

CAPITOLO II

I MODELLI DI RENDICONTAZIONE SOCIO-AMBIENTALE

SOMMARIO: 2.1 Introduzione ai modelli di rendicontazione – 2.2 La rendicontazione sociale – 2.2.1 *Il Bilancio sociale: definizione ed evoluzione storica* – 2.2.2 *Criticità del Bilancio sociale* – 2.2.3 *I modelli di redazione del Bilancio sociale* – 2.2.3.1 *Il modello GBS* - 2.2.3.2 *Il modello IBS* - 2.2.3.3 *Gli standard internazionali SA8000 ed AA1000* - 2.3 La rendicontazione ambientale – 2.3.1 *Il Bilancio ambientale* – 2.3.2 *Il Rapporto ambientale* - 2.4 I modelli di rendicontazione della sostenibilità – 2.4.1 *La Global Reporting Initiative (GRI)*.

2.1 Introduzione ai modelli di rendicontazione.

A partire dalla seconda metà degli anni novanta, si è assistito ad un processo di allargamento del dovere di *accountability*¹⁶⁷ delle aziende, che ha condotto allo sviluppo di documenti non strettamente connessi alla verifica degli equilibri economico-finanziari-patrimoniali, ma volti ad esprimere la dimensione sociale ed ambientale dell'azienda.

Il bilancio d'esercizio, documento fondamentale ed imprescindibile della comunicazione istituzionale delle aziende, nonostante le evoluzioni del suo contenuto informativo per effetto dei mutamenti storici avvenuti nel corso degli anni, ancora oggi è in grado di esprimere in maniera parziale l'assetto relazionale dell'azienda rispetto al proprio ambiente economico, atteso che, come già evidenziato, presenta diversi limiti tra i quali una sua "polarizzazione esclusiva" sulle esigenze informative dei proprietari dell'azienda, che conduce ad una

¹⁶⁷ Il termine inglese "accountability", traducibile con l'espressione "rendere conto di", può essere inteso «*come il dovere e la responsabilità di spiegare, giustificare, a che ne ha diritto che cosa si sta facendo per rispettare gli impegni presi con gli interlocutori, sia sul piano economico-reddituale (per esempio verso gli investitori attuali o potenziali), sia da altri punti di vista*». RUSCONI G., *Impresa, accountability e bilancio sociale*, in HINNA L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, cit., p. 229.

“polarizzazione eccessiva” sulle valutazioni quantitativo-monetarie, disconoscendo, in tal modo, la valorizzazione di elementi qualitativi, che rappresentano la vera essenza delle coordinazioni economico-aziendali¹⁶⁸.

Al fine di superare tali limiti, se da un lato si è tentato di arricchire il contenuto del bilancio d’esercizio con l’ausilio della Nota Integrativa e della Relazione sulla gestione (il cui linguaggio qualitativo si fonde con quello quantitativo), dall’altro lato si è assistito, sia a livello nazionale che internazionale, allo sviluppo di nuovi strumenti di rendicontazione¹⁶⁹, con l’obiettivo di realizzare una comunicazione istituzionale allargata, in grado cioè di integrare la dimensione economica, sociale, ambientale e di sostenibilità dell’agire aziendale.

E’ in questo contesto che al Bilancio d’esercizio ed agli altri strumenti che tradizionalmente vengono utilizzati per monitorare la dimensione economica dell’azienda¹⁷⁰ si affiancano, in una logica *triple bottom line*, il Bilancio sociale ed il Bilancio ambientale, nonché gli ulteriori modelli di rappresentazione e misurazione delle performance aziendali (Fig. 2.1), destinati a soddisfare le esigenze informative e ad orientare sia le scelte dell’azienda sia quelle dei diversi interlocutori sociali.

¹⁶⁸ COLLETTI N., *Il numero in economia aziendale*, Abbaco, Palermo, 1954, p. 10.

¹⁶⁹ Taluni studiosi, tuttavia, considerano tali strumenti, tra i quali può farsi rientrare il bilancio sociale, degli antecedenti teorici del bilancio d’esercizio, poiché «*in via generica, la sostanza teorica di ogni quid trattato può anche preesistere alla teoresi che lo riguarda e che, per alcuni versi, è costituita da veri e propri processi storici della teoria, spesso verosimilmente interrelati con quelli della prassi. Di conseguenza, in via specifica, la sostanza teorica del bilancio, inteso come categoria astratta (di genere) può porsi in modo temporalmente molto differenziato, e talvolta in apparenza contraddittorio, rispetto alle sue forme storiche, intese come manifestazioni concrete di pensiero e/o d’azione (delle sue varie specie), fra le quali sono e il bilancio sociale e quello di esercizio; il che conferma la possibilità logica di un’antecedenza teorica del primo rispetto al secondo, malgrado l’effettività cronologica della sua susseguenza storica*». LIPARI C., *Tendenze complessive e bilancio sociale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto, 2001, p. 351.

¹⁷⁰ Si rinvia a: CODA V. – BRUNETTI G. – BERGAMIN BARBATO M., *Indici di bilancio e flussi finanziari: strumenti per l’analisi della gestione*, Etas, Milano, 1990; GUATRI L., *Misure di performance: tra dinamica del valore del capitale e dinamica del valore degli intangibles*, in GUATRI L. – ECCLES R.G. (a cura di), *Informazione e valore. Il caso italiano*, Egea, Milano, 2000; SOSTERO U., FERRARESE P., *Analisi di bilancio: strutture formali, indicatori e rendiconto finanziario*, Giuffrè, Milano, 2000; FAVOTTO F., *Economia Aziendale: modelli, misure, casi*, McGraw-Hill, Milano, 2001; CARAMIELLO C. – DI LAZZARO F.- FIORI G., *Indici di bilancio: strumenti per l’analisi della gestione aziendale*, Giuffrè, Milano, 2003; FERRERO G., *Le analisi di bilancio: indici e flussi*, Giuffrè, Milano, 2003; PODDIGHE F. (a cura di), *Analisi di bilancio per indici: aspetti operativi*, Cedam, Padova, 2004; FERRERO G., DEZZANI F., *Analisi di bilancio e rendiconti finanziari*, Giuffrè, Milano, 2006.

Fig. 2.1: Strumenti per la misurazione e la valutazione delle performance aziendali.

	Dimensione economica	Dimensione sociale	Dimensione ambientale	Dimensione della sostenibilità
Prospettiva aziendale	Bilancio di esercizio ROI ROE Rapporto di indebitamento Quoziente di liquidità Misure periodiche di performance (REI, EVA) Indicatori di performance specifici (Marketing, Produzione, Logistica, R&S, Qualità) Valore del capitale economico Shareholder Value	Bilancio sociale Contabilità sociale BS 8800 e OHSAS 18001 SA 8000 AA 1000 Indici di borsa etici (Domini 400 Social Index, Citizens Index, Dow Jones Sustainability Indexes Ethical Index Euro, FTSE4Good Index Series) Rating sociale	Bilancio ambientale e LCA Contabilità ambientale Marchi di qualità ambientale Indicatori di eco-efficienza Indicatori di performance (ISO 14031) Norme sui sistemi di gestione ambientale (EMAS e ISO 14001)	GRI Balanced Scorecard Progetto SIGMA Sistema di bilancio e sistema informativo integrato nell'impostazione di SPACE

Fonte: TENCATI A., *Sostenibilità, impresa e performance. Un nuovo modello di evaluation and reporting*, Egea, Milano, 2002, p. 97.

2.2 La rendicontazione sociale

2.2.1 Il Bilancio sociale: definizione ed evoluzione storica

L'analisi finora condotta ha evidenziato l'esigenza di ricorrere al Bilancio sociale ad integrazione e complementarità del bilancio d'esercizio¹⁷¹, attesa la

¹⁷¹ A proposito di ciò, in un suo scritto, Cassandro afferma «Se l'impresa – come non è certo dubbio - svolge un'importante funzione sociale, se l'imprenditore ha responsabilità verso i suoi collaboratori e verso l'intera collettività [...] è necessario che si dimostri in termini di valore, se e in che modo quella funzione sociale e quelle responsabilità siano state assolte. Ciò significa che, accanto al bilancio che l'impresa compone annualmente che è rivolto al soggetto aziendale [...] è necessario comporre un bilancio che dimostri qual è stato il risultato economico per l'intera collettività». CASSANDRO P.E., *Il bilancio oggettivo dell'impresa*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, n. 2, Milano, 1972, p. 463. «E', pertanto, necessario un altro documento che adempia questo specifico compito informativo, documento ovviamente collegato al bilancio di esercizio, ma che non può coincidere con questo, avendo una sua funzione specifica, la quale deve essere chiaramente posta in evidenza, sia attraverso la specie delle quantità fisiche e monetarie che quella funzione concretano, sia attraverso la corretta determinazione di quelle quantità» D'altro canto il Maestro evidenzia che il bilancio sociale (definito anche come obiettivo) «non è costituito da dati diversi da quelli contenuti nel bilancio normale, ma rielabora quei dati, presentandoli in modo che essi possano direttamente informare il lettore su quello che l'azienda ha realizzato nei riguardi della collettività». CASSANDRO P.E., *Sul cosiddetto bilancio sociale*

limitatezza del sistema informativo tradizionale ad esprimere la dimensione sociale dell'azienda¹⁷², da un lato, e l'ampliamento del dovere di accountability, dall'altro.

E' opportuno evidenziare che la dottrina aziendalistica italiana, con riferimento al ruolo rivestito dal bilancio sociale, ha assunto posizioni contrastanti, poiché mentre una parte di essa¹⁷³ ha riconosciuto allo strumento in questione contenuti e finalità peculiari, altra parte¹⁷⁴ ha sostenuto la possibilità di rinvenire nell'informazione di natura contabile gli aspetti sociali dell'attività aziendale svolta.

Inoltre, ancora oggi, essa non soltanto non ha una visione unitaria in merito alla definizione di bilancio sociale¹⁷⁵, ma diverge anche sull'utilizzo del termine "bilancio sociale", preferendo ad esso la denominazione di *resoconto sociale*, *rendiconto sociale*, *bilancio socio-economico*, *bilancio societale*, e via

dell'impresa, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, nn. 7-8, luglio-agosto, 1989, pp. 291-294.

¹⁷² Mediante il bilancio sociale, infatti, è possibile «far conoscere il livello di socialità che qualifica l'economicità dell'impresa». MANNI F., *Responsabilità sociale e informazione esterna d'impresa. Problemi e prospettive del bilancio sociale*, Giappichelli, Torino, 1998, p. 126.

¹⁷³ Rientrano in tale corrente di pensiero Matacena, Vermiglio, Rusconi.

¹⁷⁴ In tal senso Bandettini, Cassandro, Terzani.

¹⁷⁵ Cavalieri considera il bilancio sociale come «un complesso organico di informazioni elaborate relative al confronto costi sociali – benefici sociali e agli altri aspetti aziendali che producono effetti nella sfera sociale (investimenti, occupazione, sicurezza sul lavoro, ecc.), ottenibili anche come prodotti di un'autonoma contabilità». CAVALIERI E., *Aspetti sociali dell'informazione economica d'impresa*, in *Opere in memoria di Egidio Giannessi*, Cursi, Pisa, 1987, p. 380; Cassandro afferma che il «"bilancio sociale" è un bilancio che vuol dimostrare – in termini monetari, come ogni bilancio – qual è stato il risultato dell'attività aziendale nei riguardi dell'intera collettività, nell'ambito della quale l'azienda svolge il suo specifico processo di produzione di beni o servizi». CASSANDRO P.E., *Sul cosiddetto bilancio sociale*, cit., p. 291; Vermiglio intravede nel bilancio sociale «un documento destinato ai terzi che serve per informare. In quanto tale, esso è, al tempo stesso, un mezzo di relazioni pubbliche, che tende a rendere esplicita la funzione sociale dell'impresa, al fine di migliorarne l'immagine e creare consenso attorno ad essa». VERMIGLIO F., *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*, Grafo Editori, Messina, 1984, p. 179; Rusconi, in prima approssimazione, definisce lo stesso come «quell'insieme di valutazioni, indici ed osservazioni verbali che riguardano in qualche modo gli effetti dell'azione dell'impresa sui diversi componenti della società civile». RUSCONI G., *Il ruolo del bilancio sociale nel contesto dell'economia aziendale*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, marzo-aprile, 1987, p. 12; Terzani, invece, evidenzia la rilevanza del bilancio sociale quale «strumento che, confrontando quanto realizzato nel rispetto di esigenze sociali, fornisce informazioni circa gli obiettivi che le aziende hanno inteso raggiungere tramite i risultati di gestione». TERZANI S., *Introduzione al bilancio*, cit., p. 259. Taluni autori sono concordi nel considerare il bilancio sociale come «qualcosa di più di un semplice strumento di informazione [in grado di rappresentare] un momento di passaggio ad un più complesso "piano sociale" fondato su una serie di obiettivi, sui quali si è raggiunto [...] il consenso tra le parti». DESANTIS G. – VENTRELLA A.M., *Il bilancio sociale nell'impresa*, Franco Angeli, Milano, 1980, p. 16. Del medesimo avviso SUPERTI FURGA F., *Note introduttive al bilancio sociale*, in *Sviluppo & Organizzazione*, novembre-dicembre, 1977, pp. 29 e ss.

dicendo, con significati talvolta non univoci¹⁷⁶. Ciò si riscontra anche nella letteratura internazionale ed, in particolare, in quella anglosassone nella quale si parla alternativamente di *corporate social reporting*, *ethical statements*, *social accounting*, *values report*, *social audit*, *ethical audits*, *social statement*, *social responsibility accounting*¹⁷⁷.

Controverso appare, inoltre, l'utilizzo del termine "bilancio", attesa l'assenza di una vera e propria tecnica di bilanciamento contabile¹⁷⁸.

La mancanza di una uniformità terminologica, conseguenza della relativa attualità delle tematiche in questione, ha determinato, in maniera speculare, una mancata condivisione della metodologia e dei contenuti¹⁷⁹, nonostante il diffuso riconoscimento di alcuni denominatori comuni¹⁸⁰.

In Italia, così come nella maggior parte di altri Paesi, la redazione del Bilancio sociale, non essendo obbligatoria, non è sottoposta a vincoli legislativi, né esistono principi o raccomandazioni emanati da organismi indipendenti che ne stabiliscono i contenuti minimi, sebbene, negli anni, diversi sono stati i tentativi in tal senso¹⁸¹. Perfino in Francia, dove la redazione del bilancio sociale è resa obbligatoria da precisi vincoli normativi, la dottrina spesso non è concorde con il

¹⁷⁶ Sull'argomento in questione si rinvia a: MANNI F., *Responsabilità sociale*, cit., pp. 128-129.

