

## Il bilancio ambientale nella rendicontazione sociale

1. Introduzione. - 2. Responsabilità sociale d'impresa e ambiente. - 3. La rendicontazione e il bilancio sociale. - 4. Il bilancio ambientale. - 5. I criteri di redazione dei bilanci sociali ed ambientali. - 6. Conclusioni.

**1. - Introduzione.** Quando si parla di bilancio ambientale non si può prescindere da una, sia pur breve, analisi dei temi della responsabilità sociale d'impresa, della *accountability*, della rendicontazione e del bilancio sociale.

Si tratta di argomenti non nuovi nella letteratura economica<sup>1</sup>, ma di grande attualità nel mondo contemporaneo, a fronte del bisogno crescente di informazione e delle richieste di maggiore trasparenza nella gestione delle risorse, avanzate dalla collettività nei confronti delle imprese private e, più di recente, anche delle pubbliche amministrazioni.

La vita di un'azienda all'interno di un contesto sociale ed economico, impone, infatti, un articolato sistema di relazioni con numerosi interlocutori, comunemente chiamati *stakeholder* o portatori di interesse, con i quali creare un dialogo e mantenere un equilibrio relazionale.

E questo dialogo costante che le organizzazioni sono chiamate ad instaurare con la collettività deve rappresentare, in modo chiaro e completo, i comportamenti gestionali assunti nell'ambito della propria attività, non solo per massimizzare la produzione e creare maggior profitto, ma anche per comunicare la propria funzione sociale con lo scopo di ricercare e mantenere quel consenso collettivo che legittima l'esistenza stessa dell'azienda.

Secondo questo modello interpretativo, le organizzazioni produttive hanno degli obblighi di carattere etico nei confronti del contesto in cui sono inserite ed operano. E non possono, per questo, ignorare, nelle proprie relazioni con i portatori di interesse, le preoccupazioni di carattere sociale su cui le attività produttive e commerciali vanno ad impattare<sup>2</sup>.

In questo modo, l'attività aziendale non viene più concepita soltanto come attività finalizzata al perseguimento di risultati economici, ma anche come attività tesa a creare un valore diverso che si estrinseca nel perseguire e produrre risultati sociali ed ambientali. Accanto alle esigenze di profitto e agli

---

<sup>1</sup> Il dibattito sulla responsabilità sociale d'impresa fa la sua comparsa nel mondo economico intorno agli anni '40-'50 del secolo scorso, quando negli Stati Uniti si afferma una riflessione profonda sulla necessità, per le organizzazioni economiche, di adottare degli *standard* etici universalmente condivisi. Si fa strada, in quegli anni, la consapevolezza che le aziende non possono incentrare la propria attività solo sul profitto, ma devono essere più attente al proprio ruolo sociale. Per una ricognizione storica del tema della responsabilità sociale, si veda, L. MORRI, *Storia e teorie della responsabilità sociale d'impresa. Un profilo interpretativo*, Milano, 2009, 21 ss. Secondo la dottrina, la responsabilità sociale d'impresa ha due accezioni: secondo un primo profilo interpretativo, la responsabilità sociale dell'impresa è rivolta alla tutela di diritti delle parti interessate; in una seconda valenza, essa tende a sviluppare nuove modalità di azione che coniughino gli obiettivi economici con la soddisfazione dei portatori di interesse. In tal senso M. MOLTENI, *Responsabilità sociale e performance d'impresa. Per una sintesi socio-competitiva*, Milano, 2004, 3. Sul tema della responsabilità sociale d'impresa, si segnalano alcuni tra i contributi più recenti. Fra gli altri si vedano; G. CASTELLANI, *Responsabilità sociale d'impresa. Ragioni, azioni e reporting*, San'Arcangelo di Romagna, 2015; E. PFÖSTL (a cura di), *La responsabilità sociale di impresa, sviluppo sostenibile ed economia sociale di mercato*, Roma, 2012.

<sup>2</sup> In tal senso, le *performance* dell'azienda non vengono più misurate solo dal lato del profitto, ma anche dalla capacità dell'impresa di integrare, in un'ottica di gestione strategica, percorsi di crescita sociale e di tutela ambientale. L'interazione tra questi elementi avviene in due momenti fondamentali dell'attività: a monte, ossia al momento della definizione degli obiettivi da perseguire, e a valle al momento dell'analisi dei risultati conseguiti. Attraverso questi strumenti, il governo aziendale può valutare l'impatto della propria attività produttiva e consolidare la catena relazionale con i portatori di interesse. Sul punto, B. CAMPEDELLI, *Il governo della responsabilità sociale tra consapevolezza aziendale e qualità relazionale*, in ID. (a cura di), *Reporting aziendale e sostenibilità. I nuovi orizzonti del bilancio sociale*, Milano, 2005, 3 ss.

obblighi di legge, quindi, le imprese sono chiamate ad integrare nel proprio *business* problematiche di ordine morale, per rispondere alle esigenze etiche avanzate dall'opinione pubblica, al fine di promuovere una economia sostenibile che garantisca a tutti di dividerne i benefici<sup>3</sup>.

