorativa e vita privata dei professionisti e dei dipendenti.

Le informazioni sono da leggere unitamente alla modalità di svolgimento dell'incarico: molte barriere geografiche sono state abbattute dall'utilizzo di soluzioni informatiche che permettano un'interazione costante, seppur “a distanza”, con i propri clienti.

Una lettura congiunta degli investimenti effettuati, ad esempio, proprio in soluzioni informatiche che permettono lo svolgimento di incarichi da remoto (capitale produttivo), può far emergere l'efficacia degli investimenti stessi nel generare valore per lo studio: determinando, ad esempio, livelli di fatturato a fronte di riduzione dei costi/tempi richiesti per lo svolgimento della stessa attività prima di effettuare l'investimento a tacere dell'impatto degli stessi sotto il profilo dello sviluppo sostenibile.

Un esempio di approfondimento, che può coinvolgere le risorse umane, è l'analisi della collocazione geografica della sede e della tipologia di mezzi di trasporto (pubblici/privati) utilizzati dai dipendenti per raggiungerla. Una conseguenza potrebbe essere quella di incentivare tra le risorse umane il ricorso alla mobilità sostenibile attraverso l'utilizzo di mezzi pubblici, mezzi elettrici, car sharing.

Esperienze di rendicontazione degli studi professionali

Il bilancio sociale 2022 dello Studio Legale LCA presenta una panoramica degli strumenti messi a disposizione del personale e del trattamento in fase di dismissione dei computer. Lo studio approfondisce, inoltre, la propria partecipazione a progetti di sviluppo avviati da start-up innovative, finalizzati a implementare nuove soluzioni tecnologiche che portano a ottimizzare il business e l'operatività delle risorse interne.

Nel report 2021 pubblicato dallo Studio Pirola Pennuto Zei & Associati si approfondisce l'importanza dell'investimento nel capitale produttivo per supportare la crescita delle

competenze e lo sviluppo professionale, per poter fornire un servizio di qualità al cliente, incrementando l'accesso alle informazioni e investendo nella *digital transformation*.

Anche lo studio SZA sottolinea l'importanza di favorire l'interazione tra professionisti e clienti sfruttando soluzioni tecnologiche all'avanguardia e di puntare sul lavoro agile. Sono inoltre specificate le modalità di gestione dei computer al momento del rinnovo, attraverso la donazione di quelli dismessi ad associazioni che li mettono a disposizione di diversi progetti.

F. Il Capitale Naturale

Secondo la definizione offerta dall'IIRC, il capitale naturale comprende *“tutti i processi e le risorse ambientali, rinnovabili e non rinnovabili, che forniscono beni o servizi per il successo passato, presente e futuro di un'organizzazione”*.

Esso include:

- aria, acqua, terra, minerali e foreste;
- biodiversità e integrità dell'ecosistema”

Nell'ambito del reporting integrato l'accento è dunque posto – coerentemente con la metodologia IIRC – sul contributo degli elementi e dell'ambiente naturale alla produzione di valore dell'organizzazione.

In quest'ottica, il peso degli elementi naturali con l'attività professionale è limitata; la consulenza è, in fin dei conti, un'attività di servizi che dipende dagli input dell'ambiente in misura sensibilmente inferiore a quanto avvenga nella produzione industriale.

Tuttavia, le recenti novità della normativa CSRD e l'ottica di doppia materialità richiedono agli operatori economici di organizzare l'attività tenendo conto anche dei rischi e delle opportunità (in ultima istanza, gli effetti) che l'impresa e l'organizzazione abbia verso l'esterno, ivi incluse le questioni ambientali.

Vanno nello stesso senso le indicazioni degli standard di certificazione. La norma UNI 11871 raccomanda infatti agli studi professionali di gestire anche i rischi collegati alla sostenibilità ambientali. A tale riguardo, gli studi professionali che hanno già avviato un percorso di rendicontazione mostrano questa consapevolezza. Alcuni di essi, inoltre, adottano politiche di impatto ambientale che includono lo svolgimento di azioni di cura e tutela che vanno oltre il perimetro delle proprie attività ordinarie.

Esperienze di rendicontazione degli studi professionali

Particolare menzione meritano gli approcci degli studi LCA Studio Legale, Gattai, Minoli & partners, Pirola Pennuto Zei & Associati e I-Plus in materia di ambiente.

La rendicontazione di LCA evidenzia la strutturazione di processi diretti al monitoraggio degli impatti sull'ambiente. Lo studio infatti dichiara di:

- selezionare i fornitori in base alle policy adottate in materia ambientale;
- adottare e diffondere tra i collaboratori delle policy dirette a ridurre gli sprechi (uso moderato della stampa e conservazione dei documenti, raccolta differenziata, politiche di riciclo, iniziative plastic free);
- organizzare i processi produttivi core in modo da ridurre gli impatti e gli sprechi (sottoscrizione elettronica dei documenti via docusign, adozione del software paper cut, digitalizzazione della biblioteca dello studio, adesione a codici di condotta internazionali per la riduzione degli impatti ambientali nei procedimenti in sede giudiziale e arbitrale).

Il documento di LCA offre anche informazioni che – in ottica di connettività – sono rilevanti rispetto al tema della gestione delle risorse umane e dei rapporti con le comunità. A tale riguardo, è significativo quanto dichiarato dallo studio in merito al processo di selezione dei fornitori: “ (...) tra i fornitori si segnala la convenzione con Foorban che offre soluzioni innovative per la pausa pranzo nel rispetto di una dieta equilibrata attraverso la prenotazione del relativo servizio. Tale soluzione ha permesso a professionisti e business services di avere accesso a cibo più salutare durante il corso della giornata”. Sebbene LCA non adotti il framework report integrato, tale informazione bene evidenzia le possibili interazioni tra politiche ambientali dell'organizzazione e gestione del capitale umano.

Si segnala che nel bilancio di sostenibilità del 2023, LCA ha ulteriormente sviluppato la rendicontazione degli impatti ambientali, dando

conto in modo analitico dei consumi energetici e delle emissioni.

Ugualmente significativo è l'approccio di Gattai, Minoli & partners alla rendicontazione della gestione e degli impatti in materia ambientali. Lo Studio dà conto dell'adozione di politiche dirette a governare i rischi e gli impatti sull'ambiente derivanti dallo svolgimento dell'attività professionale. In questo senso, si segnalano:

- le iniziative per la riduzione dell'uso della carta che, secondo i dati pubblicati, hanno condotto in un anno al risparmio del 15% delle risme di carta A4 e del 78% delle risme A3 e A5;
- l'utilizzo di una carta ecologica proveniente da cartiera con certificazione ISO 14001;
- le scelte per il risparmio energetico;
- le azioni e le risorse messe in campo per il riciclo dei rifiuti e la raccolta differenziata.

Ulteriore conferma dell'attenzione di tale studio ai propri impatti sul capitale naturale della propria attività è data dall'ottenimento della certificazione ISO 14064 (Carbon Footprint) e la conseguente misurazione degli impatti in termini di emissioni di CO₂.

Oltre alle politiche di riduzione degli impatti negativi sull'ambiente, Gattai, Minoli & partners ha sviluppato policy e azioni dirette a generare impatti positivi: in questo senso, va segnalato la partecipazione al Progetto Parco Nazionale dell'Appennino tosco emiliano, nell'ambito del quale lo studio ha ottenuto crediti di sostenibilità utilizzati per compensare gli impatti negativi, in termini di carbon footprint, realizzati nel corso dell'anno.

Il Bilancio di sostenibilità pubblicato dallo Studio Chiomenti evidenzia le politiche di riqualificazione energetica delle sedi e, sul piano quantitativo, dà conto analiticamente dell'evoluzione dei consumi energetici e idrici, nonché della gestione dei rifiuti.

Più vicino ai criteri metodologici del framework IIRC è l'approccio del report dello studio Pirola Pennuto Zei & Associati che ha una sezione denominata "capitale naturale". Nell'ambito di tale sezione, lo Studio dà conto delle politiche nella riduzione dei consumi energetici e degli scarti produttivi ed evidenzia anche, con dati quantitativi, i risultati ottenuti dallo studio. Significativa, in questo, l'indicazione dei consumi di energia provenienti da fonte rinnovabile, con la precisazione degli incrementi da un anno ad un altro.

Tra gli studi professionali che hanno assunto la qualifica di società benefit è da segnalare il report di impatto di Iplus redatto ai sensi della

legge 208/2015 che, tra le finalità di beneficio comune, ha individuato anche quella di *"essere realmente sostenibili, vivere e comunicare la sostenibilità aziendale attraverso buone pratiche organizzative, ambientali e sociali, sperimentandone le innovazioni; così da poter essere anche modello per altre organizzazioni"*. In tale prospettiva, Iplus rendiconta le proprie policy di gestione degli impatti sull'ambiente, evidenziando in particolare:

- la tipologia di materiali utilizzati;
- i consumi di energia;
- le fonti di approvvigionamento dell'energia;
- i criteri e le policy di gestione dei rifiuti.

4. Cenni sulla valutazione di impatto

Il concetto di “impatto” sta assumendo un ruolo sempre più centrale all’interno del contesto culturale e operativo della sostenibilità d’impresa, sia come oggetto di valutazione che come elemento da rendicontare, oltre a esercitare un’influenza determinante sulla pratica della rendicontazione stessa in ambito di sostenibilità.

Gli studi professionali in forma societaria o di associazione professionale sono ormai assimilabili a imprese e nel percorso di sostenibilità devono valutare le proprie operazioni, focalizzandosi in particolare sull’impatto generato, sia per ragioni legate alla catena del valore, sia per accedere al credito, utilizzando metodi di valutazione ESG (Environment, Social, Governance) sempre più diffusi, come l’utilizzo di piattaforme di terze parti o la compilazione di questionari.

La valutazione d’impatto sta guadagnando una crescente considerazione tra le imprese, soprattutto grazie alla diffusione delle società benefit che, in ottemperanza all’obbligo di legge (legge 208 del 2015), devono *“redigere annualmente una relazione concernente il perseguimento del beneficio comune”* che contenga la valutazione di impatto. Questo aspetto è pertanto di interesse anche per i professionisti operanti in forma societaria, che adottano lo status di società benefit.