¹⁷⁷ GREY R.H. – DEY C. – OWEN D. – EVANS R. – ZADEK S., *Struggling with the Praxis of Social Accounting: Stakeholders, Accountability, Audits and Procedures*, in *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, n. 3, 1997, pp. 325-364.

¹⁷⁸ «A tale bilancio non sono adattabili i modi di compilazione previsti dalla precisione dei conti e dal rigore delle cifre, proprio perché, in alcuni casi, queste non possono essere formulate. Pertanto, si comprende come il documento in discorso, di bilancio abbia solo il nome e, stanti questi presupposti, non possa così essere neppure sottoposto ad alcuna verifica». TERZANI S., *Introduzione al bilancio*, cit., p. 269. Tra gli altri autori che considerano improprio l'utilizzo del termine "bilancio" si ricordano: MATA CENA A., *Impresa e ambiente*, cit., p. 100; VERMIGLIO F., *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo*, cit., p. 149; PULEJO L., *Esperienze in tema di bilancio sociale*, cit., pp. 11-13.

¹⁷⁹ Il significato di tale documento, peraltro, è funzione del contesto spaziale e culturale di riferimento, nonché dell'interpretazione del concetto di responsabilità sociale. In tal senso: TRAVAGLINI C., *Le cooperative sociali tra impresa e solidarietà: caratteri economico-aziendali ed informativa economico-sociale*, Clueb, Bologna, 1997, p. 153. Per un'analisi dei diversi approcci al concetto di bilancio sociale nelle diverse realtà nazionali si rinvia a: DE SANTIS G. – VENTRELLA A.M., *Il bilancio sociale*, cit.

¹⁸⁰ ZAVANI M., *Il valore della comunicazione aziendale. Rilevanza e caratteri dell'informativa sociale e ambientale*, Giappichelli, Torino, 2000, pp. 61-64.

¹⁸¹ Si pensi all'*American Accounting Association* negli Stati Uniti, all'*Institute of social and ethical accountability* di Londra, al gruppo *Praxis* in Germania ed al *Gruppo di studio per la statuizione dei principi di redazione del bilancio sociale* in Italia. Per un confronto tra i contenuti dei diversi modelli si rinvia a REBECCA G. – BORRIERO G., *Bilancio sociale*, in *Contabilità, Finanza e Controllo*, n. 4, 2003, pp. 368-376.

legislatore nazionale, lamentando la mancanza di una compiuta codificazione di uno standard che possa definirsi soddisfacente.

Nonostante l'acceso dibattito dottrinale, la scelta di adottare nel prosieguo della trattazione il termine "bilancio sociale" scaturisce dalla periodicità del documento in questione, elaborato sulla base di regole prefissate¹⁸² e volto alla misurazione quali-quantitativa di un ben individuato oggetto di analisi, oltre che dall'uso ormai invalso in letteratura.

Una definizione generale di tale strumento di rendicontazione, largamente condivisa in dottrina, è quella che considera lo stesso quale «*complesso dei documenti contabili e non che, insieme ai bilanci "tradizionali", abbia come scopo di offrire informazioni quali-quantitative sulle operazioni svolte dall'impresa per effetto delle finalità sociali che si è assunta. In prima approssimazione potremmo dire che esso è un complesso di documenti volti a :*

- 1. definire gli ambiti di assunzione di responsabilità in termini di relazioni poste in essere con i diversi gruppi sociali e l'ambiente e di effetti dell'operare aziendale su tali ambiti;*
- 2. offrire dati quali-quantitativi sulle strategie sociali perseguite dall'azienda e sui risultati ottenuti dalla medesima»¹⁸³.*

Il bilancio sociale si presenta, pertanto, come un documento di sintesi, uno strumento informativo della situazione di equilibrio o squilibrio sociale in cui opera l'azienda, in grado di evidenziare i costi ed i risultati delle strategie e delle politiche poste in essere dalla stessa per fronteggiare i mutamenti ambientali¹⁸⁴.

Esso è destinato, come più volte affermato, ad esaltare le risultanze del bilancio d'esercizio e con quest'ultimo «*a favorire il cambiamento delle forme e*

¹⁸² PULEJO L., *Esperienze in tema di bilancio sociale*, cit., pp. 12-13.

¹⁸³ MATA CENA A., *Impresa e ambiente*, cit., p. 99. Avi, invece, riprendendo la definizione di Bonal, contenuta nel testo AA.VV., *Responsabilità sociale e bilancio sociale*, Franco Angeli, Milano, 1981, p. 109, definisce il bilancio sociale come «*il mezzo di controllo, ad un determinato momento, dell'incidenza delle attività di un certo organismo sul livello di benessere degli individui che sono in rapporto con tale organismo*» AVI M.S., *Il bilancio come strumento di comunicazione*, cit., Cedam, Padova, 1990, p. 374.

¹⁸⁴ «*In sintesi il bilancio sociale si conferma come strumento di verifica delle assunzioni di responsabilità sociale dell'impresa e del clima sociale in cui essa vive per effetto dell'accettazione più o meno ampia di tale ruolo. In quest'ottica l'impresa in certo qual modo sottoscrive un nuovo "contratto sociale" col quale accetta di accogliere tra i suoi obiettivi, sostenendone i costi, alcune funzioni socialmente desiderabili ottenendone determinati benefici*». MARZIANTONIO R., *Comunicazione & processi di miglioramento. La cultura d'impresa come sistema di scambio*, G & M Strategia d'Immagine, Milano, 1997, pp. 111-112.

dei rapporti rappresentanti il tessuto socio-economico delle imprese e delle relazioni impresa-ambiente»¹⁸⁵.

La finalità del bilancio sociale, dunque, è rappresentata dalla rilevazione del risultato sociale conseguito dall'azienda in termini di effetti delle scelte e dei comportamenti che, anche se non direttamente correlati all'attività economica ed operativa caratteristica dell'azienda, costituiscono di fatto, per ragioni organizzative interne ed esterne, un aspetto centrale della gestione¹⁸⁶.

Il bilancio sociale, pertanto, contiene una serie di informazioni in grado di soddisfare le esigenze conoscitive di una pluralità di soggetti che, direttamente o indirettamente, partecipano alla vita dell'azienda; esso, ad esempio, espone informazioni inerenti l'andamento economico e la ripartizione del reddito prodotto, oggetto d'interesse da parte degli azionisti, informazioni relative alle condizioni di lavoro, alle quali possono essere interessati i dipendenti, informazioni sulla qualità dei beni prodotti destinate ai consumatori, informazioni inerenti l'impatto dell'attività aziendale sull'ambiente in cui la stessa opera destinate alle comunità locali, e così via¹⁸⁷.

Esso, di conseguenza, costituisce lo strumento¹⁸⁸ attraverso il quale rendere partecipi gli interlocutori sociali della vita aziendale e monitorare i comportamenti degli stessi¹⁸⁹, al fine di conservare il consenso e la reputazione necessari al successo di lungo periodo.

¹⁸⁵ MATA CENA A, *Impresa e ambiente*, cit., p. 101.

¹⁸⁶ L'attività di rendicontazione sociale, dunque, non è circoscritta ad una funzione prettamente informativa, avulsa dal governo aziendale, ma si «inserisce nell'ambito delle iniziative con le quali l'azienda implementa la propria strategia in termini di accountability». CAMPEDELLI B., *Reporting aziendale e sostenibilità. I nuovi orizzonti del bilancio sociale*, Franco Angeli, Milano, 2004, p. 21.

¹⁸⁷ Il tema della tipologia di informazioni da veicolare ai diversi interlocutori aziendali attraverso la rendicontazione sociale è ampiamente esaminato in TERZANI S., *Introduzione al bilancio*, cit., pp. 257-258.

¹⁸⁸ Peraltro, non l'unico utilizzabile per l'informazione sociale; si pensi, ad esempio alla crescente rilevanza dei codici etici. In tal senso SACCONI L. – SANTARONE P., *L'etica del servizio*, Fendac Servizi, Milano, 1993, p. 83. Per una disamina dei codici etici delle aziende si rinvia a ARROW K., *Codici etici ed efficienza economica*, in *Etica degli affari e delle professioni*, n. 2, 1999, suppl. a *L'Impresa*, n. 7.

¹⁸⁹ «Il bilancio sociale può essere correttamente inteso come uno strumento di monitoraggio periodico attraverso il quale le aziende provvedono a formalizzare il proprio assetto relazionale nei confronti degli stakeholder, andando conseguentemente a configurare i caratteri della propria responsabilità sociale». CAMPEDELLI B. – CANTELE S., *Bilancio sociale*, cit., pp. 514-515. In tal senso, può essere considerato quale strumento di realizzazione delle strategie di accountability di un'azienda. Per gli opportuni approfondimenti sull'argomento in questione si rinvia a:

In considerazione di ciò è possibile riconoscere, da un lato, le potenzialità della rendicontazione sociale quale strumento di immagine aziendale¹⁹⁰ e, dall'altro, la necessità di considerare il Bilancio sociale quale “strumento” e non il “fine” del processo di responsabilità sociale dell'azienda.

E' possibile, peraltro, evidenziare alcune sue caratteristiche precipue che consentono di contraddistinguere lo stesso dagli altri strumenti di accountability:

- viene redatto con cadenza periodica;
- consente di effettuare un'analisi dell'evoluzione temporale dell'oggetto di analisi;
- impone una riflessione non occasionale sulle tematiche sociali;
- fornisce lo stimolo a mantenere costantemente aperto il canale di dialogo con gli stakeholders;
- consente di confrontare gli obiettivi fissati ex ante con i risultati conseguiti ex post, attesa la sua natura *consuntiva*;
- valorizza l'immagine e il posizionamento, oltre che dell'azienda in sé, dei beni e servizi da essa forniti;
- possiede un elevato potenziale di veridicità ed obiettività;
- genera una reputazione di affidabilità e trasparenza, creando un clima di fiducia con gli interlocutori interni ed esterni;
- potenzia la motivazione ed il senso di appartenenza del personale con conseguente miglioramento del coordinamento organizzativo;
- raggiunge un numero molto elevato di interlocutori sociali essendo spesso allegato al bilancio d'esercizio.

Il bilancio sociale, pertanto, può essere considerato il principale strumento attraverso il quale l'azienda persegue l'obiettivo di migliorare la propria

CAMPEDELLI B., *Comunicazione d'impresa: in crescita il ruolo della disclosure sociale*, in *IR TOP*, Anno II, n. 4, Milano, ottobre-dicembre 2003, pp. 23-33.

¹⁹⁰ E' di tutta evidenza, peraltro, il rischio che si associa al mancato conseguimento degli obiettivi sociali in termini di immagine aziendale, di credibilità del management e di capacità di attrarre e mantenere vincolate all'azienda le risorse necessarie alla realizzazione della strategia complessiva. Sul rischio insito nella comunicazione di informazioni *future oriented* si rinvia, tra gli altri, a: GUATRI L.-MASSARI M., *La diffusione del valore*, Egea, Milano, 1992, pp. 141 e ss.

immagine, indirizzando il comportamento dei vari attori con cui interagisce verso traiettorie a conflittualità decrescenti¹⁹¹.

Con riferimento al processo evolutivo che ha caratterizzato lo sviluppo e la diffusione del bilancio sociale nel contesto internazionale è possibile individuare alcune tappe fondamentali¹⁹².

La prima, che possiamo definire *pionieristica*, è quella che convenzionalmente indica la nascita della rendicontazione sociale.

Nel 1938, in Germania, vi è il primo tentativo in tal senso da parte di un'azienda, la AEG, che redige un documento volto ad integrare i dati riportati nel bilancio d'esercizio, al quale è allegato, attraverso l'esposizione di informazioni riguardanti le prestazioni in favore del personale e le spese sostenute a beneficio della collettività.

Soltanto trent'anni dopo, le aziende statunitensi, in risposta ai movimenti ambientalisti e alle associazioni dei consumatori, hanno iniziato volontariamente ad includere tra le informazioni economico-finanziarie dei bilanci tradizionali, una serie di notizie verso le quali il pubblico rivolge sempre più il proprio interesse.

¹⁹¹ Secondo i risultati di un'indagine quantitativa sulla percezione della responsabilità delle aziende in Italia, condotta dal Gruppo Ipsos Explorer per conto di Sodalitas, la gestione responsabile possiede un elevato potenziale di impatto sui consumatori. E' emerso, infatti, che l'86% degli intervistati valuta positivamente l'opportunità di comunicare le iniziative sociali delle aziende; in particolare il 36% considera tale comunicazione un elemento distintivo rispetto alle aziende che non la adottano, il 37% afferma che contribuisce ad aumentare la visibilità dell'azienda e ne migliora la reputazione, http://www.sodalitas.it/files/172/Italiani_CRM_Ipsos_2002.pdf.

A livello europeo il 58% dei cittadini (ed il 64% degli italiani) ritiene che il mondo economico non sia abbastanza responsabile sul piano sociale, il 25% degli intervistati giudica molto importante, al momento dell'acquisto, l'impegno e la responsabilità sociale dell'azienda produttrice ed il 44% (ridotto al 16% in Italia) manifesta l'intenzione di essere disposto a pagare di più per acquistare prodotti socialmente ed ecologicamente connotati. DE LUCA P., *Il consumo etico: una ricerca esplorativa sulla dimensione sociale del comportamento del consumatore*, in Atti del Congresso Internazionale "Le tendenze del marketing", Università Ca' Foscari, Venezia, 20-21 gennaio 2006, p. 5. Negli Stati Uniti il 66% dei consumatori dichiara di avere più fiducia nelle aziende che agiscono in favore di una causa sociale. La percentuale aumenta (83%) se nelle azioni intraprese i consumatori riconoscono valori di particolare importanza o sono personalmente coinvolti. Inoltre, la percentuale dei consumatori che si dichiarano pronti a non consumare più un determinato prodotto per motivazioni di carattere ambientale è cresciuta dal 67% del 1996 al 70% del 2000. PEPE C., *Grande distribuzione, globalizzazione e responsabilità aziendale*, in *Symphonya*, 2003. Ulteriori recenti indagini sul tema della responsabilità sociale delle aziende italiane sono state condotte da Eurisko - Sodalitas, da ISVI - Altis (Alta Scuola Impresa e Società Università Cattolica del Sacro Cuore) e da Ferpi - Lorien Consulting - Ethos.

¹⁹² DI GIANDOMENICO M.E., *Il bilancio sociale e il modulo aziendale etico*, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 279-291. Un'analisi analitica degli aspetti storici della rendicontazione sociale è contenuta in SIBONI B., *Gli standard di contabilità sociale*, in FARNETI G. – POZZOLI S., *Bilancio sociale di mandato*, IPSOA, 2005, pp. 77-79.