Intorno a questa problematica della responsabilità sociale d'impresa (*Corporate Social Responsibility*, CSR) si sviluppa il tema della rendicontazione sociale ed il principio ad essa strettamente connesso della *accountability* che, semplificando, viene inteso come la necessità, da parte di coloro che hanno ruoli di responsabilità nei confronti degli *stakeholder*, di rendere conto circa l'impatto – economico, sociale ed ambientale – del proprio agire<sup>4</sup>.

Essere *accountable* significa essere trasparente. E, dunque, accanto alla sua dimensione strettamente economica, l'azienda assume una dimensione di socialità<sup>5</sup> che trova nella comunicazione il suo strumento di azione principale.

Anche il settore pubblico, seppure con le sue specificità, ha mutuato, negli ultimi anni, questi concetti propri delle realtà aziendali private, introducendo il principio della responsabilità sociale per le pubbliche amministrazioni e per gli enti locali, sulla scia delle nuove esigenze di *governance* pubblica e delle riforme normative in chiave federalista, che richiedono un maggiore avvicinamento dei governi territoriali alle comunità di riferimento.

L'affermazione della responsabilità sociale delle pubbliche amministrazioni e degli enti locali risponde all'esigenza di trovare il modo più efficace per ottenere il necessario consenso e la legittimazione della comunità sulle scelte politiche ed il modo in cui esse vengono attuate<sup>6</sup>. Analogamente, la crescita delle competenze a carico degli enti locali impone l'adozione di strumenti di *accountability* e rendicontazione, volti a rendere partecipi i cittadini e i portatori di interesse dell'agire pubblico, oltre che a monitorare la spesa pubblica in modo da poter esercitare un controllo democratico sull'utilizzazione delle risorse<sup>7</sup>.

La legittimazione del settore pubblico nei confronti della società non è più, quindi, basata solo sul rispetto del principio di legalità, ma sulla capacità di erogare servizi di qualità che, al tempo stesso, siano sostenibili sul piano finanziario. La responsabilità sociale nell'amministrazione pubblica rappresenta la sua etica istituzionale, e richiede di sviluppare nuovi strumenti di rendicontazione che integrino quelli tradizionali

---

<sup>3</sup> Il tema della responsabilità sociale d'impresa è strettamente connesso con il tema della sostenibilità. Le sfide del secolo trascorso, la globalizzazione, le crisi finanziarie, i disastri ambientali di cui, oggi, sempre più spesso si sente parlare, mettono in risalto la complessità del contesto in cui le aziende devono operare; F. BALLUCHI - K. FURLOTTI (a cura di), *La responsabilità sociale delle imprese. Un percorso verso lo sviluppo sostenibile*, Torino, 2017, XI. Il tema dell'economia sostenibile viene affrontato anche da L. BAGNOLI, *Responsabilità sociale e modelli di misurazione*, Milano, 2010, 7.

<sup>4</sup> Attraverso l'*accountability* le imprese possono rispondere alle pressioni esterne esercitate dalla società civile che chiede di dare conto della sostenibilità delle scelte produttive in termini di impatto economico, ambientale e sociale, in una logica che viene chiamata di «triple bottom line» e che implica l'analisi di impatto delle attività realizzate e la comunicazione, chiara e trasparente, agli *stakeholder* di queste valutazioni; R. MARCELLO, *Accountability: una prospettiva politologica*, in *Enti non profit*, 2007, 7, 457-461; ed anche, A. ALLINI, *Profili evolutivi della comunicazione d'impresa: il reporting sociale*, in *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, 2005, 11/12, 721-732. Il paradigma della *accountability* offre alle imprese degli strumenti che, se correttamente utilizzati, migliorano la trasparenza informativa delle organizzazioni produttive, G. BARRESI, *La rendicontazione economica e sociale nelle fondazioni. Profili di accountability e trasparenza nell'esperienza italiana*, Milano, 2013, 8-9.

<sup>5</sup> Il concetto di socialità dell'impresa vuole raffigurare la conformità al bene comune dell'attività aziendale, A. MONTRONE, *Il valore aggiunto nella misurazione della performance economica e sociale dell'impresa*, Milano, 2000, 25. Secondo Conte la dimensione della socialità dell'impresa si estrinseca nello sforzo delle aziende di adeguare le proprie iniziative a *standard* di comportamento informati a parametri etico-sociali, mostrando attenzione alle tematiche sociali, al di là e oltre le prescrizioni normative, G. CONTE, *La responsabilità sociale d'impresa. Tra diritto, etica ed economia*, Roma-Bari, 2008. La valutazione della socialità di un'impresa va fatta, poi, secondo l'interpretazione di Onida, «considerando, ad es., la condotta dell'impresa in rapporto a certi vantaggi esterni, circoscritti e immediati, che si vorrebbero con essa ottenere, ma ponderando attentamente i riflessi sociali, diretti e indiretti, immediati o differiti della detta condotta, e tenendo presente che la mortificazione dell'impresa o la sua caduta sono pur sempre un male per la società», P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Torino, 1971, 104-105.