Più in generale, si assiste a una rapida diffusione delle pratiche di valutazione applicate in vari ambiti. Attualmente, esistono numerosi strumenti, anche disponibili online, che mirano a fornire una valutazione sintetica, espressa in termini numerici e comparabili nel tempo delle pratiche di sostenibilità dell’azienda.

Questi strumenti sono sviluppati da enti privati e possono assumere diverse denominazioni, come assessment ESG, rating, ranking, scoring ESG.

È importante notare che questi strumenti non costituiscono certificazioni di terze parti e, di conseguenza, il loro ottenimento non è necessariamente soggetto a una verifica indipendente della veridicità delle dichiarazioni

aziendali. Inoltre, spesso tali strumenti sono orientati più verso l’identificazione dei rischi che verso la misurazione degli impatti.

In questo contesto, risulta significativo che il GRI Standard abbia sottolineato la necessità per le piattaforme di assessment ESG di dedicare maggiore attenzione all’identificazione degli impatti perché sono proprio questi l’elemento centrale per promuovere il percorso verso sostenibilità e la transizione ecologica che l’UE ha deciso di intraprendere fino al 2050.

Valutare l’impatto è una azione complessa, soprattutto con riferimento all’ambiente e alla comunità, aspetti questi che non si prestano facilmente a una quantificazione numerica e che richiedono giudizi fondati su basi oggettive.

La complessità è insita nel concetto stesso di impatto, perché esso si genera come terzo livello di un processo concatenato che, partendo dagli input, passa attraverso l’output dei propri prodotti o servizi, per giungere agli outcomes (effetti) nelle tre aree della sostenibilità.

Per la migliore comprensione del tema è opportuno richiamare il concetto d’impatto come ricostruito dal GRI Standard:

«Negli Standard GRI, gli impatti si riferiscono agli effetti che un’organizzazione ha o potrebbe avere a livello economico, ambientale e sociale, inclusi quelli sui diritti umani come conseguenza delle sue attività o dei suoi rapporti di business.

Gli impatti possono essere effettivi o potenziali, negativi o positivi, di breve o di lungo termine, intenzionali o non intenzionali, reversibili o irreversibili, e rappresentano il contributo positivo o negativo dell’organizzazione allo sviluppo sostenibile.

Gli impatti economici di un’organizzazione si riferiscono agli effetti sui sistemi economici a livello locale, nazionale e mondiale. Un’organizzazione può avere un impatto economico tramite, ad esempio, le proprie pratiche concorrenziali, di approvvigionamento, il pagamento delle imposte ed altri corrispettivi ad enti governativi.

Gli impatti ambientali di un'organizzazione si riferiscono agli effetti su organismi viventi ed elementi inorganici – compresi aria, terra, acqua ed ecosistemi. Un'organizzazione può generare impatti ambientali, ad esempio, a fronte del suo consumo di energia, terra, acqua e altre risorse naturali.

Gli impatti sociali di un'organizzazione sono gli effetti su individui e gruppi, come comunità, gruppi vulnerabili o la società nel suo insieme. Ciò comprende gli impatti dell'azienda sui diritti umani delle persone. Un'organizzazione può generare impatti sociali, ad esempio, tramite le sue prassi di impiego (attraverso il salario corrisposto ai dipendenti), la sua catena di

fornitura (attraverso le condizioni di lavoro dei lavoratori dei fornitori) e i suoi prodotti e servizi (attraverso la loro sicurezza o accessibilità). Le persone o i gruppi che hanno interessi che sono o potrebbero essere interessati dalle attività dell'organizzazione sono definiti. Gli impatti economici, ambientali e sociali sono correlati tra loro. Ad esempio, gli impatti economici e ambientali di un'organizzazione possono causare impatti sociali e sui diritti umani. Analogamente, gli impatti positivi di un'organizzazione possono dare adito a impatti negativi e viceversa. Ad esempio, gli impatti ambientali positivi di un'organizzazione possono generare impatti sociali e sui diritti umani negativi.»¹¹

Venendo al contesto italiano, appare illuminante la definizione offerta da Assobenefit, che classifica gli impatti in “general” e “specific”:

impatto generale	il complesso di ricadute che un'impresa ha con la propria attività di business su società e ambiente
impatto specifico	gli effetti specifici prodotti dall'attività di un'impresa nel perseguimento delle proprie finalità di beneficio comune (intenzionali e caratteristiche della singola impresa)

Considerando la varietà degli strumenti e delle metriche già presenti sul mercato per misurare gli impatti, la sfida attuale è quella di armonizzare le fonti così da garantire la comparabilità tra i risultati ottenuti. Rimane ovviamente inalterato il tema della individuazione del sistema di valutazione più adatto a ricostruire un quadro puntuale. In merito, sia consentito nuovamente un riferimento ad Assobenefit che fornisce una chiave di lettura che può fornire utili suggestioni anche per gli studi professionali non società benefit¹²:

«(...) i dirigenti della società e il responsabile di impatto sono tenuti a scegliere una modalità di valutazione che si basi su uno standard elaborato da un soggetto esterno all'impresa e che risponda a criteri di scientificità, chiarezza e trasparenza. Invero, la legge istitutiva delle società benefit non impone una modalità predeterminata ma lascia al management e al responsabile d'impatto dell'impresa la possibilità di scegliere una

*metrica di valutazione che meglio descriva i tratti distintivi e le caratteristiche specifiche dell'impresa in questione nello svolgimento della sua mission aziendale ibrida foriera di un impatto positivo sulla società. Alla luce della libertà di cui godono le imprese nella scelta, la diffusione di una varietà di strumenti valutativi è desiderabile poiché la scelta da parte delle imprese delle metriche necessarie è intrinsecamente e profondamente strategica. Essa, infatti, non rappresenta esclusivamente uno strumento di accountability ma piuttosto un vero e proprio strumento di gestione strategica che inerisce all'intera vita aziendale. **La metrica prescelta per la valutazione, infatti, non solo deve comunicare in maniera trasparente ai diversi stakeholder i risultati nella realizzazione del beneficio comune, ma nella sostanza deve anche contribuire a dare forma ai comportamenti e alle scelte del management che determinano il vantaggio competitivo, la profittabilità e la sostenibilità dei percorsi aziendali.»¹²***

11. GRI Standards, GR1: Principi fondamentali 2021, p. 8

12. Assobenefit, *Strumenti e matrice di compliance per la valutazione di impatto*, 2022, 4

Sezione I - 4. Cenni sulla valutazione di impatto

Alla luce del suggerimento operativo di Assobenefit, la metrica di valutazione prescelta per la valutazione di impatto degli studi professionali dovrebbe essere quella più idonea a intercettare e valorizzare gli effetti che, tipicamente, lo svolgimento di un'attività di servizi consulenziali produce sugli stakeholders.

Anche grazie all'indagine svolta nei paragrafi precedenti di questo quaderno, i possibili temi dell'analisi dell'impatto degli studi professionali sembrano essere¹³:

- Mission, vision, purpose;
- Deontologia;
- Supporto allo sviluppo delle imprese clienti;
- Responsabilità professionali;
- Equilibrio vita-lavoro e benessere dei dipendenti e professionisti;

- Sostegno e coinvolgimento della comunità locale e del mondo no profit;
- Gestione dell'ufficio secondo le migliori pratiche ecologiche;
- Servizi e consulenza orientati alla sostenibilità;
- Diffusione della cultura della professione.

Infine, anche in base alle indicazioni della legge 208/2015 istitutiva delle società benefit, si rinnova la raccomandazione a prescegliere una metrica di valutazione elaborata da un soggetto che offra garanzie di trasparenza sulle fonti di finanziamento e di indipendenza rispetto all'organizzazione oggetto di valutazione.

Questi sono – insieme all'eventuale audit di terza parte – elementi irrinunciabili per garantire l'attendibilità della valutazione e scongiurare il rischio di autoreferenzialità della stessa.

13. Per completezza, è utile rievocare alcuni spunti utili sulla valutazione di impatto presi dalla norma delle società benefit può aiutare anche gli studi professionali non società benefit nel comprendere meglio l'argomento:

Art. 278:

«c) «standard di valutazione esterno»: modalità e criteri di cui all'allegato 4 annesso alla presente legge, che devono essere necessariamente utilizzati per la valutazione dell'impatto generato dalla società benefit in termini di beneficio comune;

d) «aree di valutazione»: ambiti settoriali, identificati nell'allegato 5 annesso alla presente legge, che devono essere necessariamente inclusi nella valutazione dell'attività di beneficio comune. »

Allegato 5 - AREE DI VALUTAZIONE:

«La valutazione dell'impatto deve comprendere le seguenti aree di analisi:

1. Governo d'impresa, per valutare il grado di trasparenza e responsabilità della società nel perseguimento delle finalità di beneficio comune, con particolare attenzione allo scopo della società, al livello di coinvolgimento dei portatori d'interesse, e al grado di trasparenza delle politiche e delle pratiche adottate dalla società;
2. Lavoratori, per valutare le relazioni con i dipendenti e i collaboratori in termini di retribuzioni e benefit, formazione e opportunità di crescita personale, qualità dell'ambiente di lavoro, comunicazione interna, flessibilità e sicurezza del lavoro;
3. Altri portatori d'interesse, per valutare le relazioni della società con i propri fornitori, con il territorio e le comunità locali in cui opera, le azioni di volontariato, le donazioni, le attività culturali e sociali, e ogni azione di supporto allo sviluppo locale e della propria catena di fornitura;
4. Ambiente, per valutare gli impatti della società, con una prospettiva di ciclo di vita dei prodotti e dei servizi, in termini di utilizzo di risorse, energia, materie prime, processi produttivi, processi logistici e di distribuzione, uso e consumo e fine vita»

5. Cenni sulla rendicontazione europea

Con l'introduzione della Direttiva UE 2022/2464 l'Unione Europea ha previsto nuovi obblighi di rendicontazione per le imprese che al superamento delle soglie riportate nella tabella seguente saranno tenute ad inserire nella propria relazione sulla gestione informazioni di sostenibilità qualitative e quantitative.

L'introduzione della rendicontazione, già prevista per i soggetti rientranti nel perimetro di applicazione della Direttiva UE 2014/95 sulla DNF (Dichiarazione Non Finanziaria), sarà perciò progressivamente richiesta alle grandi imprese e piccole e medie imprese quotate. È possibile per tutti gli altri soggetti rendicontare volontariamente secondo gli standard europei VSME (Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs).

