

# Aspetti contabili di una gestione socialmente responsabile.

## Dott. Luca Condosta<sup>(\*)</sup>

*Sommario:* 1. Premessa - 2. Cenni sulla RSI - 3. Bilancio e ambiente - 4. Il sistema del bilancio di esercizio - 5. Aspetti contabili di una gestione orientata alla RSI - 6. Disclosure di Bilancio - 7. Il sistema di principi del bilancio sociale - 8. Conclusione

### ABSTRACT.

The aim of this paper is to explore the impacts of a CSR Strategy on balance sheets, based on the Italian Accounting Principles, the IAS-IFRS, and the UE Recommendation of May 2001. After a section dedicated to the main issues of a balance sheet affected by the UE recommendation, the paper explains which are the principles on which is based a balance sheet and, at the same time, the GBS principles for the social report. In particular the paper focuses on the importance of a strong relation between the annual report and the social report.

### 1. Premessa.

Il sistema informativo aziendale è quell'insieme di attività e processi volti a rilevare gli accadimenti frutto della gestione aziendale. Nel momento in cui la Responsabilità Sociale di Impresa diventa perno della strategia aziendale, appare evidente come nuovi fatti, o meglio sfumature diversi degli stessi fatti, devono essere presi in considerazione.

Allo stato attuale gli impatti contabili vengono spesso trascurati dalle imprese, costruendo sistemi contabili paralleli. A mio modesto parere è ben più utile la creazione di un unico sistema integrato che riesca a fornire sfumature diverse dello stesso accadimento aziendale.

Questo paper esaminerà le modalità attraverso le quali una conduzione RSI-oriented impatta il sistema di contabilità generale di una impresa, anche alla luce della normativa vigente.

### 2. Cenni sulla RSI.

Non si può parlare di moderna conduzione aziendale trascurando gli aspetti relazionali che coinvolgono le aziende.

La Responsabilità Sociale di Impresa (o *Corporate Social Responsibility* come preferiscono chiamarla gli Angloassonni) si muove da alcuni concetti basilari della teoria sistemica: *un'impresa è una cellula di un sistema più grande, l'ambiente appunto, nel quale opera generando e subendo impatti.*

A causa di una maggiore consapevolezza del management, di una maggiore pressione degli interlocutori esterni e di una criticità aumentata dei consumatori nell'effettuare gli acquisti, le aziende devono prendere in considerazione il "*sistema di relazioni*" che gravita intorno a loro e cercare non solo di spingere il loro focus sul "**quanto**" produrre, ma anche sul "**come**" produrre.

La dottrina della RSI già nel suo nome racchiude i suoi concetti principali:

1. si tratta di una dottrina di tipo aziendale;
2. è legata all'impatto dell'azienda nel contesto sociale nel quale vive.

Negli anni '70 M. Friedman<sup>1</sup>, Nobel per l'Economia, affermava che **l'unica responsabilità sociale delle imprese è quella di ottenere profitti più elevati** producendo ricchezza e lavoro nel modo più efficiente possibile. Ancora, Friedman diceva che "*l'impresa è uno strumento degli azionisti che ne sono*

---

(\*) Dottore in Economia e Commercio – Membro del Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale ([www.gruppobilanciosociale.org](http://www.gruppobilanciosociale.org)) – Direttore della ricerca di Eticolab – Associazione per l'Etica di Impresa ([www.eticolab.it](http://www.eticolab.it)).

<sup>1</sup> Friedman M., "*The Social Responsibility of Business is to increase its Profits*", New York Time Magazine, Sept 13<sup>th</sup> 1970.

*proprietari. Se l'azienda fa contributi sociali, previene la decisione del singolo azionista su come disporre dei propri fondi".*

La visione di Friedman presuppone che il "ruolo sociale delle imprese" sia quello di remunerare i suoi azionisti e fare ciò attraverso la creazione di valore, valore nel quale sono inclusi l'efficienza produttiva e il mantenimento dei posti di lavoro.

In questa visione ci sono due assunti di base: il primo è che le attività di generazione di utile e quella di elargizione di contributi nel sociale sono separate e distinte, e quindi l'attività di spesa sociale di un'impresa è conseguenza del fatto che la stessa abbia un utile. Il secondo assunto è che le aziende, quando effettuano spesa sociale, non producono un contributo maggiore di quello che può fare il singolo azionista<sup>2</sup>.

L'approccio di M. Friedman regge fino a che si parla di contribuzioni sociali come eventi isolati e slegati tra loro. Nel momento in cui gli interventi dell'azienda nel sociale sono frutto di un approccio strategico, è comprensibile come l'impatto generato da queste azioni sia decisamente maggiore di quello generato dal singolo azionista con la sua filantropia.