<sup>6</sup> M. MAZZOLENI - M. BERTECCHI, *La rendicontazione sociale negli enti locali quale strumento a supporto delle relazioni con gli stakeholder: una riflessione critica*, Workshop nazionale *Lo standard GBS per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione*, Caserta, 2006, 6.

<sup>7</sup> F. FARNETI, *Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali. Le implicazioni di tipo manageriale*, Milano, 2004.

per far sì che l'amministrazione possa rendere conto ai cittadini nel modo più trasparente e accessibile, favorendone la partecipazione alla vita pubblica<sup>8</sup>.

**2. - Responsabilità sociale d'impresa e ambiente.** L'affermazione di nuovi modelli di consumo e lo sviluppo di una nuova coscienza critica<sup>9</sup> sull'operato delle organizzazioni economiche da parte della collettività, nella società contemporanea, impongono alle imprese dei cambiamenti in termini di efficienza ed economicità sostenibile.

Le imprese, come abbiamo già avuto modo di osservare, sono chiamate a porre una maggiore attenzione all'impatto sociale delle loro attività, creando un giusto bilanciamento fra le esigenze di profitto economico e la gestione della socialità rappresentata da tutte le azioni poste in essere per far convergere i propri interessi con quelli dei vari attori sociali nella ricerca della soddisfazione delle loro istanze.

Sono proprio le maggiori propensioni etiche dei consumatori a richiedere alle imprese di integrare nelle proprie strategie le tematiche sociali. È chiaro, quindi, che la sopravvivenza di un'impresa non è più determinata soltanto dal raggiungimento di buone *performance* sul mercato in termini di profitto, ma anche dall'immagine positiva che l'impresa riesce a trasmettere di sé e delle pratiche virtuose che riesce ad adottare<sup>10</sup>.

L'approccio della responsabilità sociale d'impresa non modifica le operazioni commerciali all'attività produttiva, ma ne definisce i metodi e lo spirito, e ha carattere volontario, nel senso che l'azienda non è soggetta ad alcun vincolo che le impone di adottare strategie etiche.

L'elemento caratterizzante della responsabilità sociale d'impresa è la comunicazione, necessaria per instaurare relazioni con gli attori sociali. Si tratta di una comunicazione bidirezionale, di un dialogo che permette, da un lato, all'azienda di conoscere le esigenze della comunità e, dall'altro, agli *stakeholder* di prendere atto delle scelte aziendali.

Dal confronto tra le parti interessate si possono identificare e correggere eventuali disallineamenti tra le aspettative dei portatori di interesse e la realtà di quanto avviene all'interno dell'azienda<sup>11</sup>.

Nel loro agire etico le imprese, quindi, scelgono di adeguare le proprie politiche a forme di responsabilità sociali condivise, comunicabili e suscettibili di migliorarne l'immagine nei confronti dell'opinione

---

<sup>8</sup> Dal dibattito dottrinario emerge con chiarezza il fatto che la responsabilità sociale nella pubblica amministrazione rappresenta la giustificazione stessa dell'esistenza dell'ente. Il compito precipuo dello Stato e dei suoi organi istituzionali è quello di garantire il benessere sociale della collettività. Per questo oggi come non mai si chiede alla pubblica amministrazione di generare un valore pubblico che venga chiaramente rendicontato e che sia, in tal modo, verificabile dal pubblico di soggetti interessati. Il valore generato dall'agire amministrativo, non è riconducibile a risultati esclusivamente economici, ma si traduce in un giudizio sulla capacità dell'ente di dare risposte ai bisogni di pubblico interesse. Sul punto, si vedano E. BORGONOVÌ - G. RUSCONI, *La responsabilità sociale delle istituzioni di interesse pubblico*, Milano, 2008, 81; D. BRUNO - M. SARTI, *Rendicontazione e partecipazione sociale: dal bilancio sociale al bilancio partecipativo*, Milano, 2009, 65; ed ancora, L. HINNA - F. MONTEDURO (a cura di), *Lezioni di economia aziendale*, S'Antarcangelo di Romagna, 2012, 74.

<sup>9</sup> La questione etica delle attività produttive si sviluppa a partire dal compromesso tra il successo di un'impresa sul mercato e la soddisfazione dei bisogni del consumatore. Quando si parla di consumo critico, o di coscienza critica del consumatore, si fa riferimento all'attenzione che il consumatore pone alle scelte effettuate dalle imprese produttrici dal punto di vista sociale ed ambientale. Con questo atteggiamento, il consumatore ha la facoltà di influenzare il comportamento delle imprese, indirizzandole verso atteggiamenti produttivi socialmente graditi; D. DALLI - S. ROMANI, *Il comportamento del consumatore. Acquisti e consumi in una prospettiva di marketing*, Milano, 2004, 46-47. Negli ultimi anni l'idea di un mercato eticamente orientato ha subito un notevole incremento, sulla scia di movimenti sociali mondiali che hanno portato all'attenzione dell'opinione pubblica questioni urgenti specie nel campo della tutela dell'ambiente. Si tratta di tematiche che partono tutte e si dipanano a raggiera dal problema dello sviluppo sostenibile; F. PIZZOLATO, *Autorità e consumo. Diritti dei consumatori e regolazione del consumo*, Milano, 2009, 179.