Intorno alla metà degli anni settanta, in conseguenza della diffusione del fenomeno di reporting sociale, tale sezione integrativa, denominata *narrative disclosure*, è divenuta un documento a sé stante, dotato di maggiore autonomia nella trattazione di tematiche quali, ad esempio la qualità e la sicurezza del prodotto, la tutela dell'ambiente, dei lavoratori, dei consumatori e della comunità in generale e tra i modelli maggiormente significativi si ricordano il modello *American Accounting Association*, il modello *Linowes* ed il modello *ABT*.

In Germania, un rilevante contributo alla modellizzazione del bilancio sociale è stato fornito, nel 1976, dal *Sozialbilanz-Praxis*¹⁹³. In particolare, poiché una sezione fondamentale del modello è dedicata alla determinazione del valore aggiunto ed alla indicazione di come quest'ultimo sia distribuito tra coloro che, direttamente o indirettamente, partecipano alla vita dell'azienda, appare evidente la capacità dello stesso di valutare la performance sociale.

Un discorso a parte meritano le iniziative sviluppate in Francia, dove un intervento legislativo del 1977 determina l'introduzione del *Bilan social*, il quale comporta un obbligo di rendicontazione¹⁹⁴ in merito a tematiche di vario tipo: dall'occupazione alla sicurezza, dalla salute alla formazione, dalle condizioni di lavoro ai livelli retributivi, da sottoporre ad una agenzia statale per la relativa revisione.

A partire dal decennio successivo, le tematiche inerenti le nuove forme di rendicontazione aziendale hanno subito una battuta d'arresto, per tornare ad una ulteriore fase di sviluppo negli anni novanta, in cui si sono manifestati interventi a livello internazionale¹⁹⁵ e lo sviluppo di modelli operativi e sistemi di gestione etica.

¹⁹³ Il *Sozialbilanz* viene elaborato da un gruppo di imprese di grandi dimensioni, tedesche e non, tra le quali si ricordano Saarbergwerke, Basf, Bayer, Ford, Shell, Rank Xerox, Volkswagen, Mannesmann, Sitaeg, Rehinbraun.

¹⁹⁴ In particolare, sono tenute alla presentazione del *Bilan social* le aziende con almeno trecento dipendenti, soggette all'obbligo di istituire un *Comité d'entreprise*, in base alle disposizioni del Code du Travail, ovvero di costituire un altro organismo di rappresentanza del personale; inoltre, nel caso in cui tali aziende siano in possesso di più di uno stabilimento, sono tenute alla redazione di un *Bilan social d'établissements* qualora ogni unità operativa presenti abitualmente almeno trecento dipendenti. Sono altresì assoggettati all'obbligo di redigere il *Bilan social* l'Amministrazione statale e gli istituti pubblici territoriali ed i servizi dello Stato le cui condizioni di funzionamento siano assimilabili a quelle aziendali.

¹⁹⁵ Si ricordano, a tal proposito, tra i documenti più autorevoli, il *Global Compact* delle Nazioni Unite, il *Libro Verde "Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese"* della Commissione Europea e le Comunicazioni del 2002 "*CSR: un contributo delle*

Tab. 2.1: *Evoluzione temporale del bilancio sociale.*

Anno	Stati Uniti	Germania	Gran Bretagna	Francia	Italia	Europa
1938		Primo bilancio sociale AEG				
1965	Movimento dei consumatori e degli ambientalisti					
1973	- modello American Accounting Association - modello di Linowes modello ABT	Bilancio sociale Siteag	White Paper			
1975			Corporate Report			
1976		Socialbilanz-Praxis				
1977				Legge Bilan Social		
1978	Survey Social Responsibility Disclosure				Pubblicazione bilancio sociale Merloni	
1981					Proposta di legge sul bilancio sociale	
1990-1998		Bilanci ambientali	- bilancio sociale Body Shop - SA8000 - AA1000		- Bilancio sociale FS - Bilancio sociale cooperativo	Regolamento EMAS
2000 oggi	GRI			- Nouvelle Regulations économique (2001) - legge di modernizzazione (2002)	- standard GBS - progetto CSR-SC - proposta di legge 8 marzo 2004	- Libro Verde sulla responsabilità sociale - Comunicazioni - Forum Multi-stakeholder

Fonte: Liberamente adattato da DI GIANDOMENICO M.E., *Il bilancio sociale*, cit., p. 280.

2.2.2 Criticità del Bilancio sociale

Nonostante la sua indubbia utilità quale veicolo comunicativo dell'attività sociale posta in atto dall'azienda, il bilancio sociale presenta una serie di criticità di natura interpretativa che ne riduce l'efficacia comunicativa e la comparabilità sia tra le diverse aziende, sia all'interno di una stessa azienda nel tempo.

imprese allo sviluppo sostenibile" e del 2006 "Fare dell'Europa un polo di eccellenza in materia di Responsabilità Sociale d'Impresa".

La prima è senza dubbio legata alla mancata regolamentazione normativa della struttura e del contenuto del documento che, esponendo le aziende alla conseguente discrezionalità nella redazione dello stesso, ne impedisce l'omogeneità spazio-temporale.

A ciò si aggiunga l'impossibilità di individuare in maniera definitiva l'insieme degli interlocutori ai quali tale strumento è destinato e ciò dipende, in generale, non soltanto dal fatto che esistono delle categorie di stakeholders che rivolgono istanze sociali in maniera discontinua rispetto ad altri, la cui presenza varia in funzione di diverse circostanze, ma soprattutto perché le pressioni che essi sono in grado di esercitare sono di intensità mutevole. Tale circostanza, pertanto, comporta un continuo ripensamento, da parte dell'azienda, della mappatura degli interlocutori ai quali la rendicontazione è rivolta.

Un ulteriore elemento di criticità è rappresentato dall'attitudine, invalsa nella prassi di talune realtà aziendali, di utilizzare il bilancio sociale esclusivamente come uno strumento in grado di proiettare all'esterno una immagine migliore, in grado di influenzare le opinioni ed i comportamenti degli interlocutori sociali e generare dei positivi ritorni in termini economico-finanziari. In circostanze di questo tipo è evidente che il riscontro, da parte degli stakeholders aziendali, dell'esistenza di comportamenti opportunistici volti all'utilizzo distorto del documento in esame determina il deterioramento dell'immagine aziendale indebitamente costruita, a causa del venir meno della credibilità riposta in tali strumenti in termini di autenticità e veridicità dell'informazione fornita.

Pertanto, si ritiene opportuno evidenziare come, in effetti, non esistendo alcun obbligo di distinguere i comportamenti aziendali socialmente orientati in virtù dell'applicazione di specifiche disposizioni legislative, da quelli derivanti dalla mera volontà dell'imprenditore o del management, il bilancio sociale rischia di divenire un documento privo di qualunque utilità per i destinatari cui esso è rivolto.

Notevoli perplessità vengono sollevate, inoltre, con riferimento ai contenuti informativi del bilancio sociale, attesa la frequente impossibilità di formulare dei giudizi comparativi sull'evoluzione della gestione responsabile dell'azienda; particolarmente difficoltoso risulta, ad esempio, il giudizio in merito

ad eventuali investimenti sociali operati dall'azienda, in mancanza di informazioni sulla situazione preesistente e sui miglioramenti conseguiti, la traduzione in termini monetari di eventuali azioni compiute in campo sociale, oppure la correlazione di costi sostenuti in un determinato periodo di tempo con i relativi benefici economici futuri attesi.

Altrettanto importante, inoltre, è il rischio che la redazione di tale documento, se effettuata secondo corretti criteri, possa risultare controproducente per l'azienda: si pensi al caso in cui la raccolta, l'elaborazione e l'esposizione delle informazioni, effettuate in maniera tale da attribuire alle stesse rilevanza ai fini della rendicontazione, esponano l'azienda al sostenimento di costi eccessivi, oppure alla evidenziazione di situazioni di tensione.

I limiti e le criticità sopra menzionate, tuttavia, non devono indurre a considerare il bilancio sociale come uno strumento inidoneo a fornire informazioni valide ed efficaci; scaturisce, invece, da tali considerazioni l'esortazione ad esporre informazioni significative, sebbene non sempre misurabili e dotate di assoluta certezza, che consentano agli stakeholders di operare valutazioni ponderate.

L'impossibilità di identificare tutti gli interessi manifestati dagli interlocutori sociali e, quindi, di soddisfare pienamente le istanze di cui ciascuno di stessi si fa portatore, rende inevitabile l'esistenza di categorie in disaccordo con le strategie e le politiche aziendali adottate e comunicate; ciò non toglie che l'azienda debba, comunque, procedere alla redazione del bilancio sociale prestando attenzione, in primis, alle proprie esigenze di rendicontazione che, coniugandosi alle considerazioni di coloro che dimostrano disaccordo, attribuiscono attendibilità al documento.

In conclusione, il bilancio sociale può qualificarsi come un “nuovo strumento di relazioni pubbliche” ed un “veicolo dell'immagine reale dell'impresa”¹⁹⁶ qualora, lungi dal costituire un mero strumento di marketing, sia proteso alla correttezza ed alla trasparenza nel processo di comunicazione dell'impatto sociale dell'agire aziendale.

¹⁹⁶ MARZIANTONIO R., *Bilancio: la lente dell'immagine*, Ipsoa, Milano, 1990, p. 170.

2.2.3 I modelli di redazione del Bilancio sociale

Negli ultimi anni, l'ampia diffusione del dibattito sul tema della responsabilità sociale delle aziende ha determinato una notevole crescita di interesse nei confronti degli strumenti attraverso i quali essa si concretizza ed, in particolare, verso il bilancio sociale.

L'assenza di una legislazione che regolamenti la forma ed il contenuto dello stesso ha determinato, peraltro, il sorgere di numerosi modelli di redazione¹⁹⁷; si è assistito, in tal modo, allo sviluppo di molteplici tipologie di output, ognuna delle quali differente dalle altre per le caratteristiche specifiche che presenta e per le variegate informazioni che intende fornire all'interno e all'esterno dell'azienda¹⁹⁸.

Nondimeno, numerosi sono stati i tentativi di favorire un processo di standardizzazione dei contenuti, delle procedure e delle modalità di rendicontazione, al fine di consentire l'intelligibilità e la comparabilità di tale strumento informativo.

In Italia l'importanza assegnata al processo di standardizzazione in questione ha comportato la nascita del *Gruppo di Studio per la statuizione dei principi di redazione del Bilancio sociale* (GBS)¹⁹⁹ il quale, dopo tre anni di

¹⁹⁷ Tale aspetto non va considerato assolutamente in senso negativo, poiché «l'imposizione dell'obbligo di redazione secondo modelli e schemi definiti [...] avrebbe certamente determinato la diffusione di questo strumento di comunicazione e di controllo dei risultati sociali trasformandolo, tuttavia, in un ulteriore adempimento burocratico a carico delle imprese. Di contro, la volontarietà di redazione, la possibilità di scegliere le informazioni da inserirvi e delle forme di rappresentazione impiegabili, ne consentono l'adattamento alle peculiarità strutturali ed operative di ciascun'azienda». NICOLO' D., *Il bilancio sociale come strumento di governo delle relazioni con gli stakeholder*, in *Atti del Seminario Internazionale sul tema: "Nuovi strumenti di comunicazione aziendale. Confronto di esperienze in tema di bilancio sociale"* tenutosi a Taormina il 27-28 giugno 1997, Giappichelli, Torino, 2000, pp. 2-3.

¹⁹⁸ Alcuni dei modelli più diffusi che hanno contribuito a sviluppare l'attività di rendicontazione sociale sono stati oggetto di studio e di comparazione in: ZADEK S – RAYNARD P., *Accounting works: a comparative review of contemporary approaches to social and ethical accounting*, in *Accounting Forum*, vol. 19, nn. 2-3, 1995, pp. 164-175. Si leggano, inoltre, a tal proposito: HINNA L., *Il bilancio sociale*, cit.; VERMIGLIO F. (a cura di), *Nuovi strumenti di comunicazione sociale. Confronto di esperienze in tema di bilancio sociale*, Giappichelli, Torino, 2000.

¹⁹⁹ Tale gruppo di studio, sorto nel 1998 su iniziativa di un gruppo di accademici, professionisti e di operatori aziendali, nell'ottobre 2001 si è costituito formalmente come associazione di ricerca non profit, il cui scopo consiste, tra l'altro, nello *sviluppo e promozione della ricerca scientifica sul Bilancio Sociale e sulle tematiche inerenti ai processi di gestione responsabile di imprese al fine di favorire la diffusione della responsabilità sociale aziendale e la sua applicazione nei contesti nazionale ed internazionale*. La compagine sociale è composta da cinque categorie di

ricerche ed approfondimenti sul tema, nel 2001 ha emanato un documento nel quale vengono definiti finalità, principi e procedure di formazione.

Di particolare rilievo, peraltro, è il modello proposto dal *Gruppo Comunità e Impresa*, mentre a livello internazionale si segnalano il modello dell'*Istituto Europeo per il Bilancio Sociale* (IBS), il *Copenaghen Charter* e gli standard SA8000 ed AA1000²⁰⁰.

Nonostante i differenti orientamenti metodologici e contenutistici, nella maggior parte dei modelli elaborati, è possibile riscontrare una sezione descrittiva che accoglie informazioni meramente qualitative, quali l'identità aziendale, il disegno strategico, la mappatura degli stakeholders e le attività sociali svolte, alla quale segue una sezione che riporta i dati di natura quantitativa.

Di seguito si ripropongono la struttura ed il contenuto di alcuni dei modelli di redazione e degli standard sopra citati, evidenziandone analogie e differenze.

2.2.3.1 Il modello GBS

Il modello di Bilancio sociale proposto dal Gruppo di Studio per la statuizione dei principi di redazione del Bilancio sociale, pone in evidenza gli effetti sociali, economici ed ambientali della gestione aziendale ed è diretto a favorire il dialogo con tutti i portatori d'interessi. Esso, pertanto, è un documento *consuntivo* da cui emerge la volontà, per chi lo adotta, di privilegiare la trasparenza del procedimento di redazione dello stesso e l'affidabilità delle informazioni fornite nei confronti di tutti gli stakeholders²⁰¹.

soggetti, tra cui Università italiane ed altri Enti di Ricerca, Ordini e Associazioni Professionali, Docenti universitari, Dottori commercialisti e Società di revisione. <http://www.gruppbilanciosociale.org>.

²⁰⁰ Si ritiene opportuno evidenziare come, nell'ambito dei modelli di rendicontazione sociale si suole distinguere tra documenti orientati al contenuto, volti a fornire una fedele rappresentazione degli impatti sociali dell'attività svolta e documenti orientati al processo, che realizzano il monitoraggio dei risultati conseguiti e permettono il miglioramento delle performance economico-sociali.