A questo punto il moderno manager diventa consapevole del fatto che il **sistema economico** non è più di tipo monocentrico, ma **policentrico** e l'impatto che l'impresa ha dal mondo esterno può essere in qualche modo misurato e allo stesso modo prevenuto, inserendo apposite strategie che tengano conto della responsabilità sociale del mondo aziendale.

Responsabilità che è pur sempre di tipo volontario, è vero, ma che allo stesso tempo, vuoi per la presenza di standard nazionali e internazionali, vuoi per l'accresciuto interesse verso la tematica, vuoi per il comportamento dei leader dei diversi mercati, sta diventando uno *status* riconosciuto anche dagli imprenditori meno illuminati.

### **3. Bilancio e ambiente.**

Supponiamo ci sia un fotografo impegnato ad immortalare la realizzazione di due edifici simili ma fatti seguendo procedure diverse. Se il fotografo fosse poco attento ai dettagli, potrebbe presentare una fotografia dell'opera finale, senza alcun esame di come la stessa sia stata ottenuta, dando per scontato che il processo che ha portato alla realizzazione delle stesse sia simile.

Qualora invece scegliesse di privilegiare un altro aspetto dell'opera, realizzerebbe una serie di fotografie volte a dimostrare i passi seguiti nei due procedimenti, esaltandone le caratteristiche, i materiali utilizzati e quant'altro.

Quando parliamo di politica ambientale o di sostenibilità quello che succede è che il nostro sistema informativo, e di conseguenza i nostri documenti sociali, deve essere in grado di cogliere le diverse sfumature che sono alla base del nostro operare; se così non fosse il risultato sarebbe ottenere una fotografia asettica della situazione economico, patrimoniale e finanziaria a fine esercizio, senza essere stati in grado di esaltare le peculiarità del nostro modo di fare impresa.

La fig. 1 mostra cosa si intende per **sostenibilità**: *una triplice e contemporanea crescita di obiettivi economici, sociali e ambientali, senza che alcuni di essi precludano gli altri*. Il tutto in un'ottica di miglioramento continuo. Si delineano, pertanto, i seguenti obiettivi:

- ❖ Economici: Vendite, Cash Flow, ritorno sugli investimenti;
- ❖ Sociali: rispetto della diversità, rispetto dei diritti umani, standard di lavoro adeguati, etc.;
- ❖ Ambientali: zero rifiuti, zero emissioni, riciclaggio.

Ad essi si aggiungono quelli derivanti dall'intersezione delle tre aree, ossia:

- ❖ Obiettivi Socio-economici: creazione posti di lavoro, miglioramento degli skills, stimolo economia locale, etc.;
- ❖ Obiettivi Socio-ambientali: Salute e ambiente, rispetto e protezione ambiente naturale locale, cambiamenti climatici;

---

<sup>2</sup> Porter M. E., Kramer M. R., "The competitive advantage of Corporate Philanthropy", Harvard Business Review, Dec. 2002.

❖ Obiettivi di Eco-efficienza: Efficienza nell'uso delle risorse, attenzione al prodotto, life-cycle analysis.

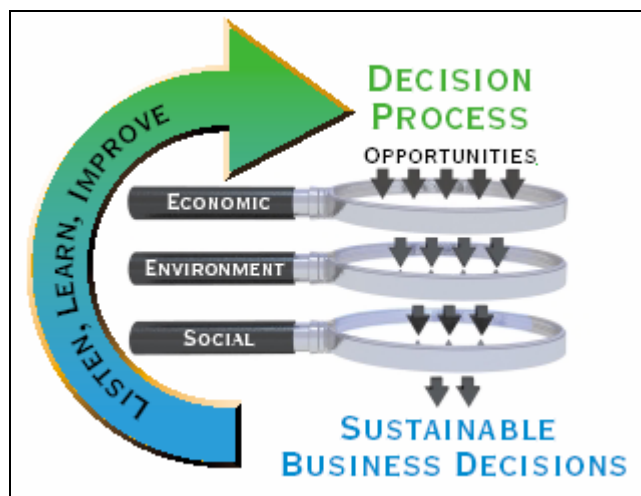
Fig. 1 – Triple Bottom Line – Perseguimento congiunto di obiettivi economici, sociali e ambientali.



Fonte: Conoco Sustainable Growth Report, May 2001.

La conseguenza di una gestione basata sulla **Triple Bottom Line** (TBL) è l'acquisire la consapevolezza di dover "leggere" i fenomeni aziendali sotto lenti diverse (fig. 2) dalle solite lenti utilizzate per la contabilità generale, basata sul sistema dei prezzi, cercando di far emergere da ogni transazione il relativo valore sociale, economico e ambientale, così da poter realmente costituire un input per il processo decisionale orientato alla RSI.

Fig. 2 – Lettura dei fenomeni aziendali sotto lenti diverse.



Fonte: Conoco Sustainable Growth Report, May 2001.