<sup>10</sup> Le organizzazioni di mercato che riescano a creare un circolo virtuoso di comportamenti pro sociali tenderanno ad operare nelle attività produttive in modo più efficiente, riducendo sostanzialmente il livello dei costi di transazione connessi con il loro funzionamento, oltre che in modo soddisfacente per il pubblico; S. ZAMAGNI, *L'economia del bene comune*, Roma, 2008, 29.

<sup>11</sup> T. CLEMENT-JONES, *Corporate social responsibility - bottom-line issue or public relations exercise?*, in J. HANCOCK, *Investing in Corporate social responsibility*, London, 2005, 5 ss.; I. DEMIRAG, *Corporate social responsibility, Accountability and Governance. Global Perspectives*, London-New York, 2005.

pubblica.

I valori etici socialmente condivisi cui ispirare le proprie strategie produttive sono molteplici e interessano, in particolar modo, il rispetto dei diritti umani, la tutela del lavoro e, per quello che qui interessa, la tutela dell'ambiente e le esigenze di sviluppo sostenibile.

Il tema ambientale, com'è noto, si sta affermando in modo preponderante nella coscienza collettiva, a fronte delle sempre più urgenti esigenze di salvaguardia del pianeta. E la dimensione ambientale dello sviluppo economico ha un ruolo centrale nella definizione di obiettivi di sostenibilità.

Quando si parla di inquinamento, di cambiamenti climatici, di gestione dei rifiuti, infatti, le imprese rappresentano una parte importante del problema e per questo sono chiamate a fornire delle soluzioni alle sfide della sostenibilità.

Le prassi socialmente responsabili di tutela dell'ambiente cui le aziende ispirano le proprie attività produttive (il c.d. *go green*) riguardano, in specie, la promozione di una maggiore responsabilità ambientale, lo sviluppo di un approccio di prevenzione delle minacce ambientali, l'implementazione ed utilizzazione di tecnologie rispettose dell'ambiente<sup>12</sup>.

**3. - La rendicontazione e il bilancio sociale.** L'assunzione di obiettivi socialmente rilevanti da parte delle imprese private e delle pubbliche amministrazioni è strettamente connessa al principio della *accountability*, per il quale le imprese, pubbliche e private, sono chiamate a rendere conto delle proprie azioni alla società.

L'attività di rendicontazione è la diretta conseguenza della responsabilità sociale. Essa è rappresentata da quell'insieme di strumenti di comunicazione utilizzati dalle organizzazioni economiche per divulgare i risultati del proprio operato ai portatori di interesse. Si tratta, in realtà, di un sistema di *reporting* autonomo e diverso rispetto alla rendicontazione ordinaria, che prevede la redazione di documenti principalmente contabili ed economici.

La rendicontazione sociale ha carattere volontario, è rivolta a tutti i soggetti interessati alle attività dell'azienda, quindi non solo agli organi di controllo, e contiene informazioni sull'impatto generato dalla propria attività sulla comunità di riferimento.

In linea di massima, l'azienda che decide di avvalersi della rendicontazione sociale è, quindi, libera di scegliere con quale periodicità e attraverso quali modalità realizzarla. Lo strumento di rendicontazione sociale comunemente adottato è il bilancio sociale. La rendicontazione sociale e la redazione del bilancio sociale interessano non solo le imprese, ma anche le organizzazioni *non profit* e le pubbliche amministrazioni.

Il bilancio sociale è stato, negli ultimi anni, lo strumento maggiormente utilizzato dalle aziende e dalle amministrazioni pubbliche per comunicare, in modo volontario, le proprie *performance* sociali, ambientali ed economiche.

Esso rappresenta la concreta manifestazione dell'impegno di trasparenza dell'azienda o dell'ente verso la società e prevede, per la sua redazione, il coinvolgimento degli *stakeholder* e il rispetto di alcuni principi fondamentali, tra i quali: la rilevanza sociale dei contenuti, gli effettivi comportamenti socialmente responsabili intrapresi dall'azienda, l'evidenza del *gap* esistente tra *performance* realizzate e aspettative degli *stakeholder*, la veridicità delle informazioni rendicontate<sup>13</sup>.

Il bilancio sociale si pone come uno strumento di gestione strategica, perché crea un momento di dialogo

---

<sup>12</sup> Gli ambiti di tutela dell'ambiente adottati dalle aziende sono descritti da L. BAGNOLI, *op. cit.*, 6-9.