Tempistica di introduzione della rendicontazione			
Tipologia di impresa	Tipologia di rendicontazione	Primo anno di rendicontazione	Standard di riferimento
Grande impresa già soggetta alla Direttiva DNF	Obbligatoria	2024 (pubblicazione 2025)	ESRS Set 1
Grande impresa non soggetta alla DNF Imprese madri di grandi gruppi	Obbligatoria	2025 (pubblicazione 2026)	ESRS Set 1
Piccola e media impresa quotata	Obbligatoria	2026 (pubblicazione 2027)	ESRS LSME
Piccola e media impresa non quotata	Volontaria		VSME ESRS
Micro impresa (quotata e non quotata)	Volontaria		VSME ESRS

Classificazione delle imprese (valori soglia aggiornati dalla Direttiva Delegata 2023/2775 del 21.12.2023)			
	Dipendenti medi	Totale Attivo	Ricavi Netti
Grande Impresa	> 250	> 25.000.000	> 50.000.000
Media Impresa	< 250	< 25.000.000	< 50.000.000
Piccola Impresa	< 50	< 5.000.000	< 10.000.000
Micro Impresa	< 10	< 450.000	< 900.000

Sezione I - 5. Cenni sulla rendicontazione europea

Le informazioni determinate secondo gli standard ESRS Set1 (European Sustainability Reporting Standards) predisposti da EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) sono individuate nei seguenti 12 standard.

Standard Ambientali	Standard Sociali	Standard di Governance
E1 Cambiamenti climatici	S1 Forza lavoro propria	G1 Condotta delle imprese
E2 Inquinamento	S2 Lavoratori nella catena del valore	
E3 Acque e risorse marine	S3 Comunità interessate	
E4 Biodiversità ed ecosistemi	S4 Consumatori e utilizzatori finali	
E5 Uso delle risorse ed economia circolare		

Il richiamato standard volontario per i soggetti non obbligati, è strutturato per permettere anche ai soggetti di piccole e piccolissime dimensioni di predisporre la propria rendicontazione di sostenibilità. Lo standard VSME prevede tre moduli di cui uno base e 2 di utilizzo progressivamente più complesso.

Questo standard, la cui applicazione sarà probabilmente suggerita attraverso una apposita Raccomandazione, è un valido punto di partenza anche per gli studi professionali, chiamati oggi a fornire indicazioni ai propri clienti in merito all’adozione di strategie e politiche di sostenibilità, al pari delle piccole e medie imprese.

Sezione II

Il Report Integrato: suggerimenti per l'implementazione

(Hanno collaborato alla stesura delle sezioni I e II Marco Cristiano Petrassi, Sara Pelucchi, Sara Moggi, Eleonora Montani, Beatrice Scappini, Marco Imperiale)

6. Il processo per la rendicontazione integrata

Per l'avvio della rendicontazione integrata dello Studio professionale può essere utile fare riferimento alla seguente schematizzazione del processo di lavoro:

Fase 0: Costituzione del gruppo di lavoro per la redazione del report: lo Studio individua il soggetto interno incaricato di presiedere il processo di rendicontazione in collaborazione con un piccolo gruppo di lavoro, costituito dai referenti delle diverse aree aziendali coinvolti (finanziaria, contabile, risorse umane, etc.) e eventualmente dei consulenti;

Fase 1: Identificazione degli obiettivi della rendicontazione: nell'ambito di questa fase, il gruppo di lavoro identifica gli obiettivi del report e, in particolare, i temi che intende rendicontare. Appartengono a questa fase il processo di materialità e di stakeholder engagement (cfr. supra, sezione I, par. 2.2. c) e d);

Fase 2: Identificazione delle informazioni che si possono rendicontare: in questa fase il gruppo di lavoro verifica le fonti di estrazione dei dati e la concreta disponibilità degli stessi;

Fase 3: Raccolta, analisi ed elaborazione dei dati: il gruppo di lavoro procede alla raccolta dei dati e alla loro sistematizzazione;

Fase 4: Presentazione dei dati: il gruppo di lavoro presenta i dati ai soci dello Studio e/o ai suoi amministratori;

Fase 5: Redazione del report finale e comunicazione: in questa fase il gruppo di lavoro procede alla redazione del report e, con la direzione dello studio e gli eventuali consulenti esterni, delinea la strategia di comunicazione.

È importante segnalare che le fasi appena descritte non devono essere interpretati come atti isolati di un processo ad avanzamento lineare e irreversibile; al contrario, nel percorso di rendicontazione sono possibili momenti di riconsiderazione degli obiettivi già definiti o delle valutazioni già effettuate.

Infine, si raccomanda, per la fase successiva alla pubblicazione del documento, di procedere alla verifica dei risultati, confrontandoli con i nuovi obiettivi posti e le strategie dell'organizzazione in vista di un suo costante miglioramento ed efficientamento.

Fig. 9 - Schema del processo di rendicontazione



7. Esempi di KPI per la rendicontazione dei capitali.

PRINCIPALI INDICATORI PER IL CAPITALE FINANZIARIO

Informazioni patrimoniali	• patrimonio dello studio; • numero di soci detentori di quote.
Informazioni finanziarie	• finanziamenti esterni e loro caratteristiche (e.g. numerosità, durata, tipo di soggetto finanziatore); • cash flow generato.
Informazioni economiche	• fatturato da servizi; • fatturato medio per socio e per dipendente; • fatturato medio per cliente per tipologia di servizio; • utile dell'esercizio e sua destinazione; • valore economico distribuito (e.g. costi operativi, salari ed emolumenti per collaboratori e dipendenti); • pagamenti ai governi, investimenti nella comunità; • indice di tempestività degli incassi (e.g. giorni medi tra la data di emissione delle fatture" e l'incasso); • indice di tempestività dei pagamenti (e.g. giorni tra la data di scadenza della fattura e il pagamento).

PRINCIPALI INDICATORI PER IL CAPITALE UMANO

Crescita professionale	• il rispetto dei principi di gender equality declinati lungo l'intero percorso professionale partendo dal momento del recruiting fino al pensionamento, con l'obiettivo di garantire pari opportunità di carriera e pari trattamento economico; • i criteri di assegnazione degli incarichi (valorizzazione dei talenti e delle diversità, inclusione); • i percorsi di formazione e i costi sostenuti per la formazione dei collaboratori; • le percentuali di promozioni (e "associazione"); • le percentuali di incremento della retribuzione.
Capacità di attrazione e trattenimento dei talenti	• i processi di selezione; • l'eventuale turnover e abbandono dei collaboratori in corso anno; • il numero di nuove assunzioni; • il tasso di assenteismo dei dipendenti; • il numero di incontri per la comunicazione interna.
Benessere psico-fisico dei collaboratori	• condizioni di work-life balance adeguate alle diverse fasi di vita (ad esempio congedi parentali); • n. di eventuali segnalazioni per casi di discriminazioni e/o forme di abuso fisico, verbale, digitale, psicologico, economico e sistemi adottati dallo studio per la promozione di una cultura della diversità e dell'inclusione, la prevenzione e la lotta alle discriminazioni e/o abusi; • la politica relativa alla Salute e Sicurezza dei Lavoratori, gli impegni assunti, i risultati attesi e la coerenza dei valori dichiarati; • l'eventuale adozione volontaria di codici etici, norme internazionali o di linee guida nazionali e l'eventuale integrazione con sistemi di gestione ambientale; • il modello per la valutazione dei rischi e per l'attuazione delle conseguenti misure generali di protezione e prevenzione; • la formazione, l'istruzione e l'informazione specificamente erogata a tutti i soggetti con responsabilità in materia, nei confronti di tutti i collaboratori e dei prestatori d'opera all'interno dell'organizzazione; • la partecipazione, l'ascolto e l'attenzione a tutte le persone volta a rendere l'ambiente di lavoro un luogo positivo e motivante; • flessibilità e libertà di movimento professionale (autonomia di gestione, diritto alla disconnessione, smart working).

PRINCIPALI INDICATORI PER IL CAPITALE INTELLETTUALE

Proprietà intellettuale	• numero di brevetti registrati; • numero di licenze d'uso; • numero di domini web registrati.
Investimenti	• numero di persone dedicate alla ricerca e sviluppo; • % degli investimenti in R&D sul fatturato; • % degli investimenti in IT, tecnologie e web sul fatturato/vendite.
Innovazione ed efficacia dei processi	• numero di progetti avviati; • % dei progetti innovativi; • numero di progetti conclusi fuori tempo/in ritardo; • numero di prodotti consegnati fuori tempo/in ritardo; • numero di azioni correttive richieste dal management.
Condivisione con la comunità	• numero dei riconoscimenti esterni per l'innovazione; • numero di eventi esterni ai quali l'azienda ha partecipato; • numero di incontri/riunioni annuali interni.

PRINCIPALI INDICATORI PER IL CAPITALE RELAZIONALE

Rapporti con la clientela	• la percentuale di clientela tra persone fisiche, imprese e enti pubblici; • la suddivisione del fatturato tra i vari dipartimenti dello studio; • l'area geografica di provenienza della clientela; • la durata media del rapporto con i clienti; • la percentuale di clienti che abbiano rapporti con più dipartimenti (e professionisti) dello studio e la percentuale di fatturato così generata (cross selling); • le modalità di acquisizione degli incarichi, evidenziando quelli acquisiti mediante gara pubblica o iscrizione ad albo; • la sussistenza di eventuali contenziosi e la gestione dei reclami dei clienti; • i costi sostenuti in spese promozionali e di comunicazione.
Rapporti con i fornitori	• modalità di selezione dei fornitori (ossia se fondata anche su criteri sociali); • durata media della relazione; • nuovi contratti stipulati nell'anno; • numero di fornitori selezionati in base a criteri sociali; • percentuali di acquisto da nuovi fornitori; • area geografica di provenienza dei fornitori; • condizioni di pagamento e situazioni dei ritardi nel pagamento.
Rapporti con le pubbliche amministrazioni	• l'ammontare dei contributi previdenziali versati (quantomeno in percentuale al fatturato generato); • l'eventuale partecipazione di membri dello studio ad organi degli ordini professionali; • gli eventuali procedimenti disciplinari avviati nei confronti di membri dello studio.
Rapporti con le comunità e i territori	• iniziative di sponsorizzazione a favore di enti e comunità del territorio; • n. operazioni con il coinvolgimento delle comunità locali e operazioni con impatti sulle comunità locali; • i contributi finanziari politici erogati e l'identità dei beneficiari; • partecipazione al dibattito pubblico, mediante l'intervento a convegni e incontri aperti alla generalità dei consociati; • partnership con università e altri enti di formazione e iniziative avviate per il diritto allo studio.