Seppur esistono allo stato attuale dei documenti sociali ad hoc per comunicare l'impegno sociale delle imprese, quali bilanci sociali o ambientali, nell'attuale schema del bilancio di esercizio, così come previsto dal D.Lgs. 127/91 in applicazione della IV Direttiva CEE, vi sono già alcune poste che includono gli effetti di questa politica ambientale. Basti pensare alla voce investimenti, o ancora a quelle legate alle passività presunte, oggetto di un apposito processo di stima.

Certo è che chiunque si trovi di fronte alla scelta se redigere un documento autonomo, quale appunto il bilancio sociale, ambientale o di sostenibilità, oppure includere analisi ambientali in seno al bilancio di esercizio, dovrà tener presente una serie di aspetti.

Anzitutto, il bilancio di esercizio deve per legge comunicare **in modo veritiero e corretto** la situazione patrimoniale, economico e finanziaria dell'impresa (art. 2423 c.c.). Questo significa che ogni ulteriore analisi che dettaglia alcune voci va solo a vantaggio del lettore che, pertanto riesce ad avere una maggiore trasparenza e una ulteriore chiave di lettura dei valori. Ma significa altresì che una mancanza di informazioni che sia rilevante ai fini delle decisioni del lettore, costituisce una omissione rilevante.

Il sistema delle informazioni contenute nel bilancio di esercizio funziona come un elastico: da un lato lo si può tendere al massimo cercando di inserire nel documento quante più informazioni possibili, dall'altro si può cercare di attenersi strettamente a quanto richiesto dalla legge, evitando di prestare attenzione a quelle *disclosure* solo raccomandate. Il risultato è che nel primo caso si corre il rischio di tendere troppo l'elastico, rendendo pericolosamente incomprensibile la mole enorme di informazioni presenti e provocando confusione nel lettore. Nel secondo caso, invece, l'elastico rimane molle, senza alcuna integrazione a quello che il lettore già sperava di trovarsi nel documento.

Ritornando alla domanda se sia meglio un documento autonomo o l'inclusione delle informazioni ambientali in seno al bilancio di esercizio, si possono fare ancora alcune considerazioni.

Qualora si scelga di includere nel bilancio di esercizio, o meglio nella Nota Integrativa analisi legate all'approccio della sostenibilità, le stesse informazioni "sfruttano" il sistema del bilancio di esercizio in ogni sua parte, sia in termini di controlli che in termini di diffusione, pubblicità e fiducia goduta dal pubblico.

Nel momento in cui si sceglie di produrre un documento ad hoc per comunicare la responsabilità sociale, i dati "viaggiano" seguendo una vita apparentemente autonoma, salvo il caso in cui si decida di applicare un modello di comunicazione aziendale sinergica e convergente<sup>3</sup>. Il rischio in questo caso è che i dati non siano necessariamente legati alla contabilità, poiché non è obbligatorio presentare alcun prospetto di raccordo con il bilancio di esercizio. Ancora un altro rischio è che l'iter procedurale del documento non gli attribuisca l'importanza che merita. Così il fatto che un bilancio sociale possa non essere oggetto di approvazione da parte del CdA, può in qualche modo ledere alla credibilità dei dati stessi e del fatto che la Rsi sia sentita come nevralgica nel *modus operandi* dell'azienda. Il vantaggio di un documento a sé risulta però indubbio, specialmente in termini di chiarezza e analisi.

Seguendo l'insegnamento dei latini "*in medium stat virtus*", l'esempio di grandi gruppi come Telecom Italia e Co-operative Bank di far circolare i due documenti simultaneamente dimostra come questa possa essere la soluzione ottimale che attribuisca la giusta credibilità ad un documento che seppur autonomo, presenta le stesse affidabili logiche con le quali sono determinati i valori del bilancio di esercizio.

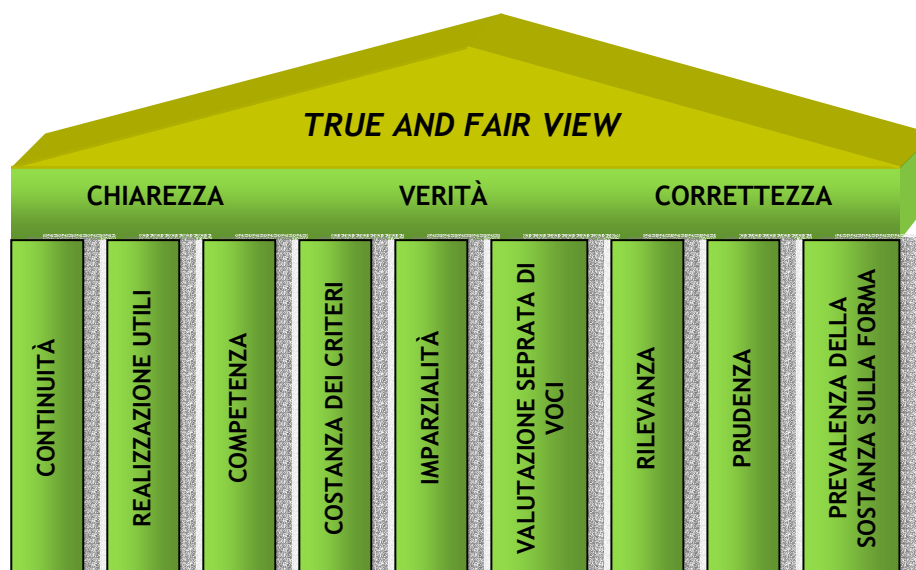
#### **4. Il sistema del bilancio di esercizio.**