<sup>13</sup> Premesso che non esiste una definizione generalmente riconosciuta di bilancio sociale, si può dire che esso è un documento volontario di rendicontazione degli impegni e degli effetti socio ambientali dell'attività di organizzazione nei confronti dei diversi portatori di interesse, che si affianca al bilancio di esercizio per integrarlo, al fine di fornire un'immagine più completa e trasparente dell'azienda. Questa definizione è di F. DE FABRITIIS, *Il bilancio sociale per il Comune e la Provincia*, Milano, 2004, 21. Si tratta di uno strumento straordinario che certifica il profilo etico dell'impresa, che, pur perseguendo il proprio interesse prevalente, contribuisce a migliorare la qualità della vita dei membri della società in cui è inserito; così, G. MARCHESINI, *Tradurre saggistica. Aspetti di nicchia della traduzione editoriale*, in C. MONTELLA (a cura di), *Tradurre saggistica. Traduttori, traduttologi ed esperti a confronto*, Milano, 2010, 35. La definizione citata è presente anche sul sito [www.bilanciosociale.it](http://www.bilanciosociale.it).

con i portatori d'interesse, determinando l'accrescimento della legittimazione e del consenso da parte del contesto sociale di riferimento. Ma, d'altro canto, si pone anche come strumento di gestione operativa, perché fornisce gli spunti utili per migliorare i processi e i risultati gestionali.

Il bilancio sociale favorisce la riflessione sull'impiego delle risorse, sulle attività svolte e sui risultati ottenuti rispetto agli obiettivi di partenza e, su questa base, rende possibile la programmazione delle attività future.

Dunque, il bilancio sociale è un modello di rendicontazione che mira a porre in evidenza la quantità e la qualità dei rapporti con i portatori di interesse, interni ed esterni all'organizzazione, rappresentativi dell'intera comunità di riferimento e l'interdipendenza tra i fattori economici, sociali e ambientali, attraverso la predisposizione di un quadro organico, coerente, completo e trasparente dell'identità, della missione, degli impegni dichiarati e di quanto realizzato dall'organizzazione stessa.

Nel settore pubblico, il bilancio sociale è stato oggetto, in Italia, di un'apposita direttiva del Dipartimento della funzione pubblica emanata il 17 febbraio 2006 che ha dettato le linee guida per la redazione dei bilanci sociali. Scopo della direttiva è stato quello di promuovere, diffondere e sviluppare nelle amministrazioni pubbliche un orientamento teso a rendere accessibile, trasparente e valutabile il loro operato da parte dei cittadini, mediante l'adozione del bilancio sociale<sup>14</sup>.

**4. - Il bilancio ambientale.** Spesso si usa il termine bilancio sociale per indicare in senso generico un qualsiasi documento di rendicontazione, ma in realtà il processo di rendicontazione sociale a seconda delle finalità e dell'oggetto della rendicontazione può produrre come risultato prodotti differenti. Si possono pertanto trovare rendicontazioni basate sul periodo temporale, su un particolare ambito, sul grado di coinvolgimento degli *stakeholder* o sui confini istituzionali<sup>15</sup>.

Negli ultimi anni il mondo delle imprese ha mostrato un crescente interesse verso i temi legati alla salvaguardia dell'ambiente e alla definizione di un modello di sviluppo sostenibile. Il rapporto delle aziende con l'ecosistema ha subito, in tal senso, una profonda modificazione. Si è passati, infatti, da un modello economico in cui le risorse erano considerate inesauribili e a costo zero e gli effetti ambientali dell'attività erano ignorati, ad un modello che ha l'obiettivo di creare e mantenere un equilibrio tra crescita economica e conservazione delle risorse.

Si è fatta strada nel mondo economico la consapevolezza che la variabile ambientale rappresenta, sempre più, un fattore critico di successo per ottenere un vantaggio competitivo duraturo nel tempo. L'attenzione crescente al problema dell'ambiente ha determinato un innalzamento delle aspettative della collettività, sempre più sensibile al rispetto di questo bene comune, e degli *stakeholder*. Del pari, i numerosi interventi normativi in tal senso, quali ad esempio quelli sulla gestione dei rifiuti, delle emissioni di gas inquinanti in atmosfera, sulla gestione delle acque di scarico, hanno innalzato il livello di responsabilità a carico delle imprese verso l'ambiente. Di conseguenza, la variabile ambientale è divenuta parte integrante dei piani aziendali, ed è diventata oggetto di strumenti di comunicazione specifici.

Anche le pubbliche amministrazioni sono state interessate da una crescente richiesta di una gestione consapevole dell'impatto ambientale. E gli enti locali sono chiamati oggi a farsi carico della tutela dell'ecosistema del proprio territorio di competenza.

Un'amministrazione che voglia definire un modello di sviluppo sostenibile di lungo periodo dovrà, quindi,

---

<sup>14</sup> Così al punto 2 della direttiva, che prosegue definendo il bilancio sociale come il «documento da realizzare con cadenza periodica, nel quale l'amministrazione riferisce, a beneficio di tutti i suoi interlocutori privati e pubblici, le scelte operate, le attività svolte e i servizi resi, dando conto delle risorse a tal fine utilizzate, descrivendo i suoi processi decisionali ed operativi». Per un'analisi della direttiva si rinvia a M. POLLIFRONI, *Public sector social responsibility. Strumenti di rendicontazione etico-sociale per l'azienda pubblica*, Milano, 2007, 228 ss. Si vedano fra gli altri, anche, L. VANDELLI (a cura di), *Etica pubblica e buona amministrazione. Quale ruolo per i controlli*, Milano, 2010, 173 ss.; A. PIEROBON, *Nuovo manuale di diritto e gestione dell'ambiente*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2012, 1169, spec. nota 32; P. MORIGI, *Il nuovo controllo di gestione negli Enti locali. Come impostarlo dopo l'armonizzazione contabile*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2016, 44 ss.