²⁰¹ «La comunicazione aziendale, quand'è svolta in modo corretto e sistematico, avvicina gli stakeholder all'azienda, crea consenso, e si rivela utile sia agli uni che all'altra. Agli stakeholder offre elementi di valutazione sul comportamento dell'azienda e consente loro di formarsi giudizi moti sulla sua affidabilità; all'azienda dà reputazione e immagine, cioè sviluppa quell'insieme di condizioni immateriali che ne rafforzano la legittimazione, promuovono consenso e favoriscono la cooperazione». VERMIGLIO F., *Il modello GBS*, in HINNA L. (a cura di), *Il Bilancio sociale*, cit., p. 462.

I principi che presiedono la redazione del GBS sono ravvisabili nei seguenti:

- *Responsabilità.* Consiste nella preventiva identificazione degli stakeholders nei confronti dei quali l'azienda ha il dovere di rendicontare in merito agli effetti prodotti dall'esercizio della propria attività;
- *Identificazione.* Attiene all'esplicitazione dell'identità aziendale al fine di fornire ai terzi informazioni inerenti l'assetto proprietario dell'azienda, i valori ed i principi che ne caratterizzano l'agire quotidiano;
- *Trasparenza.* Il procedimento di redazione del documento in questione deve consentire, a tutti i destinatari, di conoscere le modalità di rilevazione, riclassificazione ed esposizione delle informazioni in esso contenute. Tali informazioni devono soddisfare le aspettative degli interlocutori in termini di attendibilità, chiarezza e completezza, e devono consentire una rappresentazione veritiera della realtà aziendale;
- *Inclusione.* Gli stakeholder, una volta identificati, devono essere posti nelle condizioni di esprimere le proprie valutazioni. Ciò attraverso la esplicitazione della metodologia d'indagine e di reporting adottata nel documento;
- *Coerenza.* Nel documento deve essere fornita una chiara ed esauriente descrizione della congruenza esistente tra le politiche e le scelte operate dal management ed i valori etici e sociali dichiarati dall'azienda;
- *Neutralità.* Le informazioni contenute nel bilancio sociale, in quanto destinate da una pluralità di soggetti non devono soddisfare le esigenze conoscitive di taluni portatori di interessi, bensì devono essere imparziali ed indirizzate ad una molteplicità di soggetti;
- *Competenza di periodo.* Le operazioni sociali da prendere in considerazione sono quelle che producono effetti sociali nell'esercizio;

- *Prudenza.* Si sostanzia nella rappresentazione degli effetti sociali della gestione aziendale in maniera tale da non sopravvalutare il quadro della realtà aziendale. Gli effetti che trovano riferimento in valori contabili devono essere indicati al valore di costo;
- *Comparabilità.* Deve essere consentito il confronto nel tempo tra i bilanci redatti da una stessa azienda o tra più bilanci di aziende operanti nel medesimo settore;
- *Comprensibilità, chiarezza ed intelligibilità.* Le informazioni contenute nel bilancio devono essere rappresentate in maniera chiara e comprensibile. La struttura ed il contenuto dello stesso devono favorire l'intelligibilità delle scelte operate e del procedimento seguito;
- *Periodicità e ricorrenza.* Il bilancio sociale deve essere redatto annualmente e deve corrispondere al periodo amministrativo del bilancio d'esercizio, essendo complementare a quest'ultimo.
- *Omogeneità.* Gli effetti sociali esprimibili in termini quantitativo-monetari devono essere espressi in un'unica moneta di conto;
- *Utilità.* Le informazioni contenute nel bilancio sociale devono essere tali da soddisfare le esigenze conoscitive degli stakeholder in termini di completezza ed attendibilità;
- *Significatività e rilevanza.* E' necessario tener conto, esclusivamente, dell'impatto effettivo prodotto dagli accadimenti, economici e non, nella realtà circostante. Eventuali stime o valutazioni soggettive devono essere supportate da ipotesi esplicite e congruenti;
- *Verificabilità dell'informazione.* Le informazioni contenute nel bilancio sociale devono poter essere, in ogni momento, verificate attraverso la ricostruzione del procedimento di raccolta e di elaborazione delle stesse;
- *Attendibilità e fedele rappresentazione.* Le informazioni contenute nel bilancio sociale devono rappresentare, in modo veritiero e corretto, l'oggetto cui si riferiscono e fornire un quadro fedele.

Occorre, pertanto, privilegiare l'aspetto sostanziale rispetto a quello formale;

- *Autonomia delle terze parti.* Nel caso in cui terzi dovessero realizzare specifiche parti del bilancio ovvero formulare valutazioni e commenti sullo stesso, deve essere garantita la più completa autonomia ed indipendenza di giudizio.

Attesa la capacità del modello in questione di rendicontare, con particolare ampiezza, gli effetti connessi al comportamento dell'azienda, il bilancio sociale si caratterizza per l'esposizione di un contenuto "minimo" di informazioni, valido per ogni tipologia aziendale, con riferimento al quale, ai redattori, non è consentito disattendere; al contrario, è lasciata alla discrezionalità degli stessi la possibilità di fornire informazioni facoltative.

Il contenuto minimo definisce lo schema di bilancio, il quale si articola in tre parti distinte, sebbene intimamente collegate²⁰², nelle quali «*il flusso di informazioni [...] da diffondere all'esterno, se da un lato aumenta le possibilità di scelta da parte degli attori economici, dall'altro favorisce il consenso e il coinvolgimento della collettività, consentendo alle aziende di rafforzare la propria reputazione*»²⁰³. Le tre parti riguardano:

1. *l'identità aziendale;*
2. *il calcolo e la distribuzione del valore aggiunto;*
3. *la relazione sociale.*

Nella prima sezione del bilancio sociale, quella relativa all'identità, devono essere indicate tutte le condizioni che si riflettono sul modo di essere dell'azienda e del suo operare.

Invero, essa accoglie tutte le informazioni inerenti l'evoluzione della corporate governante, la composizione dell'azionariato, le caratteristiche del management, la rilevanza e la rappresentanza dell'organo esecutivo, che definiscono l'*assetto istituzionale* dell'azienda. Di particolare interesse, inoltre, è l'esplicitazione dei *valori e dei principi di riferimento* a cui le scelte strategiche, le

²⁰² In tal senso: MANCINI D. - QUAGLI M. – MARCHI L. (a cura di), *Gli intangibles*, cit., p. 255; VERMIGLIO F., *Il modello GBS*, in HINNA L. (a cura di), *Bilancio sociale*, cit., p. 466.

²⁰³ GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE. Associazione Nazionale per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale, *Il Bilancio Sociale. Standard. Principi di redazione del bilancio sociale*, Giuffrè, Milano, 2007, pp. 9-10.

politiche ed i comportamenti dell'azienda sono ispirati, nonché l'esplicitazione della *mission* e l'identificazione delle *scelte strategiche* di fondo operate dal soggetto economico.

La seconda sezione del modello in esame, riguardante la determinazione del valore aggiunto²⁰⁴ e la distribuzione dello stesso tra gli stakeholders aziendali, assume una non trascurabile rilevanza, poiché consente di verificare l'efficacia del sistema aziendale a prescindere da coloro che ne costituiscono l'assetto proprietario e consente di ancorare il bilancio sociale ai dati contabili.

Invero, particolarmente significativo, in tal senso, è il Conto Economico dal quale, per effetto di opportune riclassificazioni, scaturisce il valore aggiunto; ciò in virtù della redazione di due prospetti quantitativi e bilanciati²⁰⁵, i quali

²⁰⁴ I modelli di calcolo e di distribuzione del valore aggiunto sono stati oggetto di approfondimento e di analisi da parte di numerosi studiosi. Tra gli altri, si ricordano: GABROVEC MEI O., *Il valore aggiunto nell'impresa*, Libreria Goliardica, Trieste, 1984; CAMPEDELLI B., *Il valore aggiunto quale espressione e misura dell'economicità aziendale*, in *Il Risparmio*, n. 1, 1987; CATTURI G., *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova, 1989; POST J.E. (a cura di), *Research in Corporate Social Performance and Policy*, JAI Press, Greenwich, 1991; MURPHY P.E., *Corporate Ethics Statement: Current Status and Future Prospects*, University of Notre Dame, Indiana, 1992; TERZANI S., *Il sistema dei bilanci*, Cedam, Padova, 2002; RIAHI BELKAOUI A., *Performance results in Value Added Reporting*, Quorum Books, Westport, 1996; BENNETT M.-JAMES P. (a cura di), *Sustainable Measures. Evaluation and Reporting of Environmental and Social Performance*, Greenleaf Publishing, Sheffield, 1999; MONTRONE, *Il valore aggiunto nella misurazione della performance economica e sociale dell'impresa*, Franco Angeli, Milano, 2000.

²⁰⁵ E' possibile, invero, dimostrare l'equivalenza tra i due prospetti attraverso la soluzione dell'equazione di determinazione del reddito (1) e del suo riparto (2):

$$(1) \quad R_{car} - (C_i + R_p + R_{PA} + R_{cc}) + (+/-) CO_{acc \ e \ str} - A = U$$

$$(2) \quad U = D + R + L + I$$

In cui:

R_{car} = Ricavi caratteristici

C_i = Costi intermedi

R_p = Remunerazioni del personale

R_{PA} = Remunerazioni della Pubblica Amministrazione

R_{cc} = Remunerazione capitale credito

$CO_{acc \ e \ str}$ = Componenti accessori e straordinari

A = Ammortamenti

D = Dividendi

R = Accantonamento a Riserve

L = Distribuzioni liberali

I = Imposte sul reddito

Risolvendo il sistema attraverso il metodo di sostituzione di (2) in (1) ed operando le opportune trasposizioni, si ottiene l'equivalenza numerica tra il valore aggiunto determinato nei due prospetti, ovvero:

$$\underbrace{(R_{car} - C_i) + (+/-) CO_{acc \ e \ str} - A}_{\text{Sezione di determinazione}} = \underbrace{R_p + R_{PA} + R_{cc} + R + D + L}_{\text{Sezione di riparto}}$$

evidenziano, da un lato, la formazione di tale valore, inteso come differenza tra il valore della produzione ed i costi esterni (Tab. 2.2), ed il prospetto di ripartizione dello stesso, ricomposto quale sommatoria delle remunerazioni percepite dagli interlocutori dell'azienda e delle liberalità concesse²⁰⁶ (Tab. 2.3).

Il prospetto di determinazione del Valore Aggiunto assume una configurazione scalare che consente di analizzare, mediante l'esposizione di una serie di risultati intermedi, il processo di formazione dello stesso. Il primo di tali risultati, dato dalla differenza tra il valore della produzione ed i consumi intermedi, è il *Valore Aggiunto Caratteristico Lordo* (VACL).

In particolare, il valore della produzione, espressione monetaria della quantità globale di produzione ottenuta, viene ulteriormente scomposto a seconda che la produzione caratteristica sia *tipica*, e quindi diretta prevalentemente al mercato, ovvero *atipica*, rappresentata dalle produzioni in economia, destinate all'utilizzo all'interno dell'azienda stessa.

L'analisi per destinazione dell'output caratteristico prodotto consente, inoltre, di distinguere la produzione in *venduta*, *immagazzinata*, *distribuita*, *reimpiegata*.

La quantificazione dei consumi intermedi, rappresentati dai costi sostenuti nel periodo amministrativo, e di competenza dello stesso, viene effettuata mediante l'individuazione di tutti i consumi che non costituiscono remunerazione per gli interlocutori interni. Nella traslazione dalla categoria di costo d'esercizio a quella di costo intermedio, dunque, è necessario non comprendere i costi-remunerazione, tra i quali la categoria più evidente è quella relativa alla

²⁰⁶ «La ricchezza nuova creata dall'impresa è in questa differenza tra valore dei beni e servizi ceduti all'ambiente e valore dei beni e servizi acquisiti dall'ambiente. Questa nuova ricchezza è frutto dell'azione combinata di varie categorie di partecipanti, dal soggetto aziendale che conferisce all'impresa il cosiddetto capitale di rischio ed eventualmente l'opera imprenditoriale, a tutti i protagonisti della vicenda aziendale, che prestano, ai vari livelli, direttivi ed esecutivi, il loro lavoro, a coloro infine che forniscono i capitali nelle forme di prestito. Alla vicenda produttiva partecipa, però, sia pure in guisa indiretta, lo Stato che, col suo ordinamento giuridico, pone una condizione indispensabile allo svolgimento dell'attività produttiva. Il risultato dell'attività di impresa, quando dell'impresa si abbia questa considerazione obiettiva, non è più il cosiddetto reddito d'impresa, che è il risultato riferito al soggetto e non già a tutti i partecipanti alla vicenda produttiva dell'impresa, così come l'abbiamo brevemente tratteggiato. Il risultato oggettivo dell'impresa ha importanza fondamentale per la collettività nella quale essa svolge la sua attività: esso è in sostanza il contributo che l'impresa dà alla collettività stessa in termini di reddito. Esso potrebbe, perciò, denominarsi il reddito sociale dell'impresa». CASSANDRO P.E., *Il bilancio oggettivo dell'impresa*, cit., p. 462.

remunerazione del personale, poiché soltanto la parte residuale costituisce il costo intermedio.

Il secondo risultato intermedio, costituito dal *Valore Aggiunto Globale Lordo* (VAGL), deriva dalla somma algebrica del primo risultato intermedio (VACL) e del saldo della gestione accessoria e straordinaria.

I componenti accessori di reddito, tipici della gestione patrimoniale e finanziaria, sono riconducibili alla gestione immobiliare, mobiliare, partecipativa, di finanziamento, nonché ad altre gestioni speciali. I componenti straordinari di reddito, al contrario, derivano da eventi casuali, occasionali o da rettifiche di componenti positivi e negativi derivanti dagli esercizi precedenti. I saldi delle due categorie sopra indicate sono esposti in maniera separata al fine di non ledere la comparabilità nel tempo del risultato della gestione ordinaria, in quanto i componenti straordinari sono ad essa estranei.

Infine, è possibile pervenire alla determinazione del *Valore Aggiunto Globale Netto* (VAGN), decurtando dal Valore Aggiunto Globale Lordo il valore degli ammortamenti operati in sede di chiusura dell'esercizio.

Una volta quantificato il valore generato dalle vicende aziendali, segue l'analisi del processo di distribuzione dello stesso tra tutti gli attori sociali: coloro che hanno offerto le proprie prestazioni lavorative, i conferenti il capitale di rischio e di credito, le Amministrazioni Pubbliche, la collettività e la stessa azienda.