Ritorniamo per un attimo a considerare il bilancio di esercizio. Nella fig. 3 viene rappresentato il suo sistema di principi.

---

<sup>3</sup> Vedasi per approfondimenti Condosta L., "L'importanza di una comunicazione socio-aziendale sinergica e convergente", [www.bilanciosociale.it](http://www.bilanciosociale.it), 2003.

Fig. 3 – Principi di redazione del bilancio di esercizio – Struttura piramidale.



Autore: L. Condosta

Il bilancio di esercizio ha come assunto di base la cosiddetta *clausola generale* della <<true and fair view>> richiamata dalla normativa comunitaria<sup>4</sup>. Ossia il bilancio di esercizio, composto da Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota integrativa "deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio" (art. 2423 c.c.).

A tutela di questa clausola generale il legislatore prevede tre principi fondamentali: **chiarezza** (intesa sia dal punto di vista formale, come comprensibilità del bilancio con la composizione di schemi analitici accompagnati da informazioni descrittive, ma anche chiarezza sostanziale, ossia il bilancio deve risultare il più possibile idoneo ad adempiere ad una funzione informativa); **verità** (qui non si vuole intendere una verità di carattere assoluto, oggettiva, quanto una "corretta e motivata applicazione delle stime, per loro natura soggettive, da effettuare nella redazione del bilancio"<sup>5</sup>); **correttezza** (inteso come comportamento coerente con principi, regole e norme largamente condivise).

Questi tre principi che supportano la clausola generale di redazione di un bilancio di esercizio, sono seguiti poi da altri principi, gerarchicamente inferiori, che meglio specificano il procedimento di redazione di un bilancio di esercizio. Nella fig. 1 essi rappresentano le colonne del "tempio del bilancio".

Al di sopra dei concetti enunciati dal legislatore europeo prima, e da quello italiano dopo, si installano i nuovi principi contabili internazionali (IFRS, prima chiamati IAS). Il concetto base che deve guidare il redattore del bilancio è che "per essere utili le informazioni devono essere significative al fine di soddisfare le esigenze decisionali degli utilizzatori. L'informazione ha la qualità della **significatività** quando essa influenza le decisioni economiche dell'utilizzatore aiutandolo nella valutazione di eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni fatte in passato"<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> "I conti annuali devono dare un quadro fedele della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società" – Art. 2, comma 3, IV Direttiva CEE n. 78/660 del 25 luglio 1978, attuata in Italia dal D. Lgs. 127 del 9 aprile 1991.

<sup>5</sup> Di Cagno N., *Il bilancio di esercizio*, Università degli Studi di Lecce – Facoltà di Economia, Istituto di Ragioneria e di ricerche aziendali, 2<sup>a</sup> edizione, pag. 24.

<sup>6</sup> IASC, *Framework for the preparation and presentation of financial statement*.

Il concetto di significatività è direttamente legato a quello della **rilevanza**: un'informazione ha questo requisito se *"la sua omissione o la sua imprecisa rappresentazione può influenzare le decisioni economiche prese sulla base dei bilanci. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa dell'informazione e dell'errore considerato nella particolare circostanza della sua omissione."*<sup>7</sup>

Altrettanto fondamentale è il criterio della **comparabilità**: gli IFRS definiscono fondamentale il fatto che il lettore possa comparare i bilanci nel tempo e nello spazio, ma per far questo dichiarano necessaria l'esplicitazione dei principi alla base della sua redazione.

Tutti i principi fino ad ora enunciati trovano giusta applicazione anche in sede di redazione di un qualsiasi documento socio-ambientale.

E se è vero quanto ho enunciato nei precedenti paragrafi relativamente al collegamento esistente tra i dati della contabilità socio-ambientale e quella civilistica, è altresì vero che **l'unità preposta alla redazione** del bilancio sociale, ambientale o di sostenibilità **non può prescindere dal conoscere il contenuto della clausola generale e dei suoi postulati che sorreggono l'intero bilancio**.