<sup>15</sup> A. TANESE, *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 2004, 60 ss.

promuovere iniziative, interne ed esterne, di responsabilità dal punto di vista ambientale.

Questa sensibilità verso le esigenze di tutela del pianeta, di grande attualità, richiedono un *focus* su una particolare tipologia di bilancio sociale che è, appunto, il bilancio ambientale.

Il bilancio ambientale si pone in maniera autonoma rispetto al bilancio sociale e serve per monitorare, in relazione alla specifica attività di una organizzazione, la corretta gestione del rapporto impresa-ambiente, o l'impatto ambientale delle politiche di settore, nel caso delle amministrazioni locali. Rispetto al bilancio sociale, quello ambientale prende in considerazione una dimensione specifica della gestione aziendale, legata all'ambiente e all'impatto dell'attività svolta sull'ecosistema<sup>16</sup>.

Il bilancio ambientale è, dunque, un documento informativo volontario che descrive le strategie di gestione adottate dalle organizzazioni produttive e i risultati ottenuti dalle stesse per la tutela dell'ambiente. Attraverso l'elaborazione di dati e l'utilizzo di specifici indicatori, che riguardano sia la parte fisica dell'attività (la scelta delle materie prime, l'energia e le emissioni, il ciclo di gestione dei rifiuti, e il riciclo delle risorse), sia quelle finanziarie (spese ed investimenti ambientali), sono documentate l'efficienza ecologica e la compatibilità ambientale dell'operatore economico<sup>17</sup>.

Il bilancio ambientale, in sostanza, informa la comunità e i portatori d'interesse sull'impatto ambientale delle strategie di mercato, nel caso dell'azienda privata, o delle politiche di settore, nel caso della pubblica amministrazione.

Il bilancio ambientale può essere articolato in: bilancio ambientale di sito, riferito ad una singola attività produttiva, territorialmente delimitata; e bilancio ambientale di *corporate*, riferito ad un complesso imprenditoriale.

Nell'ambito del bilancio ambientale si inquadra, poi, il bilancio ecologico territoriale che mette in relazione dati prettamente ambientali, come aria, acqua, suolo e paesaggio, e i fattori, detti di pressione, come trasporti, consumi energetici, rifiuti, attività industriali, commerciali, agricoltura e turismo. Ed anche il bilancio energetico territoriale, finalizzato alla pianificazione territoriale e all'uso intelligente dell'energia, alla protezione dell'ambiente e della salute, nonché alla diversificazione delle fonti energetiche e allo sfruttamento di quelle naturali<sup>18</sup>.

In questa visione, il bilancio ambientale non deve essere interpretato come un evento isolato, ma come il momento finale di un modello di gestione orientato alla responsabilità ambientale.

Analogamente al mondo delle imprese *profit*, i processi rendicontativi ambientali di pertinenza del settore pubblico rappresentano lo strumento di misurazione della sostenibilità ambientale, che a loro volta traggono spunto, si alimentano e vengono condizionate dal sottostante modello etico di riferimento.

**5. - I criteri di redazione dei bilanci sociali ed ambientali.** Seppure con il suo carattere di volontarietà, la rendicontazione sociale e la redazione dei bilanci ad essa inerenti richiedono degli *standard* di riferimento, utili per favorirne la comparabilità e per garantirne la credibilità<sup>19</sup>.

Il modello *standard* di rendicontazione, di emanazione e diffusione internazionale, maggiormente utilizzato per la redazione dei bilanci sociali in genere, o degli autonomi bilanci di settore, come il bilancio ambientale, è il modello *Global Reporting Initiative*, noto come modello GRI. In Italia, viene comunemente utilizzato anche il modello del Gruppo Bilancio Sociale, noto come modello GBS<sup>20</sup>.

Il modello GRI nasce nel 1997 grazie ad una organizzazione *non profit* americana, la *Coalition for*

<sup>16</sup> A. ROMOLINI, *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, Milano, 2007, 58 ss.

<sup>17</sup> F. CATINO, *Bilancio ambientale* (voce), in *Dizionario di economia e finanza*, Treccani, 2012.

<sup>18</sup> D. BRUNO - M. SARTI, *Rendicontazione e partecipazione sociale: dal bilancio sociale al bilancio partecipativo. Cosa sono e a cosa servono*, cit., 38-45. Con il bilancio energetico le imprese individuano il proprio fabbisogno energetico al fine di ottimizzare l'efficienza dei consumi e individuare le migliori modalità di utilizzazione di tecnologie rinnovabili e pulite.

<sup>19</sup> S. CANTELE, *I modelli della rendicontazione sociale*, in B. CAMPEDELLI (a cura di), *op. cit.*, 54.