Appare utile evidenziare che nella rappresentazione del risultato sociale conseguito, espresso in termini di distribuzione del valore aggiunto sotto forma di remunerazioni, tributi, interessi e dividendi, occorre tenere in debita considerazione la parte trattenuta all'interno dell'azienda sotto forma di ammortamenti e di riserve, in quanto segnaletica della incrementata capacità del sistema di perdurare nel tempo e, conseguentemente, di generare remunerazioni sociali future²⁰⁷.

²⁰⁷ In tal senso PULEJO L., *Esperienze in tema di bilancio sociale*, cit., p. 25.

Tab. 2.2: Prospetto di determinazione del valore aggiunto

VALORE AGGIUNTO GLOBALE	ESERCIZI (val./arr.)		
	n	n-1	n-2
A) Valore della produzione			
1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni			
- Rettifiche di ricavo			
2. Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (e merci)			
3. Variazione dei lavori in corso su ordinazione			
4. Altri ricavi e proventi			
Ricavi della produzione tipica			
5. Ricavi per produzioni atipiche (produzioni in economia)			
B) Costi intermedi della produzione			
6. Consumi di materie prime,			
Consumi di materie sussidiarie			
Consumi di materie di consumo			
Costi di acquisto di merci (o costo delle merci vendute)			
7. Costi per servizi			
8. Costi per godimento di beni di terzi			
9. Accantonamenti per rischi			
10. Altri accantonamenti			
11. Oneri diversi di gestione			
(A-B) VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO LORDO			
C) Componenti accessori e straordinari			
12. +/- Saldo gestione accessoria			
Ricavi accessori			
- Costi accessori			
13. +/- Saldo componenti straordinari			
Ricavi straordinari			
- Costi straordinari			
(A-B+/-C) VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO			
- D) Ammortamenti della gestione per gruppi omogenei di beni			
(A-B+/-C-D) VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

Fonte: GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, *Il bilancio sociale*, cit., p. 30.

Tab. 2.3: Prospetto di ripartizione del valore aggiunto

DISTRIBUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO	ESERCIZI (val./%)		
	n	n-1	n-2
A) REMUNERAZIONE DEL PERSONALE			
Personale non dipendente			
Personale dipendente			
- Remunerazioni dirette			
- Remunerazioni indirette			
- Quote di riparto degli utili			
B) REMUNERAZIONE DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE			
Imposte dirette			
Imposte indirette			
Meno eventuali contributi in conto esercizio			
C) REMUNERAZIONE DEL CAPITALE DI CREDITO			
Oneri finanziari per capitali a breve termine			
Oneri finanziari per capitali a lungo termine			
D) REMUNERAZIONE DEL CAPITALE DI RISCHIO			
Dividendi distribuiti			
E) REMUNERAZIONE DELL' AZIENDA			
Ammortamenti²⁰⁸			
Accantonamenti			
+/- Variazioni delle riserve			
F) LIBERALITA' ESTERNE			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO (A+B+C+D+E+F)			

Fonte: GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, *Il bilancio sociale*, cit., p. 34.

La terza sezione del modello GBS, denominata Relazione sociale, assume natura quali-quantitativa ed espone i risultati che l'azienda ha conseguito con riferimento alle diverse categorie di stakeholders.

Le linee guida emanate dal GBS stabiliscono che, della relazione in oggetto, gli elementi essenziali riguardino²⁰⁹:

²⁰⁸ Da inserire solo nel caso in cui si consideri il Valore Aggiunto Lordo.

²⁰⁹ GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, *Il Bilancio Sociale*, cit., pp. 35 e ss.

- ❖ la formalizzazione e l’esplicitazione degli obiettivi e delle norme di comportamento assunti, che conseguono dalla identità aziendale dichiarata nella prima sezione del documento;
- ❖ l’identificazione degli stakeholder e delle politiche adottate per ciascuna categoria, nonché l’opinione ed i giudizi degli stessi;
- ❖ la descrizione del procedimento di formazione del bilancio sociale, al fine di evidenziare le relazioni tra obiettivi ed esiti dell’attività svolta;
- ❖ l’esposizione ordinata e completa dei fatti, delle informazioni, delle comparazioni e dei giudizi necessari per descrivere le relazioni tra assunti ed esiti e le eventuali comparazioni, in maniera tale da agevolare la valutazione delle performance dell’azienda;
- ❖ gli obiettivi di miglioramento per il futuro esercizio.

E’ lasciata, invece, alla libera iniziativa del redattore la possibilità di ampliare il contenuto della relazione, mediante l’esposizione di ulteriori informazioni, commenti, giudizi e proposte, la cui rilevanza può risultare tale da far divenire la sezione integrativa in questione una ulteriore sezione del bilancio sociale.

Correttamente inteso quale strumento al servizio dell’azienda per migliorare il dialogo con i portatori d’interesse interni ed esterni, il bilancio sociale deve essere, dunque, in grado di realizzare il graduale coinvolgimento degli stessi, anche mediante l’impiego di tecniche di consultazione in merito a qualunque aspetto evidenziato dall’azienda, dagli assunti valoriali di partenza ai risultati gestionali conseguiti, alle performance sociali.

Tab. 2.4: *Struttura del Bilancio sociale secondo i principi del GBS*

<i>Identità aziendale</i>		<i>Relazione sociale</i>	
		Sezioni fondamentali	Sezioni integrative
I. Assetto istituzionale	<i>Produzione e distribuzione del valore aggiunto</i>	a) Risultati ottenuti b) Analisi degli impegni assunti c) Analisi dei programmi	Giudizi degli stakeholders Commenti e dichiarazione dell’azienda Miglioramento del bilancio sociale Eventuale attestazione di conformità procedurale
II. Mission			
III. Valori etici di riferimento			
IV. Disegno strategico			
V. Politiche			

Fonte: GARELLI R., *L’informativa socio/ambientale*, cit., p. 255.

2.2.3.2 Il modello IBS

Il modello di rendicontazione proposto dall'*Istituto Europeo per il Bilancio Sociale* (IBS) (ad oggi lo standard maggiormente diffuso tra le aziende europee) ha contribuito alla espansione, sul territorio italiano, della cultura del bilancio sociale, inteso quale strumento in grado di evidenziare, accanto alle valenze di natura prettamente economica dell'azienda, gli aspetti socio-relazionali della stessa.

La struttura proposta dal modello IBS per la redazione del bilancio sociale consta di cinque sezioni fondamentali precedute da una premessa metodologica, nella quale sono riportati i postulati ed i principi alla base del processo di rendicontazione²¹⁰, e seguite da una attestazione di conformità procedurale.

Invero, è possibile distinguere:

- l'*identità aziendale*;
- il *rendiconto*;
- la *relazione di scambio sociale*;
- il *sistema di rilevazione*;
- le *proposte di miglioramento* per il futuro.

La sezione dedicata all'identità aziendale prevede l'esposizione di una serie di informazioni che consentono di evidenziare le relazioni sviluppate dall'organismo aziendale nel contesto nel quale esso opera, nonché le possibili tendenze future. I relativi contenuti informativi annoverano, invero, una breve trattazione storica dell'azienda, la descrizione del contesto esterno che la caratterizza, la definizione dei principi e dei valori, interiorizzati da coloro che partecipano all'attività d'impresa e necessari, insieme alla identificazione della mission, ad orientare il disegno strategico e le linee di indirizzo aziendali, la

²¹⁰ Esiste un evidente parallelismo tra i postulati suggeriti per la redazione del bilancio sociale IBS e quelli esaminati con riferimento al modello GBS, di cui rappresentano un ulteriore sviluppo. Rispetto a questi ultimi, invero, IBS ha introdotto due ulteriori principi:

- La *misurabilità del grado di soddisfazione/consenso*, secondo cui deve essere possibile misurare il grado di soddisfazione dei soggetti interni ed esterni all'organizzazione rispetto all'informativa contenuta in bilancio;
- La *continuità aziendale* (Going Concern), nel senso che la valutazione degli effetti sociali deve avvenire nell'ottica della continuità dell'azienda e sotto il profilo dinamico dello stato di funzionamento.

descrizione dell'assetto organizzativo ed istituzionale, l'analisi del piano strategico, indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di lungo periodo, e dei programmi attraverso cui attuare le strategie.

Sviluppata la descrizione dell'identità aziendale, si procede alla redazione del rendiconto che rappresenta il nucleo centrale di tale modello di bilancio; questo, collegandosi direttamente alle informazioni riportate nel bilancio d'esercizio, fornisce i dati di natura quantitativa e quantitativo-monetaria in cui si traduce la politica sociale dell'azienda, mediante l'elaborazione di sei prospetti fondamentali:

- ❖ il Financial highlights;
- ❖ il Conto economico riclassificato a valore aggiunto;
- ❖ lo Stato patrimoniale riclassificato;
- ❖ il prospetto di determinazione del Valore aggiunto;
- ❖ il prospetto di distribuzione del Valore aggiunto;
- ❖ gli indicatori gestionali.

Nella sezione successiva, denominata relazione di scambio, si analizzano le aree fondamentali in cui hanno luogo le relazioni sociali che l'azienda intrattiene con i propri interlocutori. In generale si possono individuare tante aree di scambio per quanti sono gli stakeholders di riferimento e, per ciascuna di esse, fornire le informazioni comuni destinate a delineare i contenuti dei processi di miglioramento gestionale e relazionale in corso, e quelle tese a descrivere analiticamente i rapporti instaurati con gli stakeholders singolarmente considerati.

La verifica del comportamento dell'azienda nei confronti delle aspettative e delle esigenze manifestate dagli stakeholders ed, in generale, dalla collettività, è assegnata alla sezione dedicata al sistema di valutazione. Esso rappresenta un processo bidirezionale il cui obiettivo consiste, da un lato, nella progressiva stratificazione delle esigenze manifestate dagli interlocutori sociali e, dall'altro, nel verificare il grado di soddisfacimento delle conseguenti aspettative, in termini di consenso sociale; è evidente, dunque, la natura tutt'altro che statica, bensì in continuo divenire, tipica di tale fase che, pertanto, è protesa verso il raggiungimento di obiettivi di miglioramento continuo.

Invero, il modello si chiude con una sorta di auditing socio-ambientale, in quanto l'organo volitivo, in funzione degli scostamenti ed delle criticità eventualmente emerse nel momento del confronto diretto con gli interlocutori sociali, procede alla formulazione di una proposta di miglioramento delle relazioni instaurate con gli stessi. La rilevanza di tale momento si lega, evidentemente, alla forte interdipendenza esistente tra il contenuto informativo dei documenti del bilancio sociale e le informazioni evidenziate dal sistema di rilevazione.

2.2.3.3 Gli standard internazionali SA8000 ed AA1000

Il Social Accountability 8000 è uno standard di certificazione sociale emanato nel 1997 dal *Council of Economical Priorities Accreditation Agency* (CEPAA), il cui contenuto fa riferimento ad alcuni documenti internazionali, quali la Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo, la convenzione delle Nazioni Unite sui diritti del bambino e alcune convenzioni dell'Organizzazione Internazionale del Lavoro (ILO).

La finalità di tale standard è quella di verificare l'osservanza di alcuni requisiti minimi nello svolgimento di qualsiasi attività aziendale; il riferimento è al rispetto delle condizioni di responsabilità sociale di seguito elencate²¹¹:

- *salute e sicurezza sul lavoro*. I luoghi di svolgimento dell'attività lavorativa devono essere sicuri e salubri e, a garanzia di ciò, deve essere individuata una figura per le relative attività di controllo;
- *orario di lavoro*. L'orario di lavoro non deve superare le 48 ore settimanali, mentre il lavoro straordinario, che deve essere necessariamente prestato in maniera volontaria, non deve superare le 12 ore;
- *criteri retributivi*. Il livello retributivo deve consentire di soddisfare i bisogni primari oltre che ottenere, di tanto in tanto, un extra-reddito indipendentemente dal ricorso ad ore di lavoro straordinario;

²¹¹ SOCIAL ACCOUNTABILITY INTERNATIONAL, *Social Accountability 8000*, par. IV Social Accountability Requirements, New York, 2008, pp. 5-8.

- *discriminazione dei lavoratori.* Le differenze etniche, religiose, culturali, razziali, e così via, non devono determinare comportamenti discriminatori a danno dei lavoratori all'interno dell'azienda;
- *libertà di associazione e diritto alla contrattazione collettiva.* L'azienda non soltanto deve tenere un comportamento non ostativo nei confronti di coloro che volessero associarsi ad organizzazioni sindacali, o che volessero contrattare migliori condizioni lavorative, ma deve rendere fruibili le relazioni tra le categorie in oggetto;
- *procedure disciplinari.* I procedimenti disciplinari previsti a carico dei lavoratori inadempienti devono risultare da avvisi redatti in forma scritta e diffusi al fine di aumentare la trasparenza in azienda;
- *lavoro obbligato.* Il lavoro prestato all'azienda non deve scaturire da imposizioni cogenti o dalla minaccia dell'irrogazione di sanzioni;
- *lavoro minorile.* L'attività lavorativa non può essere prestata da coloro che non hanno compiuto almeno il quattordicesimo anno d'età, non deve essere di ostacolo all'assolvimento degli obblighi scolastici e non deve risultare dannosa per la salute psico-fisica del minore;
- *sistemi di gestione per la responsabilità sociale.* L'azienda deve tenere una serie di ulteriori comportamenti volti alla condivisione ed alla diffusione di principi etici, ciò mediante la formazione ed il coinvolgimento del personale, la selezione di fornitori socialmente orientati, l'implementazione di sistemi tesi alla verifica costante del rispetto degli standard, l'utilizzo di strumenti di rendicontazione mediante i quali comunicare a tutti i soggetti interessati le performance conseguite in relazioni agli obiettivi prefissati.

Nel caso in cui, a seguito della verifica da parte di un ente indipendente a ciò preposto²¹², l'azienda dimostri che le proprie politiche gestionali, le procedure

²¹² Si tratta del SAI, ovvero un organismo di emanazione del Council of Economic Priorities, costituito nel 1969 allo scopo di fornire agli investitori ed ai consumatori gli strumenti informativi necessari per analizzare le performance sociali delle aziende.

In Italia esistono soltanto tre organismi indipendenti, accreditati dal SAI, abilitati al rilascio delle certificazioni SA8000: l'SGS International Certification Services, il Centro per l'Innovazione

operative e le prassi seguite soddisfano i requisiti di responsabilità sociale, la conformità alle condizioni richieste viene “attestata” dal rilascio di una certificazione²¹³, avente validità triennale.

In Italia, il numero delle certificazioni SA8000 è piuttosto elevato rispetto alla media europea ed internazionale, sebbene tale tipologia di certificazione risulti ancora poco diffusa²¹⁴.