## 5. Alcuni aspetti contabili di una gestione orientata alla RSI.

Una **definizione di spesa ambientale** la si ritrova nella Raccomandazione della Commissione Europea del 30/05/2001. In essa si legge, nella sezione 2, che *"il termine spesa ambientale include il costo degli interventi intrapresi da un'impresa, direttamente o attraverso terzi, al fine di prevenire, ridurre o riparare danni all'ambiente derivanti dalle sue attività operative"*. Sono esclusi quei costi che pur influenzando positivamente sull'ambiente, sono sostenuti per soddisfare altre esigenze, quali una maggiore redditività, la sicurezza dell'ambiente di lavoro e la sicurezza.

I costi relativi a sanzioni per comportamenti scorretti verso l'ambiente, sono esclusi dalla definizione di costo ambientale, proprio perché in essi non si rintraccia alcun comportamento proattivo dell'impresa volto a prevenire, ridurre o riparare danni all'ambiente.

Così la ratio che porta a distinguere tra spese ambientali e non sta nella natura della voce, ma nel motivo per cui la stessa spesa fu sostenuta.

Esistono fondamentalmente tre **metodi di rilevazione** della spesa ambientale: **Wholly and Exclusively Approach, Approccio Globale** e **Wholly and Exclusively puro**.

Il primo approccio vuole che per ogni voce di spesa si distingua la componente di spesa ambientale. Se per esempio si acquista un nuovo macchinario il cui valore è 1.000, del quale 200 rappresentano il valore dei dispositivi volti a ridurre le emissioni, 200 sarà la voce di costo ambientale presente in bilancio. Il vantaggio di tale metodo è quello di poter effettuare comparazioni tra aziende prendendo in esame le sole componenti di costo ambientale. Quello che deprime a sfavore di tale metodo di rilevazione è la soggettività insita nel processo di attribuzione del costo totale alle diverse componenti.

Secondo l'Approccio Globale per il solo fatto che una spesa contenga una componente ambientale, essa è nel suo complesso ambientale. Ritornando all'esempio di sopra del macchinario, esso verrà rappresentato per il suo totale valore di 1.000 come costo ambientale. Risulta chiaro come a fronte di una minor soggettività della valutazione, si venga a perdere quel concetto di costo ambientale come delta sul costo totale del macchinario.

Il Wholly and Exclusively puro vuole invece che un costo per qualificarsi come ambientale debba essere relativo ad una spesa sostenuta esclusivamente per motivi ambientali. Quindi il nostro macchinario, se acquistato per il processo produttivo, pur avendo in sé una componente di costo ambientale, volto a ridurre e prevenire danni all'ambiente, figurerebbe in bilancio per intero nelle immobilizzazioni, senza alcun processo di imputazione separata della componente ambientale.

---

<sup>7</sup> IASC, *Framework for the preparation and presentation of financial statement*.

Sia la UE che il CNDC si sono orientati al primo criterio, che, seppur viziato dalla soggettività del criterio con il quale si identifica la componente ambientale di un costo, costituisce l'approccio più prudente alla valutazione degli oneri ambientali<sup>8</sup>.

Una volta definito il concetto di costo ambientale, vediamo quando lo stesso può essere **capitalizzato** e quando va, invece, speso.

La Raccomandazione della UE richiede per la capitalizzazione di un onere ambientale la presenza congiunta di queste condizioni<sup>9</sup>:

1. i costi devono essere sostenuti per impedire o ridurre un danno futuro o conservare delle risorse;
2. sono attività destinate ad essere usate durevolmente dall'impresa;
3. comportano futuri vantaggi economici;

e se è soddisfatta almeno uno delle seguenti condizioni:

- a. i costi sono collegati a vantaggi economici futuri di cui l'impresa dovrebbe beneficiare e che permettono di prolungare la vita, aumentare la capacità o migliorare la sicurezza o l'efficienza di altre attività dell'impresa;

oppure

- b. i costi riducono o impediscono la contaminazione ambientale che potrebbe essere causata dalle future attività dell'impresa.

Se sono soddisfatte le condizioni di cui sopra l'onere ambientale può essere capitalizzato e conseguentemente ammortizzato per un numero di anni pari alla prevista vita economica utile. Nel caso in cui la spesa ambientale costituisce un onere accessorio di una altra voce dell'attivo, questo elemento deve essere considerato un tutt'uno con il precedente e ammortizzato con lo stesso piano.

È interessante osservare quanto specificano Durand e Pezzuto<sup>10</sup> in merito alla diversa visione dei principi italiani e degli IAS relativamente al **concetto di vita utile**. Il CNDC considera il concetto di *vita utile fisico-tecnica*: si deve stimare quanto tempo potrà durare un cespite dal punto di vista tecnico. Nel momento in cui un cespite non è più tecnicamente utilizzabile (per danni irreparabili o sinistri) esso deve essere dimesso e così la sua vita utile fisico-tecnica cessa.