<sup>20</sup> Parlando di modello di *Global Reporting Initiative* deve citarsi, innanzitutto, il sito istituzionale dell'organizzazione che contiene i riferimenti principali del modello, gli strumenti di supporto, e i gruppi di lavoro, all'indirizzo [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org). Analogamente, il sito istituzionale del GBS si trova all'indirizzo [www.gruppobilanciosociale.org](http://www.gruppobilanciosociale.org).

*Environmentally Responsible Economies*, fondata da associazioni ambientaliste, investitori istituzionali ed investitori socialmente responsabili.

Nel 2000, questa organizzazione ha emanato le prime linee guida internazionali sulla sostenibilità economica, ambientale e sociale del mondo delle imprese.

Lo *standard* fornito dal modello GRI, che può trovare applicazione in ogni tipologia di organizzazione, garantisce che le informazioni prodotte dalle imprese siano affidabili e trasparenti e rendano possibile la valutazione generale dei rischi e delle opportunità connesse allo sviluppo aziendale.

Il modello GRI richiede all'azienda di spiegare come contribuisce o ha intenzione di contribuire nel futuro al miglioramento delle condizioni economiche, ambientali e sociali. I documenti redatti sulla base di questo *standard*, quindi, devono contenere tutte le informazioni sugli aspetti che riflettono gli impatti economici, sociali e ambientali significativi dell'organizzazione e che influenzano le decisioni e le valutazioni degli *stakeholder*. Le informazioni riportate nei documenti devono essere accurate, chiare e affidabili, e devono garantire agli *stakeholder* la possibilità di comparare i dati, non solo in una dimensione temporale, per valutare i cambiamenti nella *performance* d'impresa, ma anche in una dimensione di confronto con i dati di altre organizzazioni.

Inoltre, il modello GRI prevede l'uso di indicatori, suddivisi per ciascuna area di *performance*: economica, sociale e ambientale<sup>21</sup>.

Gli indicatori ambientali servono ad evidenziare la relazione che intercorre tra gli *input*, cioè le materie prime utilizzate, l'energia, l'acqua, che vengono sfruttati nel processo produttivo, e gli *output*, ossia le emissioni e i rifiuti prodotti, la gestione degli scarichi, e quant'altro. Ma, non solo. Tali indicatori forniscono informazioni anche sul rispetto delle norme e dei regolamenti in materia ambientale, sugli investimenti che l'azienda ha attuato per incentivare una produzione più sostenibile, e l'impatto sull'ambiente dei prodotti e servizi offerti<sup>22</sup>.

Del pari, il modello GBS, in Italia, fornisce, già dal 1998, alle imprese, ai professionisti e alle società di revisione dei principi generali di redazione del bilancio sociale.

I principi di redazione del bilancio sociale, secondo il modello GBS, riguardano la sfera dell'etica, della dottrina giuridica e della prassi contabile, e si ispirano ad un principio di trasparenza ed inclusione di tutti gli *stakeholder* interessati.

In materia ambientale, il GBS misura la ricaduta a beneficio dell'ambiente prodotta da un'organizzazione produttiva<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Per un'analisi delle linee guida del modello GRI si veda, A. ROMOLINI, *Il bilancio di sostenibilità*, in M. MULAZZANI (a cura di), *I servizi pubblici di distribuzione del gas. Problemi economico-aziendali*, Milano, 2006, 162 ss.

<sup>22</sup> Per una ricognizione degli indicatori ambientali previsti dal modello GRI, si rinvia a E. BONOLLO, *La rendicontazione della Regione. Verso una nuova informativa economico finanziaria e sociale*, Milano, 2012, 107 ss., nonché F. BALLUCHI, *La valutazione delle performance socio-ambientali. Indicatori e modelli interpretativi*, Torino 2013, 50 ss.

<sup>23</sup> Per un'analisi del modello GBS si vedano, GBS, *Il bilancio sociale. GBS 2013. Standard. Principi di Redazione del Bilancio Sociale*, Milano, 2013, *amplius*; O. GABROVEC MEI, *Valore aggiunto e bilancio sociale: l'esperienza dello standard GBS*, in G. RUSCONI - M. DORIGATTI (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, Milano, 2004, 54; ed anche, F. VITOLLA - M. RUBINO, *Il reporting socio-ambientale e di sostenibilità. Contenuti della disclosure e qualità delle informazioni*, Milano, 2012, 63 ss. I modelli GRI e GBS attengono più propriamente alla redazione del documento di bilancio, ma esistono dei modelli comunemente adottati che afferiscono al «processo» delle realtà aziendali. Fra quelli maggiormente accreditati rientrano: il modello della *Copenhagen Charter*, quello dell'*AccountAbility1000* (AA1000) e il modello Q-RES. Il *Copenhagen Charter* fornisce delle linee guida di gestione del processo di rendicontazione. Il modello AA1000 consiste nel creare, ad opera degli organi direttivi dell'azienda, un sistema di *governance* adatto all'implementazione del processo e all'integrazione degli *stakeholder* nello stesso, attraverso la sottoscrizione di codici di condotta. Il modello Q-RES si basa su un modello partecipativo che prevede una sorta di «contratto sociale» tra l'azienda e gli *stakeholder* che necessita di una negoziazione preliminare tra le parti, per trovare un punto di incontro tra le diverse posizioni da integrare con gli scopi di *business* dell'azienda. Per questa descrizione dei modelli di processo della rendicontazione sociale, si veda M.E. DI GIANDOMENICO, *Il bilancio sociale e il modulo aziendale etico*, Milano, 2008, 342 ss. Parlando degli *standard* della rendicontazione sociale non può non farsi riferimento anche al *Global Compact* che rappresenta un patto globale, promosso dall'ONU nel 1999 che offre un quadro di riferimento per assistere ed indirizzare gli amministratori in una