Sviluppato nel 1999 dall'*Institute of Social and Ethical Accountability* (ISEA)²¹⁵, l'Accountability 1000 (AA1000) è uno standard di processo che si pone l'obiettivo di costruire un solido rapporto tra l'azienda ed i suoi interlocutori sociali.

La struttura del framework proposta dall'Exposure Draft nel 1999 presenta tre sezioni: la prima dedicata ai principi fondanti ed agli standard di processo necessari per analizzare il sistema di contabilità e di rendicontazione della responsabilità sociale dell'azienda, la seconda contenente una serie di linee guida per le fasi di audit sociale e di costruzione del cosiddetto *stakeholder engagement*, ed infine una serie di requisiti professionali e competenze che i redattori e gli auditors devono possedere.

Nello specifico, lo standard si presenta piuttosto complesso con riferimento ai principi ed alle fasi che caratterizzano il processo di gestione della responsabilità sociale e si articola nelle fasi di seguito riportate:

e lo Sviluppo Economico e l'Azienda speciale della CCIAA di Forlì-Cesena e Registro Italiano Navale S.p.A.

²¹³ Il processo di certificazione si articola nelle fasi di:

- analisi e valutazione dell'adeguatezza della documentazione ai requisiti dello standard;
- pianificazione dell'attività di certificazione;
- audit del sistema di gestione della responsabilità sociale;
- stesura della relazione di certificazione ed emissione del certificato;
- sorveglianza e miglioramento continuo nell'arco del triennio successivo al rilascio della certificazione.

²¹⁴ Secondo una indagine del 2003, la nazione con il maggior numero di certificazioni è la Cina (38), seguita dall'Italia (32) e da India e Brasile (22 ciascuno). DEIANA A., *Il ruolo dell'impresa tra equilibrio economico e corporate social responsibility*, in AA.VV., *La RSI e il bilancio sociale nelle banche e nelle altre imprese*, Bancaria Editrice, 2004, p. 188.

²¹⁵ <http://www.accountability.org/uploadedFiles/publications/AA1000%20Framework%201999.pdf>.

- *Planning*, in cui si individuano i valori etici, sociali e ambientali condivisi all'interno dell'azienda, nonché i comportamenti adottati al fine di valorizzare l'impegno assunto per garantirne il rispetto. La pianificazione di ogni attività, inoltre, richiede il coinvolgimento degli stakeholders di riferimento nell'intento di massimizzarne la soddisfazione;
- *Accounting*, in cui si procede alla raccolta e all'analisi delle informazioni, all'identificazione degli indicatori ed, infine, allo sviluppo del piano di miglioramento;
- *Reporting and Auditing*, in cui si costruisce il report da sottoporre agli interlocutori sociali al fine di ottenere il consenso e la fiducia degli stessi ed evitare l'insorgere di situazioni di conflitto;
- *Embedding*, attraverso cui si procede all'integrazione dei principi etici nel sistema di gestione aziendale attraverso la definizione di procedure in grado di orientare la struttura aziendale verso l'attuazione delle strategie etiche;
- *Stakeholder Engagement*, che attiene il coinvolgimento degli interlocutori sociali.

E' il caso di evidenziare che, al pari di ogni standard di processo, l'AA1000 non regola il contenuto e la struttura del bilancio sociale, lasciando ampia discrezionalità, al redattore, di rendicontare gli impatti sociali dell'attività aziendale ritenuti rilevanti; circostanza questa che, se da un lato può rappresentare un'opportunità per esprimere, nel miglior modo possibile, le azioni intraprese ed i risultati conseguiti, dall'altro rischia di condurre ad una sottovalutazione e, dunque, ad una mancata rendicontazione, più o meno volontaria, di taluni aspetti, pur rilevanti, ovvero ad una disomogeneità dei bilanci sociali nel tempo, impedendone, in tal modo, la comparazione.

Il modello AA1000, inoltre, a differenza dell'SA8000, non propone il rispetto di standard minimi, ma si affida ad un sistema di gestione della responsabilità sociale volto al miglioramento continuo del processo di rendicontazione sociale e non è uno standard certificabile, per cui difficilmente può essere utilizzato per promuovere una immagine socialmente corretta.

Ciononostante, può essere ugualmente considerato un efficace strumento in grado di incoraggiare la diffusione di comportamenti rispettosi delle implicazioni socio-ambientali, oltre che di carattere etico, dell'agire aziendale.

2.3 La rendicontazione ambientale

Com'è noto, l'azienda, a seconda del proprio grado di sensibilità nei confronti delle tematiche ambientali ed in conformità alle politiche perseguite, può redigere documenti ambientali aventi diversi contenuti.

Evidentemente, l'internalizzazione della variabile ambientale e la predisposizione di appropriati strumenti di rendicontazione presuppone l'implementazione di un sistema informativo²¹⁶ atto a reperire, analizzare, elaborare e condividere le informazioni inerenti la tematica della tutela ambientale.

Premesso che è possibile distinguere tra strumenti informativi ambientali interni ed esterni, ai fini della presente trattazione è utile evidenziare che mentre quelli a valenza informativa interna, variabili nella forma e nel contenuto, vengono utilizzati principalmente nell'ambito dei processi di verifica e di controllo all'interno dell'azienda, quelli esterni, utilizzati per finalità di comunicazione nei confronti degli stakeholders interessati, possono essere caratterizzati o meno dalla presenza di vincoli formali o sostanziali di redazione.

²¹⁶ Rugiadini e Bruni definiscono il sistema informativo aziendale come l'insieme interrelato di informazioni che l'azienda produce per soddisfare esigenze sia interne, sia esterne. RUGIADINI A., *I sistemi informativi*, Giuffrè, Milano, 1970, pp. 93-94; BRUNI G., *Contabilità per l'alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Etas, Milano, 1990, pp. 102-105. Camussone lo definisce quale «insieme ordinato di elementi, anche molto diversi tra loro, che raccolgono, elaborano, scambiano e archiviano dati con lo scopo di produrre e distribuire le informazioni nel momento e nel luogo adatto alle persone che in azienda ne hanno bisogno». CAMUSSONE P.F., *Il sistema informativo: finalità, ruolo e metodologia di realizzazione*, Etas, Milano, 1977, p. 13; Marchi lo considera «composto da un insieme più ampio di elementi interrelati ed interagenti: i dati, le informazioni, le risorse tecniche e umane, le metodologie e gli strumenti per la trasformazione dei dati in informazioni». MARCHI L. (a cura di), *Introduzione all'economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino, 1998, p. 79. Sul sistema informativo aziendale si vedano, tra gli altri: AMADUZZI A., *Il sistema informativo aziendale nei suoi caratteri fondamentali*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, gennaio, 1973, vol. 1, pp. 3-10; PISONI P., *Il sistema informativo dell'impresa*, Giuffrè, Milano, 1979; MARCHI L., *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano, 1993.

Nello specifico, rientrano tra gli strumenti informativi interni il *Bilancio ambientale* ed i correlati *indicatori ambientali*, tra gli strumenti esterni aventi natura facoltativa il *Rendiconto ambientale*, mentre tra quelli obbligatori la *Dichiarazione ambientale*.

2.3.1 Il Bilancio ambientale

Il Bilancio ambientale, detto anche *eco-bilancio*, costituisce un ulteriore strumento volontario²¹⁷ di comunicazione mediante il quale l'azienda, in ciascun periodo amministrativo, fornisce una rappresentazione essenzialmente quantitativa dei dati e delle informazioni relative alle operazioni che coinvolgono la variabile ambientale dell'azienda.

Da un punto di vista terminologico, sebbene le denominazioni “bilancio ambientale”, o “eco-bilancio”, e “rapporto ambientale” siano spesso impiegate come sinonimi, in realtà connotano due differenti tipologie di contenuto, attesa la possibile compresenza, esclusivamente nell'ambito dei report ambientali, di dati quantitativo-monetari e di notazioni qualitativo-descrittive²¹⁸.

Al contrario, il bilancio ambientale, da un lato, esprime in termini quantitativi la tipologia e l'entità dell'impatto che scaturisce dallo svolgimento dell'attività economica dell'azienda sul territorio, con riferimento al consumo e depauperamento delle risorse naturali ed alle emissioni inquinanti rilasciate

²¹⁷ Esistono, tuttavia, Paesi in cui il legislatore ha reso obbligatorie alcune forme di reporting ambientale. Il riferimento, nello specifico, è al *Toxic Release Inventory (TRI)* negli Stati Uniti, ai *mandatory scheme* adottati in Norvegia, Svezia, Olanda, Danimarca e Spagna, al *Programme for pollution control, evaluation and rating (Proper)*, introdotto nel 1995 in Indonesia e punto di riferimento per altri Paesi in via di sviluppo, quali Filippine, Thailandia, India, Messico e Colombia. Nell'Unione Europea la Direttiva 96/61/CE sull'*Integrated Pollution Prevention and Control (Direttiva IPPC)* ha istituito il Registro Europeo delle emissioni inquinanti, denominato EPER (*European Pollutant Emission Register*), nel quale confluiscono, ogni anno, i dati sulle emissioni di specifici inquinanti provenienti da complessi produttivi di grossa capacità, appartenenti ai settori che rientrano nel campo di applicazione della Direttiva. In Italia, il D.M. 23 novembre 2001, stabilisce dati, formato e modalità per la dichiarazione delle emissioni. I complessi produttivi IPPC, le cui emissioni in aria ed acqua superano determinati valori soglia, devono inviare annualmente una dichiarazione sulle emissioni all'autorità competente e all'Agenzia Nazionale per la Protezione dell'Ambiente (ANPA). Un esame delle esperienze internazionali di rendicontazione ambientale obbligatoria è condotto in EEA (European Environment Agency), *Business and the environment: current trends and developments in corporate reporting and ranking*, technical report n. 54, EEA, Copenhagen, 2001. http://www.eea.europa.eu/publications/Technical_report_No_54.

²¹⁸ MARCHETTI S., *L'informativa socio-ambientale*, cit., p. 146.

nell'ambiente, dall'altro, fornisce una rappresentazione monetaria dell'impegno "ecologico" che l'azienda assume al fine di ridurre gli effetti negativi provocati dallo svolgimento dei processi di trasformazione economico-tecnica²¹⁹.

Esso, invero, si sostanzia nella rappresentazione dei flussi fisici delle risorse naturali impiegate nelle diverse fasi dei cicli produttivi, dei prodotti finiti e dei risultati inquinanti prodotti, nonché nella quantificazione dei costi ambientali sostenuti e degli investimenti effettuati per gestire l'impatto ambientale.

A differenza del bilancio d'esercizio, che è destinato a rilevare lo *stock* di elementi in rimanenza in un determinato periodo amministrativo, a disposizione del periodo successivo, il bilancio ambientale raccoglie le grandezze *flusso* riguardanti gli effetti ambientali della gestione aziendale, non rileva direttamente un risultato in termini differenziali tra gli elementi positivi e negativi della gestione e non evidenzia in modo esplicito il bilanciamento in termini quantitativi tra gli elementi rappresentati.

In particolare, come sopra affermato, il bilancio ambientale è rivolto esclusivamente alla rappresentazione di determinate categorie di dati e deve permettere di indagare tre differenti aspetti delle relazioni tra l'azienda e l'ambiente ecologico²²⁰:

1. i flussi fisici delle risorse naturali impiegate dall'azienda come input nei processi produttivi, al fine di valutare la compatibilità ambientale dell'attività di produzione. Invero l'azienda, da un lato, valuta l'insieme delle risorse sottratte all'ambiente ecologico, dall'altro, l'intrinseca pericolosità derivante dall'utilizzo delle stesse in termini di impatto ambientale.
2. i flussi fisici dei prodotti inquinanti che scaturiscono dallo svolgimento del processo produttivo. Sono output inquinanti le emissioni in atmosfera, i rifiuti, l'inquinamento del suolo e del sottosuolo, l'inquinamento delle acque superficiali e sotterranee,

²¹⁹ Di particolare interesse, in tal senso, la metodologia elaborata dalla Fondazione Enrico Mattei ed analizzata in BARTOLOMEO M. – MALAMAN R. – PAVAN M. – SAMMARCO G., *Il bilancio ambientale d'impresa*, Il Sole 24 Ore Pirola S.p.A., Milano, 1995.

²²⁰ DONATO F., *La variabile ambientale nelle politiche aziendali: sostenibilità economica ed ecologica*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 127; CISI M., *Il bilancio ambientale*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 60.

l'inquinamento acustico. E' utile evidenziare come, con riferimento agli stessi, devono essere identificati sia gli aspetti quantitativi, ovvero le quantità prodotte, sia gli aspetti qualitativi, in relazione alle caratteristiche di ciascuna tipologia considerata²²¹.

3. l'impegno economico-finanziario assunto dall'azienda in termini di costi sostenuti nel corso dell'esercizio e di competenza dello stesso, ovvero relativi ad investimenti aventi utilità pluriennale²²², e relative uscite monetarie, al fine di proteggere il patrimonio ambientale, ovvero di controllare e ridurre il proprio impatto ambientale.

Per l'azienda, dunque, il bilancio ambientale rappresenta uno strumento di particolare rilevanza, atteso che non soltanto è il mezzo attraverso il quale monitorare e valutare, in maniera sistematica e continuativa, l'impatto della propria attività sull'ambiente circostante, ma consente anche di controllare i riflessi di tale impatto sull'equilibrio economico-finanziario.

L'implementazione di un sistema di contabilità ambientale e la redazione dell'eco-bilancio consentono all'azienda di conseguire una serie di vantaggi di non poco conto, quali l'individuazione dei costi ambientali e degli sprechi, la valutazione dell'opportunità di effettuare investimenti in tecnologie aventi un minore impatto ambientale, la valutazione del livello di tutela e di valorizzazione del territorio circostante, l'individuazione degli elementi di criticità legati all'attività svolta e delle azioni volte al miglioramento ambientale, la costruzione di una rete di monitoraggio che consenta lo sviluppo del sistema di gestione ambientale, lo sviluppo di efficaci strumenti di comunicazione esterna, nonché ulteriori benefici in termini di immagine derivanti dal migliore soddisfacimento

²²¹ «In relazione alle emissioni nell'aria [l'azienda ha il dovere di indicare] la tipologia di sostanza inquinante contenuta nei fumi, la quantità totale emessa di ognuna delle sostanze inquinanti e le modalità e l'efficienza dei sistemi di abbattimento. In merito all'inquinamento dei corpi idrici superficiali o sotterranei ed all'inquinamento del suolo e del sottosuolo viene posto in evidenza il recettore, il tipo di scarico e gli inquinanti contenuti. Infine, per quanto riguarda l'inquinamento acustico, è rilevata la tipologia delle zone in cui è inserito l'insediamento produttivo ed il livello di emissione comparato con i valori-limite di legge». DONATO F., *La variabile ambientale*, cit., pp. 127-128.