Sezione II - 7. Esempi di KPI per la rendicontazione dei capitali.

PRINCIPALI INDICATORI PER IL CAPITALE PRODUTTIVO

Sede dello studio	• mappatura delle infrastrutture di proprietà; • mappatura delle infrastrutture in leasing o affitto; • collocazione geografica delle infrastrutture; • classe energetica delle infrastrutture; • consumi diretti di energia dello studio; • tipologia di fonte energetica da cui lo studio si è approvvigionato; • presenza di eventuali certificazioni legate alle sedi; • % degli investimenti effettuati per il risparmio energetico; • % degli investimenti pianificati per il risparmio energetico; • tipologia di spazi messi a disposizione per le riunioni; • spazi comuni messi a disposizione del personale; • accessibilità.
Beni diversi dalla sede	• mappatura di apparecchiature, macchinari e altri strumenti di lavoro (proprietà, noleggio); • anzianità dei beni di studio e loro gestione nel fine-vita; • tipologia di impianti presenti (es. filtraggio dell'aria, pannelli fonoassorbenti); • materiali utilizzati (es. carta riciclata, distributori di acqua); • accesso a banche dati/biblioteche di studio; • tipologia di soluzioni software/applicazioni utilizzate/sviluppate; • investimenti totali in ICT; • investimenti pro-capite in ICT; • intranet di studio e connessioni tra funzioni; • infrastruttura a protezione dei dati; • certificazioni conseguite.

PRINCIPALI INDICATORI PER IL CAPITALE NATURALE

Consumi energetici	• descrizione delle politiche di risparmio energetico; • indicazione della quota proveniente da fonti di energia rinnovabile.
Uso dei materiali:	• % materiali riciclati o rinnovati utilizzati.
Gestione rifiuti	• classificazione dei rifiuti; • politiche sulla differenziazione dei rifiuti; • politiche sul riciclo dei materiali utilizzati.
Selezione Fornitori	• numero di nuovi fornitori selezionati in base alle politiche di sostenibilità ambientale; • politiche di valutazione degli impatti negativi e loro gestione lungo la catena di fornitura.
Emissioni	• politiche dei trasporti del personale e relativi impatti.

Sezione III

La rendicontazione di Sostenibilità negli Studi Professionali: un'indagine empirica

(a cura di Marco Cristiano Petrassi, Sara Moggi, Beatrice Scappini, Stefania Serina, Giulio Graziani e Marco Imperiale)

8. Perimetro di riferimento e approccio metodologico

La presente indagine è focalizzata sugli studi professionali e le prassi in essere inerenti la rendicontazione di sostenibilità¹⁴.

A tal fine sono stati individuati un numero di 14 studi professionali nazionali di avvocati o commercialisti che già avessero sviluppato delle prassi di rendicontazione non finanziaria o di sostenibilità alla data del marzo 2023.

Gli obiettivi della survey sono stati quelli di:

- mappare le prassi degli studi professionali già attivi nella rendicontazione, quanto a motivazioni, framework o standard seguiti, risorse impiegate;
- identificare le informazioni che, per tali studi, siano materiali nel processo di rendicontazione.

Una survey di quaranta domande è stata quindi inviata a tali studi professionali ottenendo un ritorno pari al 65% dei partecipanti (9 studi). I rispondenti presentano le seguenti forme societarie: Sta (Società tra avvocati)(3), Stp (Società fra professionisti) (2), Associazione professionale (3), Società di servizi professionali (1). Inoltre, 6 (67%) studi professionali su 9 sono diventati società benefit. Dei 9 studi professionali rispondenti 5 già pubblicano un report di impatto per il beneficio comune in quanto obbligo di legge per le società benefit, 2 un report integrato e i rimanenti un bilancio di sostenibilità o sociale.

Fra le caratteristiche degli studi professionali rispondenti, il 33% ha avviato l'adesione a partnership, network o associazioni, in particolare nel campo della sostenibilità, dell'impatto sociale e del creare rete per collaborazioni tra professionisti in campo multidisciplinare.

14. Ai fini della presente survey, per rendicontazione di sostenibilità si intende qualsiasi forma di reportistica non finanziaria che, a prescindere dalla denominazione, nomenclatura, standard o framework di riferimento, contenga informazioni rilevanti per la comprensione degli approcci dello studio professionale nel governo degli impatti sulle tre dimensioni della sostenibilità e, comunque, su persone, comunità e ambiente

9. Motivazioni alla rendicontazione e processo di redazione del report

Gli studi professionali sono costituiti e organizzati, quando partecipati da più di un professionista, nelle forme dell'associazione professionale, istituto assimilabile alla società semplice. Data la propria struttura organizzativa e la natura non commerciale della loro attività, gli studi professionali non sono soggetti all'obbligo di pubblicazione del bilancio d'esercizio, salvo gli studi che risultino organizzati nelle forme delle società di capitali.

Su tale presupposto, è stato quindi chiesto agli studi partecipanti al presente studio di descrivere la motivazione che ha indotto lo sviluppo di una rendicontazione volontaria degli aspetti non finanziari e delle tematiche di sostenibilità. Ugualmente, è stata indagata la struttura organizzativa dedicata dagli studi alle fasi della rendicontazione, considerandone la consistenza numerica dei gruppi di lavoro, le aree aziendali coinvolte (e.g. figure apicali), il coinvolgimento di professionisti esterni e l'eventuale stanziamento di un budget dedicato a tale attività. Nel raccogliere tali dati è stato inoltre chiesto ai partecipanti di evidenziare le difficoltà riscontrate nella predisposizione del report e le integrazioni eventualmente effettuate dell'adottare un framework o allo standard di riferimento.

a) Motivazioni alla rendicontazione di sostenibilità

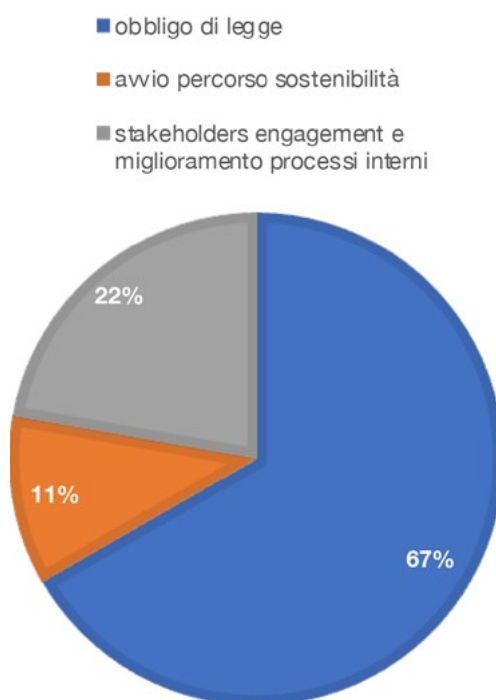
Considerando le motivazioni che hanno indotto gli studi professionali alla rendicontazione di sostenibilità il 67% ha dichiarato di aver proceduto in virtù degli obblighi di legge.

Il dato è influenzato dalla composizione strutturale degli studi rispondenti che, nella maggioranza, sono rappresentati da società benefit (67%). Sebbene questi studi abbiano ricondotto la propria motivazione alla necessità di adempiere

ad un obbligo normativo, tale approccio non va tuttavia inteso come un appiattimento a esigenze di *compliance*; riflettendo sulla propensione al cambiamento di tali studi professionali si deve considerare che già l'assunzione della forma di società benefit implica l'elevazione della rendicontazione di sostenibilità a tema strategico nel proprio agire d'impresa.

Interessanti sono le risposte degli altri studi che, pur senza avere la forma benefit, hanno proceduto alla rendicontazione volontariamente. Per il 22% la reportistica è una occasione di *"stakeholders engagement e miglioramento processi interni"*; il restante 11% dichiara che la rendicontazione ha rappresentato lo strumento per l'avvio di un percorso di sostenibilità.

Fig. 1 - Motivazione rendicontazione
(Fonte: nostra elaborazione)

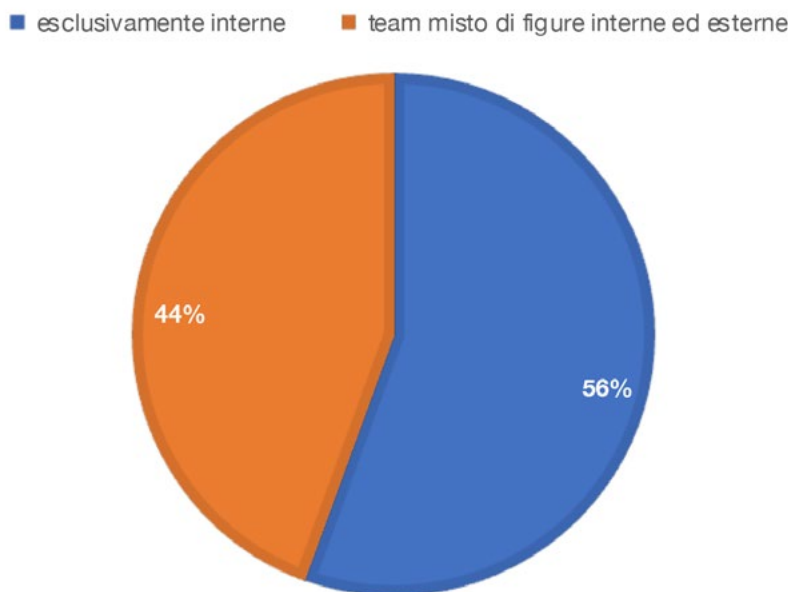


b) Gli assetti organizzativi per la rendicontazione di sostenibilità negli studi professionali

Per comprendere gli sforzi organizzativi ed economici a favore della propria rendicontazione di sostenibilità, è stato chiesto agli studi partecipanti di rispondere ad alcuni quesiti

sulla composizione del team dedicato alla rendicontazione, la programmazione di un budget di spesa, il coinvolgimento delle figure apicali nella fase strategica o di redazione del documento.