Diverso è il punto di vista dello IASC: il cespite essendo coinvolto nel processo produttivo rimane in vita fintanto che riesce a produrre utili. Nel momento in cui non contribuisce più alla redditività aziendale, il suo valore dovrebbe essere portato a conto economico.

Nel considerare il concetto di vita utile la scelta suggerita dai due Autori è quella di guardare alla minore tra la vita fisico-tecnica e quella *economica*.

I costi relativi al risarcimento di danni passati devono essere spesi, non rispettando nemmeno la prima delle condizioni imposte dalla Raccomandazione.

Una volta capitalizzato, il cespite segue il suo normale iter contabile e così ogni anno si dovrà verificare l'eventuale **perdita durevole di valore** e portare a conto economico la differenza tra il valore contabile e il valore di presumibile realizzo, considerando nel primo anche quella parte ambientale che per sua natura diventa un tutt'uno con il cespite principale. È interessante qui notare che il costo relativo alla svalutazione di un cespite non può essere qualificato come costo ambientale, poiché non ha nulla a che vedere con la definizione iniziale della Raccomandazione della UE. Diverso è il caso in cui l'impresa decida volontariamente di dimettere un vecchio impianto, comunque a regola e funzionante, per acquistarne un altro più eco-efficiente. In questo caso la spesa totale di sostituzione è data da quella di acquisto più quella di svalutazione del vecchio impianto, e tutta questa spesa può essere considerata come ambientale.

Un trattamento diverso viene riservato ai cosiddetti **costi di smantellamento**. Qui il legislatore italiano vuole che gli stessi vengano ad essere accantonati nel corso della vita utile del cespite, come una passività potenziale, per poi essere utilizzati quando l'evento si verifica. Lo IASC vuole invece che lo stesso ammontare relativo ai costi di smantellamento venga ad essere aggiunto ai costi capitalizzati e ammortizzato con lo stesso piano di amm.to. Le due metodologie portano ad evidenti differenze in sede di cessione del cespite che risulta in carico per un valore inferiore nel caso del legislatore italiano, differenze

<sup>8</sup> Cavicchi P., Dalledonne A., Durand C., Pezzato G., *Bilancio sociale ambientale. Responsabilità sociale e ambientale di impresa*, IPSOA, 2003, pag. 183.

<sup>9</sup> Raccomandazione della Commissione Europea del 30/05/2001, Sezione 3 paragrafo 12.

<sup>10</sup> Cavicchi P., Dalledonne A., Durand C., Pezzato G., op.cit., pag. 215.

che si dovrebbero compensare per effetto della sopravvenienza attiva generata dalla dismissione del fondo accantonato per quella attività.

Passiamo ad una voce del passivo: i **fondi ambientali**. Essi ricadono nella categoria dei fondi per rischi e oneri che, ai sensi dei Principi Contabili italiani si riferiscono ad accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti di natura indeterminata, esistenza certa o probabile, ammontare o data incerti alla chiusura dell'esercizio.

Così si distinguono le passività certe per il loro verificarsi, laddove l'incertezza risiede solo sulla data o sul loro ammontare, e le passività incerte anche per il verificarsi, cosiddette *passività potenziali*.

Diverso è il punto di vista dello IAS 37, che accoglie nei fondi quelle passività incerte per ammontare o data, ma certe o comunque molto probabili nel loro verificarsi. Il punto di vista dello IAS 37, accolto dalla Raccomandazione della Ue, vuole che non ci sia alcun accantonamento per le passività di tipo potenziale, mentre si ha rilevazione contabile quando esiste una obbligazione di tipo legale-contrattuale o implicito (quali comunicazioni agli investitori o al mondo esterno sull'assunzione di un certo tipo di responsabilità), dal quale derivi un'assunzione di un costo il cui verificarsi è incerto nella data.

Nello stesso tempo, quando si è nel caso di passività potenziali sia i Principi italiani che la Raccomandazione vogliono che sia fatta menzione del rischio potenziale in nota integrativa, così da soddisfare quel fabbisogno informativo del lettore del bilancio relativo agli eventi aziendali futuri che possono in qualche modo avere un impatto sul bilancio stesso.

Concludendo la panoramica degli accantonamenti, ci sono i **costi di risanamento del sito** o di ripristino. Per questi costi sono previste due criteri di contabilizzazione alternativi:

1. Iscrizione del costo alla data iniziale in cui sorge l'obbligazione verso i terzi e relativo ammortamento per la durata dei lavori o per la vita utile del cespite al quale il ripristino si riferisce;
2. Accantonamento in una voce del passivo in quote costanti, fino a costituire un fondo da utilizzare alla data di esecuzione dei lavori di ripristino.

## 6. Disclosure di bilancio.

La Raccomandazione della Commissione Europea del 30/05/2001 fornisce un elenco delle informazioni che devono essere inserite nei bilanci delle società. Il documento afferma l'obbligo di includere le informazioni di tipo ambientale, qualora le stesse rivestono il ruolo di rilevanti per i risultati finanziari dell'impresa.