²²² Il tema degli investimenti ambientali è analizzato in maniera approfondita in MIO C., *Gli investimenti ambientali: profili aziendali, legislazione italiana ed europea*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, vol. I, n. 2, marzo-aprile, 2007, pp. 219-251.

delle esigenze conoscitive degli stakeholders e dalla concreta dimostrazione di un maggior impegno profuso nella gestione delle problematiche ambientali.

Appare utile, tuttavia, evidenziare che, ancora oggi, la maggior parte delle aziende che redigono tale documento tendono a valorizzare, in particolar modo, gli aspetti ecologici della gestione aziendale, attraverso la misurazione degli input impiegati e degli inquinanti prodotti ed emessi²²³, mentre la misurazione e la valutazione degli sforzi economici e finanziari ed i riflessi degli stessi sulle condizioni di equilibrio trovano scarsa attenzione.

In effetti, le analisi di tipo economico-finanziario, laddove presenti, riguardano le spese ambientali correnti e quelle per gli investimenti derivanti dalla realizzazione di misure per la protezione ambientale prescritte dal legislatore; le stesse, pertanto, sono strettamente legate all'esigenza di evitare sanzioni derivanti dalla inosservanza di disposizioni legislative, ovvero di rispondere in maniera adeguata alle attese manifestate dagli stakeholders²²⁴.

Gli obiettivi perseguiti dall'azienda mediante l'implementazione di un sistema di gestione ambientale riguardano, dunque, due differenti aspetti²²⁵:

²²³ In tal senso FREY M., *Il management ambientale. Evoluzione organizzativa e gestionale del rapporto impresa ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1995, p. 160.

²²⁴ Come già evidenziato, l'attività di comunicazione verso l'esterno degli aspetti ambientali della gestione, all'aumentare delle dimensioni aziendali e del recepimento della responsabilità sociale in termini di internalizzazione della variabile ecologica nelle strategie d'impresa, si sposta, da una logica puramente "adattiva" rispetto agli obblighi dettati dal legislatore nazionale o comunitario, alla considerazione di questi ultimi quali requisiti minimi da soddisfare e, di conseguenza, allo sviluppo di parametri e standard in grado di comunicare l'atteggiamento proattivo dell'azienda. In merito ai comportamenti aziendali di fronte alla questione ecologica si rinvia a: DONATO F., *La variabile ambientale*, cit., pp. 55-60; DEVECCHI C., *Modelli manageriali emergenti per la gestione dell'impatto ambientale nelle piccole e medie imprese*, in AA.VV., *Imprese e istituzioni nel governo dell'ambiente*, Atti del Convegno Nazionale dell'Accademia Italiana di Economia Aziendale, Lecce, 18- 19 Settembre 1997.

²²⁵ GILARDONI A. – POGUTZ S. – TENCATI A., *Variabile ambientale e innovazione: alcune considerazioni sulla realtà italiana*, in MALAMAN R. – BARTOLOMEO M. (a cura di), *La strategia ambientale d'impresa*, Il Sole 24 Ore Pirola S.p.A., Milano, 1996, p. 38.

«Si rileva, comunque, che [...] la redazione di un bilancio ambientale d'impresa [...] dovrebbe consentire:

- la verifica periodica dell'impatto ambientale generato dalle attività operative di impresa;
- l'individuazione di eventuali aree critiche;
- la pianificazione e la programmazione di azioni volte a contenere le criticità osservate;
- l'evidenziazione delle spese ambientali, al fine di utilizzarle nell'indirizzare i processi decisionali;
- la rappresentazione di un quadro completo contenente lo scostamento tra i dati di impatto ambientale osservati e quelli in precedenza programmati». MARCHETTI S., *L'informativa socio-ambientale*, cit., p. 147.

- quello ecologico, riferito ai flussi fisici delle risorse naturali in entrata e dei risultati inquinanti in uscita, volto al miglioramento continuo dell'efficienza nell'utilizzo delle risorse naturali e dei processi economico-tecnici attraverso la riduzione degli sprechi. Tale obiettivo si riconduce all'assunzione di responsabilità sociali da parte dell'azienda e all'esigenza di creare una più solida coesione sociale con i propri interlocutori;
- quello economico-finanziario, che analizza gli aspetti ambientali nell'ambito del contesto competitivo e considera la compatibilità ecologica del prodotto durante l'intero ciclo di vita come un fattore di differenziazione nell'arena competitiva, volto al conseguimento di obiettivi di mercato.

Analogamente agli altri strumenti di rendicontazione sociale, la redazione dei bilanci ambientali, nei vari Paesi, ha registrato differenti livelli di diffusione in funzione delle maggiori o minori pressioni esercitate dall'opinione pubblica e dai gruppi d'interesse sulle tematiche oggetto di analisi e della maggiore o minore consapevolezza delle responsabilità tipiche dell'agire imprenditoriale²²⁶.

Tale forma di rendicontazione, che ha conosciuto un notevole incremento soprattutto negli ultimi anni²²⁷, in relazione alle esigenze informative precedentemente evidenziate, può prevedere la redazione di una serie di prospetti.

E' possibile, invero, distinguere:

- il *conto delle risorse impiegate* nei cicli produttivi, mediante il quale l'azienda evidenzia le risorse acquisite dall'ambiente naturale, da terze economie o mediante l'esecuzione dei processi di trasformazione

²²⁶ AZZONE G. – BERTELE' U. – NOCI G., *L'ambiente come vantaggio competitivo*, Etas, Milano, 1997, p. 113. A seconda del grado di internalizzazione della variabile ambientale è possibile distinguere tre tipologie di informazioni: *dovute*, per il *controllo*, per la *comunicazione*. Le informazioni dovute rappresentano il livello informativo minimale necessario affinché l'azienda possa conformarsi a quanto imposto dal legislatore, le informazioni per il controllo sono quelle mediante le quali realizzare un'attività interna di auditing e di controllo dei risultati ottenuti in campo ambientale, le informazioni per la comunicazione, infine, comprendono tutti i dati che l'azienda comunica all'esterno al fine di migliorare la propria immagine ed il proprio rapporto con gli interlocutori aziendali e sottendono un elevato grado di internalizzazione della variabile ambientale. CISI M., *Il bilancio ambientale*, cit., pp. 52-53.

²²⁷ ROFFIA P., *Il sistema relazionale dell'impresa. Nei principi di governo, analisi e rappresentazione*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 176. Giornetti, peraltro, rileva il forte impatto che tali informazioni sono in grado di generare nella *disclosure* del valore consumato e distrutto. MIO C. – GIORNETTI A., *Bilancio e ambiente*, Egea, Milano, 2002, p. 4.

interna e valuta l'efficienza delle produzioni economico-tecniche e la compatibilità ambientale delle stesse;

- il *conto dei risultati inquinanti prodotti*, contenente l'indicazione delle quantità fisiche e monetarie dei rifiuti prodotti, dei rumori generati, delle emissioni e degli scarichi rilasciati e le caratteristiche degli stessi²²⁸;
- il *conto delle spese ambientali sostenute*, ovvero di tutti i dati monetari relativi alle spese di investimento ed ai costi sostenuti per proteggere il patrimonio ambientale e per prevenire, ridurre o eliminare gli impatti negativi dei cicli produttivi attuati;
- il *quadro riepilogativo dei dati fisici e monetari di natura ambientale*, dal quale evincere la politica ambientale adottata dall'azienda.

In conclusione, laddove l'azienda ponga particolare attenzione alle tematiche della sostenibilità, il bilancio ambientale può essere considerato uno strumento in grado di fornire una dettagliata rappresentazione del rapporto instaurato con l'ambiente, ciò sia con riferimento all'impatto fisico-ambientale dei processi di trasformazione attuati, sia in termini di miglioramento efficace ed efficiente della gestione economico-ambientale.

²²⁸ In particolare, con riferimento ai rifiuti, le quantità prodotte vengono distinte a seconda che si trovino allo stato solido, liquido o gassoso, anche al fine di verificarne il relativo trattamento e la compatibilità di quest'ultimo con la normativa specifica; per i rumori, si descrivono quantitativamente i dati di inquinamento acustico delle attività produttive, evidenziando l'emissione di rumore e le vibrazioni generate durante lo svolgimento dei cicli produttivi, si valuta la dinamica delle fonti di rumore e si confronta il livello del rumore generato con l'ammontare dei livelli produttivi, nonché le pratiche di riduzione o di contenimento dello stesso; per ciò che concerne le emissioni in atmosfera, si riportano i flussi fisici delle quantità inquinanti immesse in atmosfera, al fine di verificare il rispetto dei valori limite imposti dalla normativa di settore, nonché per valutare il grado di efficienza e di efficacia della gestione ambientale e, quindi, dei processi avviati al fine di abbattere o contenere i relativi danni ambientali; in relazione agli scarichi, si riporta la correlazione tra la quantità di acqua impiegata e la quantità di sostanze inquinanti rilasciate dai reflui industriali dei processi produttivi, evidenziando quanta parte di essi possa essere recuperata con specifici trattamenti, nonché i costi ambientali sostenuti per l'installazione di impianti di depurazione o per il monitoraggio delle sostanze immesse.

2.3.2 Il Rapporto ambientale

Il Rapporto ambientale, come già evidenziato, è uno strumento di rendicontazione volontaria mediante il quale l'azienda, assumendo un atteggiamento proattivo nei confronti delle tematiche ambientali, comunica ai propri interlocutori le informazioni di natura qualitativa e quantitativa inerenti la gestione della variabile in esame²²⁹, al fine di soddisfare le relative istanze sociali ed ecologiche, conseguire un miglioramento della propria immagine e soddisfare le esigenze conoscitive di:

- *lavoratori*, in merito ai livelli di rischio associati alle condizioni di lavoro;
- *clienti e consumatori*, con riferimento alle caratteristiche di eco-compatibilità dei prodotti dell'azienda;
- *azionisti e finanziatori*, che monitorano l'adozione, da parte delle aziende, di adeguati strumenti di controllo dei possibili rischi ambientali;
- *fornitori*, relativamente alle vicende che possono influire sull'affidabilità dell'azienda;
- *comunità locali*, impegnate a limitare gli impatti delle diseconomie esterne provocate dai processi produttivi;
- *enti governativi*, interessati a conoscere i sistemi di gestione ambientale adottati dalle aziende;
- *associazioni di categoria*, che raccolgono informazioni sulle misure di tutela ambientale adottate dalle aziende;
- *ambientalisti*, attenti a cogliere la compatibilità ambientale delle scelte effettuate dalle aziende.

La redazione di tali rapporti, non essendo sottoposta a vincoli legislativi e, pertanto, non trovando una specifica codificazione nell'ordinamento nazionale e comunitario²³⁰, ha comportato l'utilizzo di strumenti di reporting con

²²⁹ In termini sia di impatto ambientale delle politiche adottate dall'azienda, sia di efficienza ed efficacia delle stesse.

²³⁰ A livello comunitario, invero, un intervento iniziale in ambito ambientale è stato operato nel 1993, con l'emanazione del Regolamento EMAS, successivamente modificato dal Regolamento

caratteristiche differenti, attesa la mancanza di uniformità in termini di forma, struttura e contenuto.

Le prime esperienze di rendicontazione ambientale risalgono alla seconda metà degli anni ottanta, laddove, in corrispondenza del diffondersi della sensibilità alle tematiche ecologiche, alcuni centri di ricerca ed alcune aziende tedesche, scandinave e anglosassoni sperimentano e realizzano i primi rapporti sugli impatti provocati dalla gestione aziendale²³¹.

Al fine di evitare di produrre informazioni scarsamente utili, in quanto non comparabili nel tempo e nello spazio, alcuni organismi, successivamente, hanno tentato di promuovere la definizione di modelli aventi schemi contenutistici omogenei e che, per tali motivi, possono fungere da supporto per i redattori nell'implementazione di un sistema di rendicontazione eco-ambientale; tra quelle maggiormente significative si ricordano le seguenti iniziative:

- ❖ U.N.E.P. (*United Nations Environmental Programme*);
- ❖ E.M.A.S. (*Environmental Management and Audit Scheme*);
- ❖ F.E.E.M. (*Fondazione Eni Enrico Mattei*);
- ❖ C.E.R.E.S. (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*);
- ❖ W.I.C.E. (*World Industry Council for the Environment*);
- ❖ P.E.R.I. (*Public Environmental Reporting Initiative - USA*);
- ❖ C.E.F.I.C. (*Council of European Chemical Industry*).

Fermo restando il contenuto discrezionale e la natura volontaria del report in questione, le informazioni da ricomprensivi possono essere distinte in tre macrocategorie:

1. Informazioni aventi contenuto *qualitativo-descrittivo*, che dovrebbero accogliere indicazioni dettagliate inerenti l'azienda in generale, le strategie adottate a salvaguardia dell'ambiente, i tempi di realizzazione ed i risultati attesi, la descrizione del sistema di management ambientale, la mappatura

CEE 761/2001, che ha definito il contenuto della cosiddetta "Dichiarazione ambientale", ovvero l'adesione ad un sistema di ecogestione ed audit da parte dell'azienda.

²³¹ In Germania, tra il 1987 ed il 1988, l'Institut für Ökologische Wirtschaftsforschung (IÖW) realizza un modello di ecobilancio che viene testato presso la società Bischof & Klein, in Norvegia il primo rapporto ambientale viene pubblicato nel 1989 dalla Norsk Hydro, mentre negli Stati Uniti Monsanto pubblica l'Annual Environmental Report nel 1991.

delle probabili situazioni di rischio e gli interventi per fronteggiarle, le eventuali azioni intraprese in applicazione della normativa ambientale, l'analisi del ciclo di vita del prodotto e del relativo impatto, l'adozione di comportamenti volti alla razionalizzazione nell'utilizzo delle risorse naturali, l'esistenza di relazioni con gli interlocutori esterni, il riconoscimento di certificazioni da parte di soggetti terzi;

2. Informazioni aventi contenuto *quantitativo-non monetario*, relative agli obiettivi ecologici con riferimento all'utilizzo di materie prime, energia, scarichi, emissioni, alla costruzione di indicatori di performance aziendale ed alla comparazione di questi nel tempo;
3. Informazioni aventi contenuto *quantitativo-monetario*, inerenti gli investimenti realizzati in funzione della politica ambientale perseguita, i costi d'esercizio sostenuti al fine di misurare, controllare, ridurre e gestire l'impatto sull'ambiente esterno, le performance di mercato di eventuali prodotti ecologici.