Fig. 2 - Composizione del gruppo di lavoro (Fonte: nostra elaborazione)

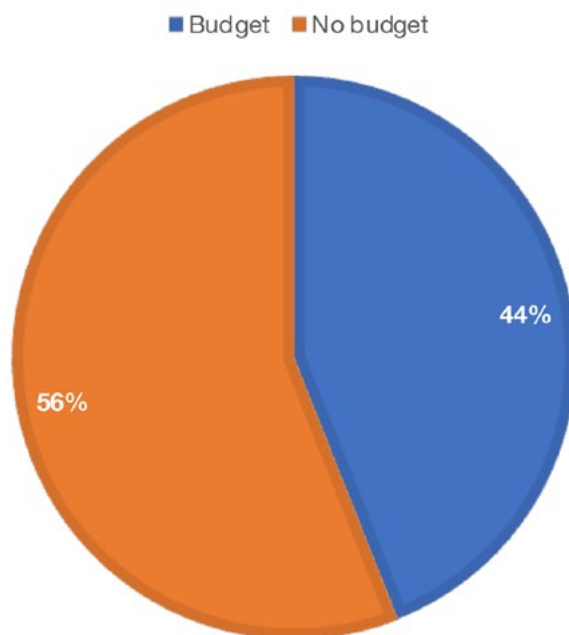


Rispetto alla composizione del team, il 56% degli studi professionali ha fatto ricorso esclusivamente alle proprie risorse interne, mentre il 44% ha ritenuto di integrare le proprie professionalità con quelle di consulenti esterni.

La prevalenza del ricorso alle figure interne può essere spiegata con l'esigenza di contenere il budget di spesa dedicato alla redazione del documento di rendicontazione. Nello specifico, stando ai dati raccolti, poco meno della metà

degli studi professionali destina un budget al progetto. Ove il dato è rivelato, si tratta di circa 4500 Euro. Non sono considerati i costi intangibili e delle ore uomo dedicate a tale attività, per la maggior parte, la spesa destinata è da ricondursi a costi quali quelli di eleborazione grafica, webmaster, marketing. Nelle volontà di ridurre il budget dedicato a tale attività, è ragionevole supporre che anche l'assenza di obblighi di assurance o certificazione per tale rendicontazione influisca sulla scelta di asseverare tali documenti.

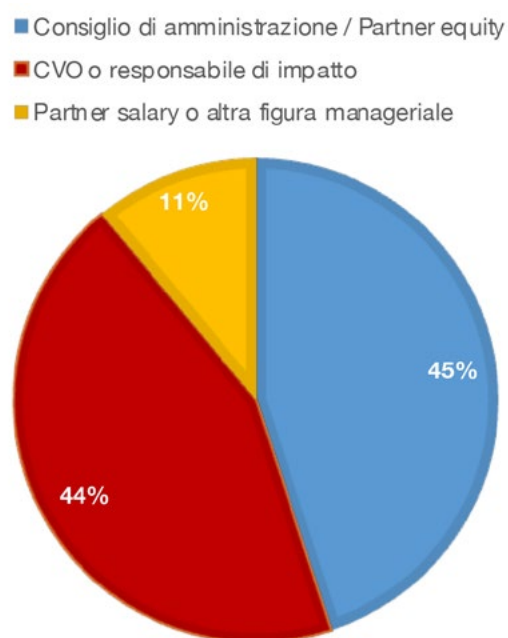
Fig. 3 - Budget dedicato alla rendicontazione di sostenibilità (Fonte: nostra elaborazione)



Dal punto di vista del numero di persone responsabili del progetto dedicato alla stesura del report, si va da 1 a 6 risorse, con una media di circa 3, mentre maggiore è il numero di persone coinvolte in senso ampio (che si tratti di coinvolgimento attivo o fornitura dati per implementare il report), le quali possono addirittura arrivare a 30. In questo caso, il coinvolgimento si sviluppa con forme molto differenti: creazione di comitati strategici o aree di competenza dedicati, definizione di comitati per la sostenibilità, prevedendo il coinvolgimento dei fondatori, e di diversi dipartimenti trasversali quali quelli di marketing, di programmazione e controllo e IT.

Gli studi rispondenti evidenziano, in generale, il coinvolgimento, anche nella fase di redazione, di figure apicali della struttura, quali il presidente (nelle società professionali) o, nelle associazioni professionali, i partner; in alcuni studi, alla funzione è dedicata una figura interna qualificata (il CVO o l'head of innovation). A volte, queste figure sono coadiuvate internamente (da risorse – junior o senior, o da chief philosophy officer) o esternamente (da consulenti).

Fig. 4 - Soggetti coinvolti nella redazione (Fonte: nostra elaborazione)

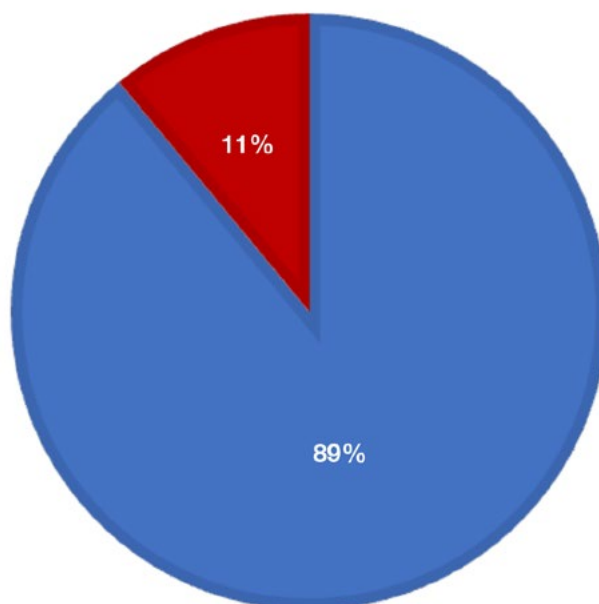


Una volta terminata la fase di redazione, rimane, comunque, costante il controllo e la richiesta di approvazione da parte del livello apicale del progetto, che si tratti di senior partner, comitati

strategici, proprietari e managing partner. Tale approccio dimostra una volontà di mantenere costantemente una consapevolezza condivisa sul tema.

Fig. 5 - Grado di coinvolgimento degli amministratori (Fonte: nostra elaborazione)

■ Coinvolgimento della strategia di approvazione ■ Nessun coinvolgimento



c) Il report: principi di redazione e contenuti

L'analisi dei documenti prodotti dagli studi ha fatto emergere che soltanto 2, sul campione rispondente, hanno applicato quale metodologia di raccolta dati e redazione quella del report integrato.

Gli altri studi hanno fatto ricorso, in un caso, al bilancio di sostenibilità secondo la metodologia GRI, mentre gli altri partecipanti alla survey hanno evidenziato di aver rendicontato le politiche di sostenibilità mediante la relazione di impatto di cui alla legge 208/2015.

Gli studi che hanno pubblicato un report integrato dichiarano di aver proceduto alla rendicontazione di tutti i capitali. La lettura dei documenti evidenzia una trattazione dei capitali coerente con l'analisi di materialità svolta dai due studi; in un caso, infatti, il capitale

naturale viene trattato all'interno di quello infrastrutturale in ragione del minore impatto generato e subito; nell'altro caso, il capitale naturale viene considerato, alla pari degli altri, come tema *doppiamente* materiale.

Rispetto ai principi guida della rendicontazione, 4 dei rispondenti hanno redatto il documento applicando tutti i principi guida del reporting integrato o, comunque, ispirandosi a criteri affini nel caso in cui il documento sia stato redatto secondo altra metodologia.

Tra gli altri rispondenti, alcuni (2) hanno espresso una preferenza metodologica a favore dello stakeholder engagement; altri 2 hanno posto enfasi sui principi di materialità, sinteticità e connettività.

Le risposte sui contenuti dipendono in parte dalla natura dell'attività svolta e dal tipo di

organizzazione. Tra i 9 rispondenti, infatti, solo 2 studi hanno ritenuto opportuno descrivere il proprio modello di business.

Per quanto riguarda la mappatura degli stakeholder, questa è stata effettuata da 4 studi su 9. Tre studi l'hanno realizzata mediante interviste o focus group. Uno studio – anche in ragione della forma di società benefit assunta – ha fatto ricorso alla metodologia SABI.

La matrice di materialità è stata predisposta da 5 su 9 dei rispondenti; quanto alla tipologia è stata preferita la matrice di impatto. In particolare, per la matrice d'impatto e i risultati emersi, la composizione dell'assetto proprietario degli studi professionali (professionisti non investitori di capitali) e lo scarso ricorso al finanziamento, sono parsi dirimenti nello stabilire i risultati.

È stato chiesto agli studi professionali di indicare quali fra i seguenti elementi di contenuto del report siano stati rendicontanti: a) Panoramica dell'organizzazione; b) Governance e Family governance; c) Modello di business; d) Rischi e Opportunità; e) Strategia e allocazione delle risorse; f) Performance; g) Prospettive future.

Sei dei rispondenti hanno fornito risposte che evidenziano una complessiva attenzione ai suddetti elementi di contenuto. Tre studi, invece, hanno evidenziato nel rendiconto solo le prospettive future e gli obiettivi in tal senso.

È stato inoltre chiesto agli studi professionali di indicare quale o quali standard di rendicontazione abbiano seguito nella redazione del documento di rendicontazione di sostenibilità. Probabilmente in ragione della novità dell'applicazione di tale reportistica nel settore professionale e dell'assenza di un framework di riferimento, 3 studi hanno risposto di aver individuato ed elaborato autonomamente dei KPI. Similmente, 2 studi hanno ritenuto di integrare le metodologie IIRC e GRI con KPI sviluppati *ad hoc* per la propria realtà aziendale.

Gli altri studi, in considerazione della natura del documento richiesto dalla normativa vigente (relazione di impatto) hanno applicato i framework di valutazione BIA e SABI.

È stato inoltre chiesto ai partecipanti di evidenziare se, nell'ambito della rendicontazione di sostenibilità, fossero stati integrati gli obiettivi di sviluppo sostenibile dell'Agenda 2030. A tale quesito ha risposto positivamente circa il 60% dei partecipanti. Tra questi, gli studi organizzati nella forma di società benefit hanno evidenziato la corrispondenza tra gli SDGs e le finalità di beneficio comune statutariamente identificate e intrinseche nel proprio modello di business.