Le informazioni da fornire sono suddivise in tre macrogruppi:

- ❖ Quelle da fornire nella relazione annuale e consolidata di gestione;
- ❖ Quelle da fornire nello stato patrimoniale;
- ❖ Quelle da fornire nell'allegato ai conti annuali e consolidati.

Quanto al primo punto, si devono indicare gli aspetti ambientali rilevanti per la situazione finanziaria dell'impresa e la strategia adottata dall'impresa in merito. In particolare il documento richiede:

1. Strategia e programmi di protezione dell'ambiente adottati dall'impresa;
2. I miglioramenti apportati nei settori chiave della protezione ambientale;
3. Il grado di attuazione delle misure di protezione dell'ambiente già adottate o in procinto di adozione;
4. Informazione sul grado di efficienza in termini di uso di energia, acqua, emissioni e smaltimenti dei rifiuti (tali tipologie di indicatori dovrebbero essere quanto più standard possibili così da poter essere comparabili tra imprese diverse);
5. Se l'impresa pubblica un documento separato di tipo ambientale, si deve indicare un chiaro richiamo a tale relazione. Se tale relazione ambientale è sottoposta a verifica esterna, ne va fatta menzione nel bilancio di esercizio.

Anche se apparentemente scontata, è comunque degna di nota la seguente specifica della Raccomandazione UE "Le informazioni fornite in una separata relazione ambientale devono essere coerenti



con qualsiasi altra informazione contenuta nella relazione sulla gestione e nei conti annuali dell'impresa". Questo testimonia quanto sia fondamentale una **completa integrazione** tra i sistemi contabili tradizionali e quelli sociali, così da ottenere un **dato integrato e coerente** da qualsiasi punto lo si esamini.

In merito alle informazioni da inserire nello stato patrimoniale, ci sono gli accantonamenti per oneri ambientali che, se necessari possono essere dettagliati e distinti dagli altri fondi.

Infine, sono da inserire nell'allegato ai conti annuali e consolidati:

1. La descrizione dei criteri di valutazione applicati alle questioni ambientali e i metodi di calcolo per le rettifiche di valore;
2. Le spese ambientali straordinarie registrate nel Conto Economico;
3. Dettagli della voce accantonamenti;
4. Passività potenziali corredate da informazioni ulteriori relative alle stesse;
5. Per ogni passività di particolare rilievo, una descrizione della sua natura e indicazione dei tempi e condizioni della sua liquidazione. Occorre spiegare il danno causato e la fonte dell'obbligazione a riparare lo stesso;
6. Laddove sia stato utilizzato il criterio di attualizzazione e il suo effetto sia significativo, indicare il tasso utilizzato;
7. Nel caso di costi di ripristino il criterio contabile utilizzato nell'ambito dei due indicati dalla Raccomandazione;
8. L'importo delle spese ambientali imputate a Conto Economico e le modalità di calcolo delle stesse;
9. L'importo delle spese ambientali capitalizzate nel periodo, se possibile identificando la quota parte relativa alla prevenzione ambientale da quella per spese aggiuntive di adattamento degli impianti;
10. Indicazione di voci particolarmente rilevanti di ammende e risarcimento di danni a terzi;
11. Contributi statali finalizzati alla protezione ambientale che l'impresa ha già ricevuto o a cui ha diritto, con relativo trattamento contabile adottato.

## 7. Il sistema di principi del bilancio sociale.

I principi di redazione del bilancio sociale fanno riferimento alla sfera dell'etica, alla dottrina giuridica e alla prassi contabile. In particolare si fa riferimento ai principi di etica pubblica ed economica e ai principi fondamentali dei diritti dell'uomo (Carta dei Diritti dell'ONU). Per quanto riguarda gli aspetti più professionali o procedurali, si fa riferimento ai principi contabili nazionali e internazionali (Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, IASC/IFAC).

Ogni singola azienda poi, nel proprio bilancio sociale, può rispettare alcuni valori che essa riconosce come propri, ma è fondamentale che ogni bilancio sociale, redatto secondo il modello GBS<sup>11</sup>, segua almeno la condivisione dei valori di base di cui sopra.