Nel report ambientale, inoltre, possono trovare specifica esposizione ulteriori informazioni riguardanti i sistemi utilizzati per la rilevazione dei dati, l'esistenza di meccanismi di monitoraggio continuo delle quantità, i criteri e le metodologie impiegate per la quantificazione degli effetti ambientali ed, in generale, qualunque notizia che possa aumentarne l'intelligibilità.

2.4 I modelli di rendicontazione della sostenibilità

2.4.1 La Global Reporting Initiative (GRI)

Il modello Global Reporting Initiative, di emanazione internazionale, rappresenta uno strumento di rendicontazione e rappresentazione delle performance di sostenibilità conseguite dall'azienda.

E' il risultato di un progetto avviato nel 1997 dalla *Coalition for Environmentally Responsible Economics*, in collaborazione con il Programma Ambientale delle Nazioni Unite, che si pone l'obiettivo di definire delle linee

guida per il *sustainability reporting*²³², ovvero una tipologia di rendicontazione in grado di integrare pienamente le componenti sociali, ambientali ed economiche delle dinamiche aziendali.

I rapporti di sostenibilità, invero, rappresentano uno strumento complesso mediante il quale le aziende:

- evidenziano le proprie responsabilità nei confronti della collettività;
- comunicano con gli interlocutori sociali;
- quantificano e monitorano le prestazioni sociali, economiche ed ambientali.

Le linee guida, o *Sustainability Reporting Guidelines*, emanate in via definitiva nel 2002 dopo anni di sperimentazioni e di revisioni su un numero sempre crescente di aziende²³³, consentono una valutazione rigorosa della coerenza tra le politiche adottate dalle aziende e gli obiettivi conseguiti nei diversi ambiti in cui si esplica l'attività delle stesse; ciò anche mediante l'adozione di tecniche di confronto con altre realtà che operano nello stesso settore, finalizzate alla individuazione delle aree critiche su cui è necessario intervenire per sostenere il processo di miglioramento continuo delle performance nel tempo.

Le Guidelines espongono i Principi²³⁴ e la guida per la redazione dei report di sostenibilità, nonché l'*Informativa standard* che gli stessi devono fornire in

²³² La concezione di "sviluppo sostenibile" adottata dal GRI è quella che il World Commission on Environment and Development definisce quale capacità di soddisfare i bisogni delle generazioni attuali senza compromettere quella delle generazioni future di fare altrettanto.

²³³ Tra le aziende operanti nei più disparati settori di attività che, ad oggi, seguono le Guidelines, si menzionano: Adecco, Aéroports de Paris, Autogrill, Autostrade per l'Italia, Barclays, Bayer, BMW Group, Canon, Coca Cola Enterprises, Colacem, Colgate-Palmolive, Continental, Costa Crociere, Daikin Industries, Daimler, Danone Group, De Beers, Dell, Deutsche Bank, DuPont, Edison, Electrolux, Enel, Eni, Erg, Ericsson, Fiat Group, Ford Motor Company, Fujitsu, Geberit, Gruppo Falk, IBM, Imperial Tobacco, INA, Indesit, Intesa SanPaolo, Johnson & Johnson, Kellogg, LEGO, L'Oréal, Nissan, Novartis International, Novozymes, NTT, OSRAM, Panasonic, Penoles, PepsiCo, Pfizer, Pirelli, Portugal Telecom, Procter & Gamble Global, PSA Peugeot Citröen, Puma, Realia, Red Electrica, Royal Dutch Shell, SABAF, Saipem, Samsung SDI, Sanitas, Sanofi-Aventis Group, Sanyo Electric, Sharp, Siemens, Solvay, Starbucks Coffee Company, STP Brindisi, Strauss Group, Suez Environment, Suncor Energy, Tata Motors, Telecom Italia, Terna, Unicredit, Unilever, Vodafone Group, Volkswagen, Zwack Unicum. <http://www.globalreporting.org/GRIReports/GRIReportsList>.

²³⁴ Si distinguono i principi di:

- *Materialità*. Le informazioni contenute in un report devono riferirsi agli argomenti e agli indicatori che riflettono gli impatti significativi economici, ambientali e sociali, o che possono influenzare in modo sostanziale le valutazioni e le decisioni degli stakeholder;

termini di indicatori di performance e di altra natura; esse, pertanto, influiscono direttamente sulla struttura e sul contenuto della rendicontazione, garantendo la qualità delle informazioni riportate e la definizione del *perimetro di rendicontazione*²³⁵. Per ciascun indicatore di performance, inoltre, sono previsti dei Protocolli che forniscono indicazioni di dettaglio in merito alla costruzione degli stessi.

L'informativa standard, il cui contenuto minimo viene definito dal GRI, si compone di tre tipologie di informazioni²³⁶:

1. *Strategia e profilo*, in cui viene descritto il contesto generale in cui l'azienda opera al fine di comprendere le performance conseguite dalla stessa;
2. *Modalità di gestione*, in cui vengono analizzati determinati aspetti dell'agire aziendale, necessari per comprendere le performance di aree specifiche;
3. *Indicatori di performance*.

-
- *Inclusività degli stakeholder*. L'organizzazione dovrà identificare i propri stakeholder e spiegare nel report in che modo ha risposto alle loro ragionevoli aspettative e ai loro interessi;
 - *Contesto di sostenibilità*. Il report dovrà illustrare la performance dell'azienda con riferimento al più ampio tema della sostenibilità;
 - *Completezza*. La trattazione degli argomenti e degli indicatori, così come la definizione del perimetro del report, devono essere sufficienti a riflettere gli impatti economici, ambientali e sociali significativi e a permettere agli stakeholder di valutare la performance dell'azienda nel periodo di rendicontazione;
 - *Equilibrio*. Devono essere evidenziati gli aspetti positivi e negativi della performance aziendale, in modo da fornire un'immagine imparziale della stessa;
 - *Comparabilità*. Le informazioni contenute nel documento devono consentire agli stakeholder di analizzare i cambiamenti delle performance intervenuti nel corso del tempo e compararli con quelli evidenziati da altre aziende;
 - *Accuratezza*. Le informazioni devono presentare un adeguato grado di dettaglio e di accuratezza;
 - *Tempestività*. Il documento, presentato con cadenza regolare ed in maniera strutturata, deve essere in grado di fornire informazioni tempestive agli stakeholder;
 - *Chiarezza*. Le informazioni devono essere presentate in maniera comprensibile ed accessibile;
 - *Affidabilità*. Le informazioni ed i dati contenuti nel documento devono poter essere sottoposti a controlli interni o da parte di terzi.

²³⁵ Tale perimetro si compone di tutte le entità che generano impatti significativi, effettivi e potenziali, sulla sostenibilità, ovvero tutte le entità sulle quali l'azienda esercita un controllo o un'influenza significativa sulle politiche finanziarie e gestionali.

²³⁶ GRI, *Sustainability Reporting Guidelines 2000-2006*, version 3.0, p. 5.

Come previsto dalle Guidelines, le tre tipologie di informativa standard sopra indicate si articolano in cinque sezioni (Fig. 2.5) il cui contenuto viene, di seguito, brevemente illustrato²³⁷:

- ❖ *Strategia e analisi* – è la sezione in cui viene fornita una descrizione strategica dell’atteggiamento assunto dall’azienda nei riguardi del tema della sostenibilità; ciò mediante la pubblicazione di una dichiarazione in cui il top management presenta la visione e le strategie relative agli obiettivi di breve, medio e lungo periodo e la descrizione dei principali impatti, rischi ed opportunità.
- ❖ *Profilo* – contiene una serie di informazioni inerenti il profilo organizzativo ed operativo dell’azienda, tra le quali si menzionano la denominazione adottata, i prodotti ed i servizi offerti, i mercati serviti, la localizzazione prescelta, l’assetto proprietario, le tipologie di stakeholders, la struttura organizzativa, le dimensioni, compresi i cambiamenti intervenuti negli stessi;
- ❖ *Parametri del report* – si tratta di una sezione destinata a fornire ulteriori informazioni inerenti il periodo di rendicontazione, la periodicità, il processo di definizione dei contenuti del report, le tecniche di misurazione dei dati ed i cambiamenti apportati in ciascuna delle voci precedenti, con le relative motivazioni ed i conseguenti effetti, nonché le politiche e le pratiche adottate per ottenere l’assurance esterna;
- ❖ *Governance, impegni e coinvolgimento degli stakeholder* – rappresenta una sezione complessa in cui trovano evidenziazione una serie di notizie, tra le quali la struttura di governo dell’azienda, la mission, i valori, i codici di condotta, i principi rilevanti per le performance sociali, economiche, ambientali sviluppati internamente, l’adozione di codici di condotta sviluppati da enti esterni, i criteri di individuazione degli stakeholders chiave, l’attività di coinvolgimento degli stessi, le criticità eventualmente emerse le relative azioni correttive attivate dall’azienda;

²³⁷ Per gli approfondimenti in merito si rinvia a GRI, *Sustainability Reporting Guidelines*, cit., pp. 20 e ss.

- ❖ *Modalità di gestione ed indicatori di performance* – tale ultima sezione, dedicata agli indicatori di performance, evidenzia la dimensione sociale, economica ed ambientale della sostenibilità. La dimensione sociale riflette gli impatti dell'azienda sui sistemi sociali nei quali la stessa opera ed evidenzia una serie di aspetti specifici con riferimento alle pratiche di lavoro, ai diritti umani, alla collettività ed alla responsabilità di prodotto. La dimensione ambientale indaga l'impatto dell'attività aziendale sui sistemi naturali, compresi l'ecosistema, la terra, l'acqua e l'aria, e fornisce informazioni inerenti le materie prime, i trasporti, l'energia, l'acqua, le biodiversità, le emissioni, gli scarichi ed i rifiuti. Infine la dimensione economica, mediante la quale l'azienda valuta e comunica l'entità del proprio impatto sulle condizioni economiche degli stakeholders e sui sistemi economici locali, nazionali e globali.

Un'ultima notazione si ritiene doveroso operare con riferimento agli indicatori di performance economica, sociale ed ambientale, impiegati nel report di sostenibilità al fine di valutare gli impatti diretti e indiretti derivanti dallo svolgimento dell'attività aziendale. Invero, con riferimento ad ogni tipologia di indicatore risulta possibile distinguere i *core indicators*, o indicatori principali, validi per tutte le tipologie di aziende nelle quali vengono implementati, e gli *additional indicators*, o supplementari, che trovano specifica applicazione in determinate realtà aziendali.

Di particolare rilevanza, inoltre, è la possibilità, auspicata dal GRI, di procedere alla costruzione di *indicatori integrati di performance*, mediante i quali considerare, in maniera congiunta, le tre dimensioni dell'agire aziendale²³⁸.

²³⁸ Tali indicatori integrati possono essere ricondotti a due categorie principali:

- I *systemic indicators*, dai quali emerge la correlazione esistente tra il sistema aziendale e l'ambiente economico, ambientale e sociale in cui lo stesso opera;
- I *cross-cutting indicators*, che correlano due o più dimensioni della sostenibilità.

Si rinvia, a tal proposito, a CARNEVALE C., *L'informazione*, cit., p. 75.

Tab. 2.5: Il Bilancio di sostenibilità secondo i principi del GRI

Sezione	Parti	Dettaglio
PROFILO	Strategia e Analisi	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dichiarazione del top management in merito all'importanza della sostenibilità per l'azienda e strategia adottata; 2. Descrizione dei principali impatti, rischi ed opportunità.
	Profilo dell'organizzazione	Nome, marchi, prodotti, struttura operativa, sede sociale, mercato geografico, assetto proprietario e forma giuridica, dimensione
	Parametri del report	<ol style="list-style-type: none"> 1. Profilo (periodicità, contatti utili) 2. Obiettivo, perimetro, tecniche di calcolo 3. GRI Content Index 4. Politiche e pratiche di assurance
	Governance, impegni, coinvolgimento degli stakeholder	<ol style="list-style-type: none"> 1. Governance (struttura di governo), meccanismi di inclusione degli azionisti e dei livelli più bassi nei processi decisionali, legame tra i compensi degli organi di governo e le performance dell'azienda, mission, valori, codici di condotta riguardanti la performance di sostenibilità, processi per la valutazione dell'organo di governo sulle performance economiche, sociali ed ambientali) 2. Impegni in iniziative esterne 3. Coinvolgimento degli stakeholder (elenco, principi di identificazione dei gruppi, tecniche di engagement, criticità emerse dal coinvolgimento)
MODALITA' DI GESTIONE	Modalità di gestione	Breve presentazione delle tecniche di gestione di tutti gli aspetti affrontati dagli indicatori di performance
INDICATORI DI PERFORMANCE	<p><u>ECONOMICI:</u> descrivono il flusso di capitali tra l'azienda e gli stakeholder ed i principali impatti economici sulla comunità</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Performance economica 2. Presenza sul mercato 3. Impatti economici indiretti
	<p><u>SOCIALI:</u> descrivono gli impatti sulle società in cui si opera.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Condizioni di lavoro (occupazione, relazioni industriali, salute e sicurezza, formazione) 2. Diritti umani (pratiche di investimento e di approvvigionamento, non discriminazione, libertà di associazione e contrattazione collettiva, lavoro minorile, lavoro forzato, pratiche di sicurezza, diritti delle popolazioni indigene) 3. Società (collettività, corruzione, contributi politici, comportamenti anticollusivi, conformità a leggi e regolamenti) 4. Prodotto (salute e sicurezza dei consumatori, labeling, social marketing, rispetto della privacy, conformità a leggi e regolamenti)
	<p><u>AMBIENTALI:</u> descrivono l'impatto di un'azienda sui sistemi naturali viventi e non, compresi ecosistemi, terra, aria e acqua. Si deve indicare, inoltre: la posizione più elevata a livello organizzativo dotata di responsabilità operativa per il governo degli aspetti ambientali (c.d. responsabilità organizzativa); le procedure relative alla formazione sugli aspetti ambientali (cd. formazione e consapevolezza); le procedure relative al monitoraggio e alla prevenzione/correzione (c.d. monitoraggio e follow-up)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. materie prime 2. energia 3. acqua 4. biodiversità 5. emissioni, scarichi, rifiuti 6. prodotti e servizi 7. conformità 8. trasporti 9. generale

Fonte: Linee guida per il reporting di sostenibilità, 2000-2006 GRI, pp. 19-36.

In definitiva, è possibile affermare che il modello sviluppato dal GRI, in quanto fondato su principi specifici, aventi la finalità di indirizzare l'attività di rendicontazione, consente di ottenere una maggiore precisione nella definizione dei contenuti, sebbene la numerosità dei fabbisogni informativi da soddisfare possa, d'altro canto, rappresentare un limite del modello e, dunque, un elemento di criticità nel processo di coinvolgimento dei portatori di interessi aziendali.