Gli studi in forma associativa hanno sottolineato la rilevanza delle proprie prassi organizzative e attività professionali rispetto al perseguimento degli obiettivi dell'Agenda 2030.

Complessivamente, a prescindere dalla struttura organizzativa e dalla tipologia di documento adottato per la propria rendicontazione sociale, tra gli studi rispondenti risulta diffusa la consapevolezza dei propri impatti sui temi di sviluppo sostenibile.

Tra i goals individuati come rilevanti, tutti gli studi hanno identificato gli obiettivi 5 (parità di genere) e 8 (lavoro dignitoso e crescita economica). È noto che le disuguaglianze di genere e le difficoltà a raggiungere un reddito dignitoso, siano due problemi che impattano le imprese, come emerso in numerose indagini condotte e i risultati elaborati anche dalle associazioni di riferimento, quindi non sorprende, e può essere letto come conferma, che l'attenzione ai predetti temi sia elevata anche negli studi professionali.

Seguono:

- il goal 16 (pace giustizia e istituzioni solide) selezionato da 4 dei 5 rispondenti e generalmente collegato alle attività di *pro bono* svolte dai professionisti degli studi;
- i goals 12 (consumo e produzione responsabile) e 4 (istruzione di qualità) dichiarati da 3 dei 5 rispondenti. Il goal 4 è associato dai rispondenti alle attività pubblicistiche e seminariali svolte dai membri degli studi, mentre, quanto al goal 12, i rispondenti evidenziano gli impegni in tema di riduzione dei rifiuti e/o dell'uso di risorse energetiche, così come la coerenza delle politiche di rendicontazione con l'obiettivo 12.6

d) Vantaggi del report integrato o altre forme di rendicontazione di sostenibilità

Gli studi professionali affermano che svolgere reporting non finanziario ha generato diversi vantaggi che in generale si possono riassumere nel gestire e far percepire lo studio più come una azienda organizzata. In particolare, gli studi rispondenti sottolineano che, per quanto concerne l'organizzazione interna, l'attività di reporting ha stimolato la pianificazione, la definizione di obiettivi che vanno oltre a quelli economico-finanziari garantendo maggior motivazione, innovazione e benessere oltre che agevolando la continuità aziendale grazie al monitoraggio dei processi e dei risultati in una visione più complessiva e integrata. Inoltre, gli studi professionali evidenziano come il processo abbia stimolato maggiore comunicazione verso gli stakeholder implementando la reputazione dello studio, legandola maggiormente ad alcuni aspetti della sostenibilità e, in alcuni casi, abbia permesso di sviluppar con maggior consapevolezza il modello di business. Un approccio di apertura alla rendicontazione di sostenibilità ha inoltre permesso di sviluppare competenze interne e promuovere una serie di servizi legati al reporting non finanziario o alla trasformazione in società benefit da offrire alla propria clientela. Nonostante il 100% degli studi rispondenti affermi che il reporting non finanziario permetta l'implementazione della sostenibilità nello studio professionale anche a livello consulenziale, la maggioranza afferma che tale consulenza risulta essere difficile da far comprendere alla propria clientela.

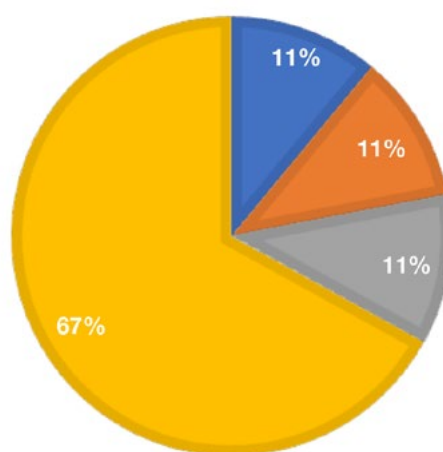
e) Possibili difficoltà nel processo di rendicontazione

Come ogni processo che coinvolga un certo numero di soggetti, competenze e funzioni aziendali, vi si possono riscontrare delle difficoltà. A fronte della richiesta di descrivere le problematiche riscontrate durante il processo di rendicontazione, gli studi professionali hanno indicato risposte non sempre esplicative di quali difficoltà avessero incontrato nella predisposizione del report.

Il 67% dei rispondenti ha trovato difficile reperire le informazioni funzionali alla redazione del report e conciliare l'attività di rendicontazione con i tempi delle attività principali del proprio studio professionale. Sotto tale profilo, si presume possa avere una certa influenza la dimensione dello studio, l'assenza di procedure e processi interni e di figure specificamente dedicate a tale funzione. I rispondenti inoltre evidenziano una difficoltà nel redigere il report a causa della mancanza di un framework unico da seguire. Infine, risulta complessa la gestione del rapporto con gli stakeholder sia nell'individuare i contenuti materiali del report tramite la cosiddetta analisi di materialità, sia nella raccolta di un feedback da tali soggetti sul documento pubblicato.

Fig. 6 - Difficoltà incontrate nel processo di rendicontazione (Fonte: nostra elaborazione)

- l'analisi di materialità, intesa come selezione dei topics rilevanti
- ricevere le risposte degli stakeholders interni (territorio)
- assenza di benchmark e modelli di riferimento ad hoc per il settore legale
- reperimento informazioni e compatibilità con attività ordinarie di studio



10. Le informazioni materiali per la rendicontazione di sostenibilità

Il secondo obiettivo della survey era quello di identificare le informazioni che gli studi già attivi nella rendicontazione considerano materiali.

È stato quindi deciso di sottoporre agli studi intervistati i KPI già sviluppati dalla Fondazione OIBR in precedenti studi e, in particolare, nel documento *“Il Reporting Integrato delle PMI: linee guida operative e casi di studio”*. I KPI proposti riguardano il profilo generale dello studio professionale, i capitali relazionale, umano, intellettuale e naturale.

Considerata la base ristretta degli studi partecipanti alla survey, si è poi deciso di selezionare, quali KPI rilevanti, quelli che sono stati indicati come materiali da almeno il 45% del campione.

KPI riguardanti il profilo generale dello studio, che per almeno il 45% del campione sono rilevanti, di seguito sono esposti in ordine di rilevanza:

N. nuovi servizi offerti
Ore di formazione per professionista
Ore di formazione per dipendente
Fatturato complessivo
N. Totale professionisti soci
N. Totale professionisti non soci
N. Totale dipendenti
N. Clienti
Indice di customer satisfaction
Attività di dematerializzazione
% di fatturato da servizi innovativi
N. Sedi
% fatturato investita in R&D
% di stampa documentale su carta
% di riduzione di prodotti usa e getta
Utile dell'esercizio
% di fatturato derivato da nuovi clienti
% di fatturato da clienti esistenti
Ore investite in attività di networking tra professionisti e dipendenti

KPI riguardanti il capitale relazionale dello studio, che per almeno il 45% del campione sono rilevanti, di seguito sono esposti in ordine di rilevanza:

N. Clienti
N. Nuovi clienti
Riconoscibilità del marchio/forza del marchio
Modalità di coinvolgimento dei professionisti
Indice di soddisfazione della clientela (Customer Satisfaction Index)
Tasso di fidelizzazione (Customer Loyalty)
% di clienti fidelizzati
Numero dei reclami pervenuti/anno
Immagine dello studio interna
Livello di soddisfazione interna dei dipendenti (clima aziendale)
Modalità di coinvolgimento dei dipendenti
Canali di comunicazione con i clienti
Segmentazione dei clienti per mercato o territorio
Customer satisfaction dei primi 5/10 clienti
Numero di contenziosi legali in corso
Immagine dello studio esterna percepita dai clienti
Numero di partnership tecnologiche e commerciali
Canali di comunicazione con gli stakeholder

KPI riguardanti il capitale umano dello studio, che per almeno il 45% del campione sono rilevanti, di seguito sono esposti in ordine di rilevanza:

Età media dei professionisti
Anzianità aziendale media del personale
Turnover (rotazione) del personale
Turnover dei professionisti
% di dipendenti donne (rapporto donne/totale dipendenti)
% di professionisti donne (rapporto donne/totale dipendenti)
Numero totale dipendenti
Età media del personale
Livello di specializzazione (% del personale con un'istruzione di alto livello/personale certificato)
Numero di dipendenti appartenenti a categorie protette
Rapporto compenso uomo-donna per ruoli omogenei tra professionisti
Età media dei professionisti soci o senior
Numero di risorse esterne a contratto
Anzianità aziendale media dei professionisti
Rapporto stipendio uomo-donna per categoria contrattuale
Indice di soddisfazione dei professionisti
Indice di soddisfazione dei dipendenti
Grado di leadership dei professionisti soci o senior
Numero di riunioni organizzative
Numero di incontri annuali con i professionisti soci
Totale ore di formazione
Valore aggiunto per professionista
Scolarità del personale
% di dipendenti laureati
Suddivisione dei dipendenti e professionisti per fasce d'età
Suddivisione dei dipendenti e professionisti per tipo di contratto e ruolo
% dei professionisti con un piano di incentivi
% dei dipendenti con un piano di incentivi
Lavoro straordinario (numero di ore) dipendenti
Composizione degli organi di governo dello studio professionale
Valore aggiunto per dipendente

KPI riguardanti il capitale intellettuale (e parzialmente il capitale naturale) dello studio, che per almeno il 45% del campione sono rilevanti, di seguito sono esposti in ordine di rilevanza:

Numero e tipologia delle certificazioni
Numero di brevetti registrati
% degli investimenti in IT, tecnologie e web sul fatturato/vendite
% dei progetti innovativi
Numero delle sedi
Numero di non conformità rilevate dal sistema qualità
Numero di licenze d'uso
% degli investimenti effettuati per il risparmio energetico
% degli investimenti pianificati per il risparmio energetico
Numero di progetti avviati
% dei progetti innovativi
Numero di eventi esterni ai quali lo studio ha partecipato
Numero di incontri/riunioni annuali interni
Numero di gare alle quali lo studio ha partecipato
% delle gare/bandi vinte
Consumo diretto di energia
Totale emissioni di CO ₂ equivalente

Si segnala che alcuni degli studi professionali partecipanti hanno suggerito di utilizzare anche KPI ulteriori rispetto a quelli già noti nei contesti aziendali. Nell'ambito del capitale umano, si tiene conto, per esempio, delle lingue straniere parlate dai dipendenti, valutando sia la tipologia che la quantità delle lingue. Per quanto riguarda il capitale economico, si analizzano dati legati alla governance degli studi, tra cui il numero di convenzioni e partnership stabilite, il numero di pratiche condivise e la durata delle pratiche, che possono essere pluriennali o riguardare lo stesso cliente.