La qualità del processo di formazione del bilancio sociale e delle informazioni in esso contenute è garantita dal rispetto dei seguenti principi:

1. *Responsabilità*: occorre fare in modo che siano identificabili i gruppi di stakeholders a cui l'azienda si riferisce e ai quali l'azienda deve rendere conto;
2. *Identificazione*: dovrà essere fornita la più completa informazione riguardo alla proprietà e al governo dell'azienda, per dare ai terzi la chiara percezione delle responsabilità connesse. E' necessario sia evidenziato il paradigma etico di riferimento, esposto come serie di valori, principi, regole e obiettivi generali (missione);
3. *Trasparenza*: tutti i destinatari devono essere posti in condizione di comprendere il procedimento logico di rilevazione, riclassificazione e formazione, nelle sue componenti procedurali e tecniche e riguardo agli elementi discrezionali adottati;
4. *Inclusione*: si farà in modo di dar voce - direttamente o indirettamente - a tutti gli stakeholder identificati, esplicitando la metodologia di indagine e di reporting adottata. Eventuali esclusioni o limitazioni devono essere motivate;

<sup>11</sup> Gruppo Di studio per il Bilancio Sociale – *Principi di redazione del bilancio sociale* – Aprile 2001.

5. *Coerenza*: dovrà essere fornita una descrizione esplicita della conformità delle politiche e delle scelte del management ai valori dichiarati;
6. *Neutralità*: il bilancio sociale deve essere imparziale ed indipendente da interessi di parte o da particolari coalizioni;
7. *Competenza di periodo*: gli effetti sociali devono essere rilevati nel momento in cui si manifestano (maturazione e realizzazione dell'impatto sociale) e non in quello della manifestazione finanziaria delle operazioni da cui hanno origine;
8. *Prudenza*: gli effetti sociali positivi e negativi devono essere rappresentati in modo tale da non sopravvalutare il quadro della realtà aziendale e della sua rappresentazione. Quelli che si riferiscono a valori contabili devono essere indicati in base al costo;
9. *Comparabilità*: deve essere consentito il confronto fra bilanci differenziati nel tempo della stessa azienda o con bilanci di altre aziende operanti nel medesimo settore o contesto;
10. *Comprensibilità, chiarezza ed intelligibilità*: le informazioni contenute nel bilancio sociale devono essere chiare e comprensibili. Pertanto la struttura espressiva deve trovare un giusto equilibrio tra forma e sostanza. La struttura e il contenuto del bilancio devono favorire l'intelligibilità delle scelte aziendali e del procedimento seguito;
11. *Periodicità e ricorrenza*: il bilancio sociale, essendo complementare al bilancio di esercizio, deve corrispondere al periodo amministrativo di quest'ultimo;
12. *Omogeneità*: tutte le espressioni quantitative monetarie devono essere espresse nell'unica moneta di conto;
13. *Utilità*: il complesso di notizie che compongono il bilancio sociale deve contenere solo dati ed informazioni utili a soddisfare le aspettative del pubblico in termini di attendibilità e completezza;
14. *Significatività e rilevanza*: bisogna tenere conto dell'impatto effettivo che gli accadimenti, economici e non, hanno prodotto nella realtà circostante. Eventuali stime o valutazioni soggettive devono essere fondate su ipotesi esplicite e congruenti;
15. *Verificabilità dell'informazione*: deve essere verificabile anche l'informativa supplementare del bilancio sociale attraverso la ricostruzione del procedimento di raccolta e rendicontazione dei dati e delle informazioni;
16. *Attendibilità e fedele rappresentazione*: le informazioni desumibili dal bilancio sociale devono essere scevre da errori e pregiudizi, in modo da poter essere considerate dagli utilizzatori come fedele rappresentazione dell'oggetto cui si riferiscono. Per essere attendibile, l'informazione deve rappresentare in modo completo e veritiero il proprio oggetto, con prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali;
17. *Autonomia delle terze parti*: ove terze parti fossero incaricate di realizzare specifiche parti del bilancio sociale ovvero a garantire la qualità del processo o formulare valutazioni e commenti, a esse deve essere richiesta e garantita la più completa autonomia e indipendenza di giudizio (In presenza di valutazioni, giudizi e commenti di terze parti incaricate, questi formeranno oggetto di apposito allegato);
18. *Misurabilità del grado di soddisfazione/consenso dei soggetti interni ed esterni all'organizzazione*;
19. *Continuità aziendale (Going concern – stato di funzionamento)*: la valutazione dei fattori organizzati nella produzione e fornitura di servizi deve essere attuata sotto il profilo dinamico dello stato di funzionamento aziendale – continuità aziendale.

## 8. Conclusioni.

Quanto si è cercato di portare alla luce nel presente documento è **il forte collegamento** esistente **tra strategia** orientata alla Responsabilità Sociale, **bilancio di esercizio** e **rendicontazione socio-ambientale**.

Da qui ne derivano alcune importanti conseguenze: primo il fatto che chiunque sia coinvolto nella redazione di un documento sociale deve in qualche modo avere una visione globale dell'azienda, includendo anche conoscenze di bilancio e strategiche; secondo la necessità di strutturare un sistema informativo ad hoc per il reperimento dei dati; terzo il continuo interfacciarsi con le diverse funzioni aziendali, evitando la costituzione di team che siano chiusi in un solo dipartimento (HSE per esempio).