11. Analisi delle prassi degli studi professionali costituiti e operanti in forma di società benefit

Come precedentemente evidenziato nell'ambito della survey, una specifica sezione è stata dedicata agli studi professionali benefit. Fra gli studi rispondenti le società benefit sono circa il 67%. Tra questi, solo 1 (e quindi il 17% dei rispondenti) redige unicamente il report integrato. Mentre l'83% ha dichiarato di compilare una relazione d'impatto (o relazione di beneficio comune).

Il campione degli studi professionali *benefit* evidenzia dunque una eterogeneità sostanziale e lessicale tra i documenti di rendicontazione. Al riguardo, si segnala che il comma 382 della legge 208 del 2015, dispone che: "la società benefit redige annualmente una relazione concernente il perseguimento del beneficio comune", senza indicare uno strumento specifico per raggiungere tale scopo.

Il termine "relazione" lascia infatti spazio a differenti interpretazioni circa la tipologia di report e lo standard da seguire nella rendicontazione di sostenibilità e la prassi degli studi professionali benefit si orienta coerentemente con la libertà offerta dalla norma adottando modalità eterogenee tra loro.

È tuttavia verosimile che, anche sulla spinta delle innovazioni della CSRD, gli studi professionali benefit si avvicinino progressivamente agli standard e/o framework di rendicontazione più accreditati. A tale riguardo, coerentemente con lo studio "*Linee Guida NIBR sul Reporting delle Società Benefit*" della Fondazione OIBR, si ritiene che un report integrato sia framework idoneo a soddisfare le indicazioni della legge 208/2015.

Inoltre, il report integrato offre vantaggi a tutti gli stakeholder nel loro processo di analisi e di pensiero integrato, volto a raggiungere delle decisioni determinanti per il benessere dell'impresa. Pensare in modo integrato contribuisce a una migliore comprensione del sé e dello scopo aziendale, tema centrale per le società benefit.

Se gli studi professionali adottano forme eterogenee di rendicontazione, allo stesso tempo, convergono, per la valutazione degli impatti, verso il B Impact Assessment e il SABÍ. In questo senso, è la stessa legge a sospingere le società benefit verso l'uso di standard internazionali che coprano almeno quattro aree: governo d'impresa, relazioni con i lavoratori, portatori d'interesse esterni e ambiente.

A tal riguardo, le scelte operate dagli studi professionali sono state in coerenza con quanto suggerito da Assobenefit con le proprie linee guida sugli standard di valutazione di impatto coerenti con l'allegato 5 della legge 208/2015.

Per ciò che attiene la valutazione d'impatto, altro elemento imposto dalla normativa di riferimento, l'83 % dei rispondenti ha dichiarato di effettuarla ed è emerso che il 50% ritiene che la relazione di impatto abbia influito sugli aspetti di rendicontazione di sostenibilità.

Un dato significativo riguarda l'elaborazione di KPI derivanti dall'oggetto sociale di beneficio comune. Infatti, l'83 % degli studi benefit rispondenti ha ritenuto di collegare elementi del proprio oggetto sociale a specifici KPI, talvolta creati ad hoc per la propria realtà aziendale, come si può evincere dalla Figura 11 per il caso di IPLUS.

a) Esperienza di IPLUS riguardo la definizione dei KPI legati all'oggetto sociale di beneficio comune

IPLUS è una società benefit di servizi specializzata in consulenza fiscale, contabile, societaria e di sostenibilità. In particolare, nel campo della sostenibilità d'impresa, si occupa di report di sostenibilità e report non finanziari. Si occupa inoltre di sistemi di gestione di sostenibilità, di assessment/rating ESG e di società benefit.

IPLUS <https://i-plus.it/>

Si riporta di seguito solo un esempio di KPI legato all'oggetto sociale di beneficio comune per facilitarne la lettura.

Fig. 10 - KPI specifici (Fonte: Report di impatto di Iplus) 2021

TEMA MODELLO DI BUSINESS	KPI
Percezione di sostenibilità da parte dei clienti in spazi, materiali e strumenti digitaliWW	Totale tipologie di prodotti sostenibili usati
	Totale tipologie di prodotti usati
	Totale tipologie di servizi di sostenibilità usati
	Totale servizi usati
	Per ogni tipologia di prodotto e servizio quali caratteristiche di sostenibilità possiede?

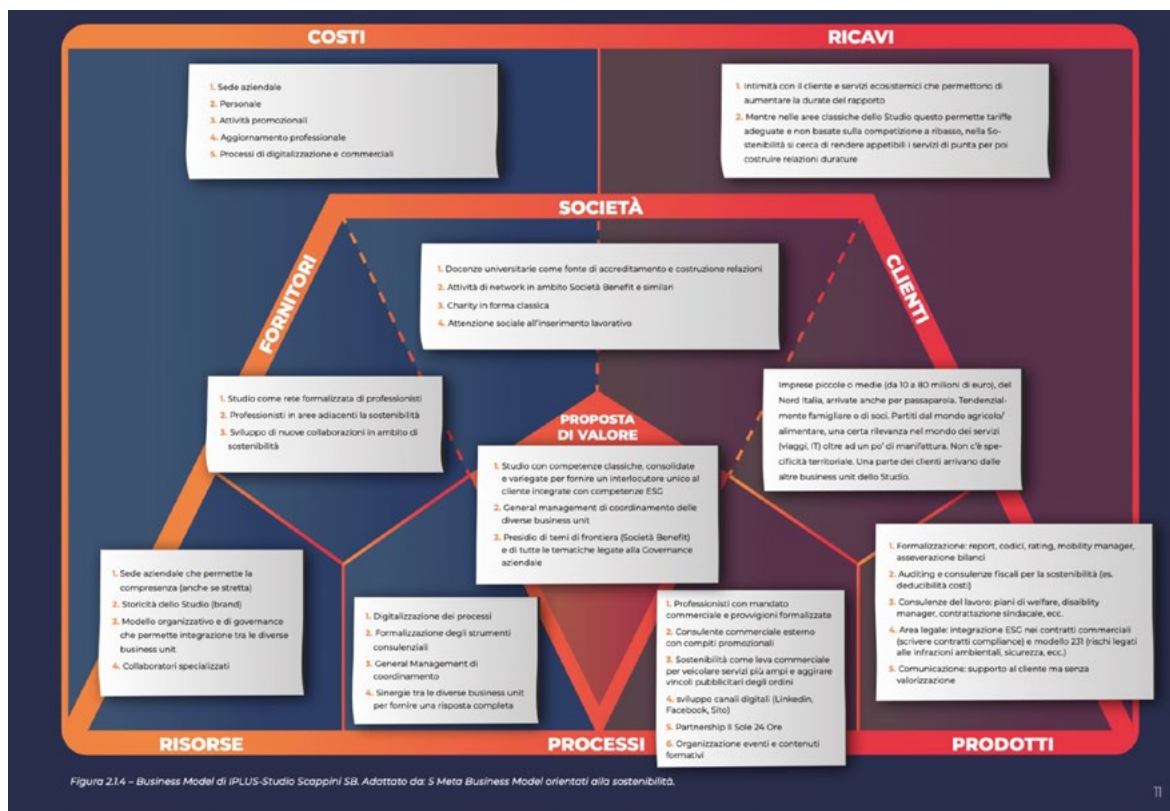
Si è poi voluto indagare circa il ruolo del responsabile dell'impatto e se costui fosse il soggetto preposto a presidiare tutte le fasi di rendicontazione: il 33% dei rispondenti si è espresso favorevolmente.

Per quanto riguarda il proprio business model e se quest'ultimo fosse stato sviluppato in base all'oggetto sociale, fra i rispondenti c'è chi dichiara che il beneficio comune è parte integrante ed è intrinseco nel modello di business dello studio professionale. Lo studio Iplus ha adottato il proprio business model ispirandosi ai principi di Business Model Circolari¹⁵.

15. Tale modello è tratto dal testo Bagnolo C., Maura A, *Modelli di business circolari*, Giappichelli, Torino, 2021

Esperienza di IPLUS riguardo alla creazione del Business model

Fig. 11 - Fonte: Report di impatto di Iplus – 5 meta business model 2022

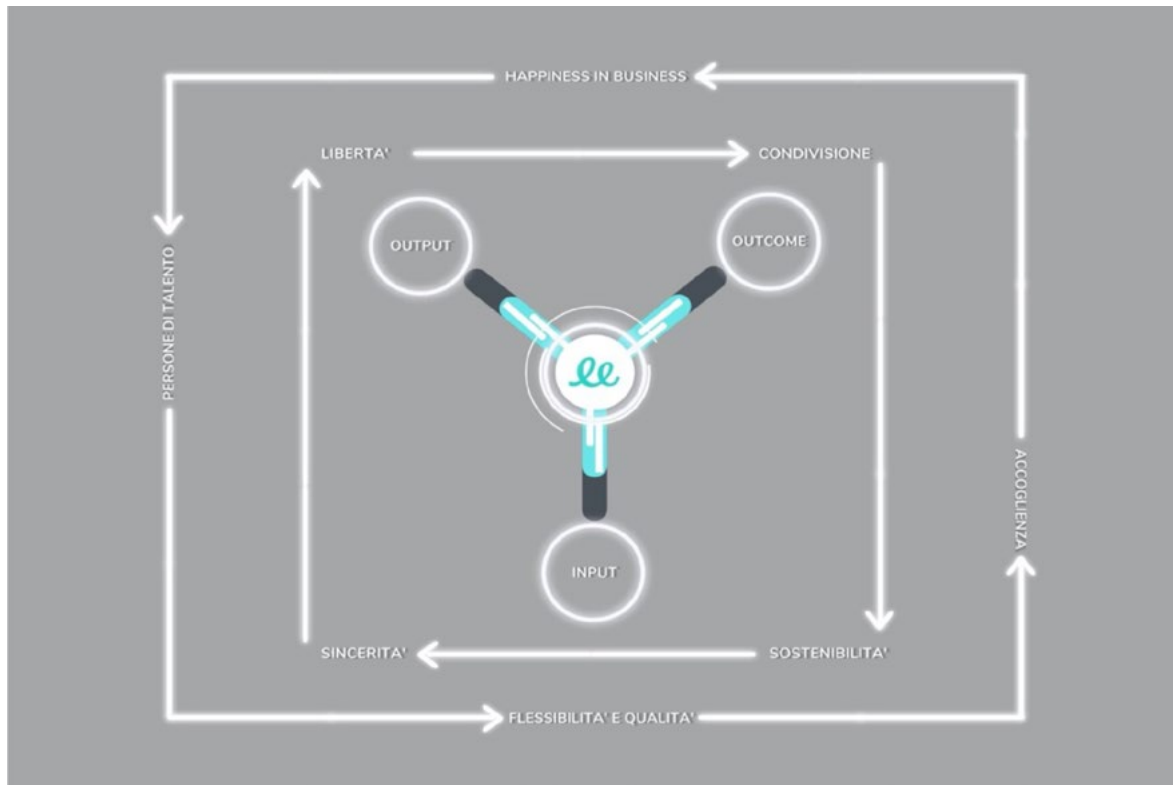


b) Esperienza di Freebly riguardo alla creazione del Business Model secondo il proprio beneficio comune e la sostenibilità

Si ritiene meritevole di citazione il report di Freebly per le modalità di delineazione del proprio modello di business. Il primo aspetto chiave di questo modello include la

visione, la missione e lo scopo dell'azienda, che sono parte integrante del primo riquadro. Nel secondo riquadro, vengono presentati i valori fondamentali dell'organizzazione, che guidano le azioni degli avvocati e delineano il percorso da seguire. All'interno di quest'ultimo riquadro, sono descritte le azioni e le attività aziendali che evidenziano il valore complessivo dell'organizzazione a vantaggio dei suoi membri e dell'intera comunità.

Fig. 12 - fonte Report Integrato di Freebly 2022



c) Esperienza di Futura Law Firm riguardo alla definizione di obiettivi di beneficio comune secondo il proprio oggetto sociale

Futura Law Firm è uno studio legale nella forma di Sta società benefit, nasce come evoluzione di Battaglini De Sabato Law Firm, iscritti all'Ordine degli Avvocati di Torino, che dal 2013 hanno iniziato a lavorare congiuntamente fornendo consulenza essenzialmente a società e imprenditori.

Al fine di fornire un servizio riconducibile a un marchio privo di riferimenti a persone specifiche e garantire una consulenza data da un'unica squadra organizzata, i due studi si sono uniti sotto il nome di Futura Law Firm.

Futura Law Firm website:
<https://www.futura.legal/>

Lo studio redige in modo dettagliato una serie di obiettivi annuali per ogni punto del proprio oggetto sociale, in adempienza alla normativa delle società benefit. Tali obiettivi sono tangibili e misurabili.

Fig. 13 - Fonte: Relazione Benefit Futura Law Firm 2022

Nuovi obiettivi e progetti per il 2022 (lettera c) co. 382

Alla luce delle finalità di beneficio comune dello statuto, Futura si pone i seguenti nuovi obiettivi per il 2022:

- 1. Sinergie con altri enti aventi analoghe finalità**
 - implementazione della collaborazione con Torino Social Impact;
 - nuove collaborazioni (almeno 3) e partnership con enti le cui finalità sono coerenti con le finalità statutarie di beneficio comune.
- 2. Sostenibilità ambientale e sociale**
 - iniziative per promuovere il rispetto del clima e dell'ambiente anche presso i suoi collaboratori;
 - forme di collaborazione con il centro uffici dove c'è la sede per sensibilizzare la tutela dell'ambiente;
 - individuazione di iniziative da supportare economicamente volte alla compensazione di CO2.
- 3. Diffusione di compliance nelle imprese**
 - costituzione di nuove società benefit e evoluzione di società già esistenti (almeno 5 in tutto);
 - implementazione di una adeguata, completa e proporzionata procedura anticorruzione;
 - sensibilizzazione delle società benefit già costituite sull'importanza di redigere e pubblicare la relazione benefit;
 - individuazione di uno strumento di consulenza per aiutare le società benefit nella redazione della relazione;
 - sensibilizzazione delle società benefit già costituite sul ruolo del responsabile benefit.
- 4. Impiego di soluzioni innovative e tecnologiche**
 - analisi della possibilità di svolgere riunioni con clienti e collaboratori nel metaverso, così da capire se l'esperienza personale e il coinvolgimento siano migliori e più efficaci delle mere riunioni on line.
- 5. Attenzione verso i clienti**
 - realizzazione di un questionario di soddisfazione più efficace e più breve al fine di conseguire un numero maggiore di risposte.
- 6. Promozione di cultura di sostenibilità e innovazione**
 - passaggio del podcast dal Canale Telegram a Spotify affinché sia fruibile da un pubblico più ampio, mantenendo sempre un'uscita settimanale;
 - organizzazione di corsi/eventi/convegni/webinar in tema di innovazione (nuove tecnologie e sostenibilità);
 - realizzazione di pubblicazioni in tema di sostenibilità e nuove tecnologie;

- creazione di percorsi formativi e competenziali in tema di sostenibilità e nuove tecnologie con l'attivazione di una academy con finalità di internal training e preparazione di specifici ruoli professionali legati alla sostenibilità.

- 7. Riduzione impatto ambientale**
 - monitoraggio delle emissioni del sito e dell'attività on line di Futura;
 - individuazione di enti o iniziative ambientali da favorire mediante donazioni;
 - miglioramento del riciclo interno a Futura (es. delle cialde di caffè);
 - riduzione dell'utilizzo di carta bianca acquistando carta riciclata e utilizzando carta scritta su una facciata;
 - riduzione della stampa di documenti in favore di attività meramente digitale.
- 8. Trasparenza verso i soci**
 - al momento nessuna iniziativa sembra necessaria perché gli amministratori coincidono con i soci.
- 9. Soddisfazione personale e professionale di chi lavora in Società**
 - individuazione corsi di formazione di interesse dei collaboratori da offrire agli stessi.
- 10. Creazione di un ambiente di lavoro favorevole**
 - organizzazione di incontri di persona tra i collaboratori con finalità di svago eventualmente anche coinvolgendo le relative famiglie.
- 11. Tariffe calmierate e simboliche per chi risulta meritevole e non ha mezzi**
 - individuazione di almeno 3 posizioni coerenti con lo statuto a cui prestare attività pro bono o comunque a tariffe calmierate;
- 12. Gentilezza**
 - svolgere almeno una iniziativa che favorisca la diffusione di questo atteggiamento;
- 13. Rifiuto di ogni discriminazione**
 - favorire la riduzione del gender gap che, nonostante l'esistenza di un presidente donna, indubbiamente esiste in Futura essendo i collaboratori uomini in numero superiore alle donne.

a) Esperienza di Fidone Associati riguardo alla rendicontazione delle azioni di beneficio comune

Fidone Associati è Sta srl società Benefit, è uno studio di consulenza legale impegnato prevalentemente nel campo del diritto amministrativo che, partendo dall'estremo sud della Sicilia, si è affacciata al mercato nazionale valorizzando un profilo altamente specializzato: un team di professionisti un tempo indipendenti, che hanno puntato sul brand del fondatore dello studio e hanno condiviso l'idea di dedicarsi alla consulenza e al contenzioso in ambito giuspubblicistico, costituendo una fra le prime società benefit tra avvocati in Italia.

Fidone associati website:
<https://fidoneassociati.it/>

Fidone associati svolge, nel suo primo anno di reporting, una descrizione delle iniziative di beneficenza e sponsorizzazione sia in area culturale sia in area ambientale. Con questo primo anno di reporting, lo studio professionale descrive le principali attività attuate al fine di perseguire il beneficio comune, evidenziando l'importanza del coinvolgimento dei soggetti interessati a favorire la prosperità di persone, imprese e associazioni e la volontà di sostenere l'economia dei territori grazie a strumenti innovativi che promuovono relazioni di prossimità. Il primo report di impatto viene considerato come un primo esperimento nel dotarsi di tutti gli strumenti necessari alla sfida accolta con la forma societaria di società benefit.

Elenco dei report esaminati

Pirola Pennuto Zei & Associati, Bilancio degli Intangibili 2021 e 2022

LCA Studio Legale, Bilanci Sociali, 2021, 2022 e Bilancio di Sostenibilità 2023

Studio legale Chiomenti, Report di Sostenibilità 2022

Studio legale Gattai, Minoli & partners, Bilancio di sostenibilità 2022

IPLUS - Studio Scappini Società Benefit sas, Report di Impatto 2022;

Freebly – Report Integrato 2022

SZA Studio Legale, Report Integrato, 2019, 2020, 2021 e 2022

Fidone Associati è Sta srl società Benefit, Report di Impatto 2022

Futura Law Firm, Report di Impatto 2022

De Berti Jacchia Franchini Forlani Studio Legale, Documento di sostenibilità 2021

Bibliografia Principale

Il Bilancio Sociale GBS 2013, *Standard, Principi di redazione del bilancio sociale*, Giuffrè, 2013

Global Reporting Initiative, *GRI Standards*, 2021

Fondazione Oibr, *Il reporting integrato delle PMI: linee guida operative e casi di studio*, 2019

Fondazione Oibr, *L'implementazione del principio di materialità. Linee guida per identificare e monitorare la rilevanza delle questioni di sostenibilità*, 2022

IFAC - International Federation of Accountants, *Guida alla gestione dei piccoli e medi studi professionali*, 2011 (e tradotto da CNDCEC-Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili)

Integrated Reporting, *Il framework internazionale IR*, 2021

Prassi di riferimento UNI 11871, *Principi organizzativi e gestione dei rischi connessi all'esercizio della professione per la creazione e protezione del valore*, 2022

Censis, Rapporto sull'avvocatura 2023, *L'Avvocatura oltre la crisi, prospettive di crescita della professione*

Cassa Dottori Commercialisti, Reputational Report 2022

Design grafico e impaginazione



ISBN 979-12-81188-04-4



9 791281 188044

OIBR
Organismo Italiano
Business Reporting