Gli elementi essenziali della relazione ambientale, proposta dal GBS, si possono riassumere in alcuni punti essenziali.

L'impresa è tenuta, sostanzialmente, a descrivere gli impegni assunti legati alla propria identità produttiva, ad identificare gli interlocutori sociali a cui l'attività informativa del bilancio sociale è indirizzata, nonché ad esplicitare la relazione tra obiettivi prestabiliti e risultati ottenuti.

La redazione del bilancio ambientale prevede, secondo il modello GBS, una parte quantitativa e una parte qualitativa, seguita dalla descrizione di ulteriori elementi quali: l'esistenza di eventuali sistemi di gestione ambientale; la presenza di certificazioni ambientali; la realizzazione di studi ambientali; l'adozione di tecnologie all'avanguardia nei processi produttivi.

La parte quantitativa riporta l'indicazione della spesa ambientale e, quindi, il costo degli interventi realizzati da un'azienda al fine di prevenire, ridurre o riparare i danni all'ambiente derivanti dalle attività produttive (ad esempio, le spese per lo smaltimento dei rifiuti). Dal punto di vista quantitativo, è necessario che le informazioni e i dati riportati dall'impresa riflettano la produzione, i consumi e i diversi impatti generati dalle attività.

La parte qualitativa del bilancio, invece, descrive la politica ambientale dell'azienda, cioè la filosofia e i valori in tema di salvaguardia dell'ambiente<sup>24</sup>.

**6. - Conclusioni.** Il quadro attuale della realtà economica mostra come, oggi, il raggiungimento di obiettivi ambientali sia diventato un investimento per le imprese.

La maggiore sensibilità dei consumatori al rispetto delle risorse naturali, l'intenzione delle istituzioni di rendere effettivamente compatibili l'economia e l'ambiente e la conseguente maggiore responsabilizzazione degli operatori economici, ha reso la questione ambientale uno tra gli obiettivi più importanti della gestione d'impresa. L'ambiente è diventato una variabile strategica di sviluppo competitivo e, quindi, i bilanci ambientali, che rendicontano aspetti importanti come gli investimenti per ridurre l'impatto ambientale dei processi produttivi, la minimizzazione dell'uso delle risorse, il risparmio energetico, il miglioramento della compatibilità ambientale dei prodotti e dei servizi resi, sono sempre più presenti nella gestione delle attività aziendali<sup>25</sup>.

Invero, la responsabilità sociale d'impresa e la redazione dei bilanci ambientali rappresentano solo due dei tanti strumenti volontari a disposizione delle imprese per il miglioramento dell'eco-efficienza produttiva. Esistono altri processi per la corretta gestione delle tematiche ambientali a disposizione delle realtà produttive, come, ad esempio: l'analisi del ciclo di vita dei prodotti, le etichette ecologiche, i sistemi di gestione ambientale (EMAS e ISO 14000), la contabilità ambientale, i marchi di prodotto<sup>26</sup>.

Appare chiaro, quindi, come la tematica si iscriva in un quadro molto più ampio che alimenta il dibattito internazionale ed europeo, e che ha lo scopo di incoraggiare e valorizzare l'impegno delle attività produttive e delle pubbliche amministrazioni verso nuovi modelli di sviluppo sostenibile.

In ambito pubblico, il tema dell'eco sostenibilità delle pubbliche amministrazioni, e in particolare degli enti locali, richiama il programma d'azione dell'Agenda 21, sottoscritta dopo la Conferenza ONU su ambiente e sviluppo tenutasi a Rio di Janeiro nel 1992. La pubblica amministrazione, quale promotore della responsabilità sociale d'impresa, ha il compito di diffondere una cultura del dialogo e della

---

gestione aziendale impegnata e attiva per la crescita e lo sviluppo delle imprese in un'ottica di sostenibilità; sul *Global Compact*, K. FURLOTTI, *Gli strumenti di accountability indiretta*, in F. BALLUCHI - K. FURLOTTI (a cura di), *op. cit.*, 178.

<sup>24</sup> È chiaro che, trattandosi di un'attività di *report* su base volontaria, l'azienda può scegliere se adottare un autonomo bilancio ambientale oppure se esporre la propria dimensione ambientale in una sezione del bilancio sociale. Sulle modalità di redazione dei bilanci sociali, di sostenibilità e ambientali, COMMISSIONE BILANCIO SOCIALE, *La rendicontazione della sostenibilità. Linee guida per le aziende italiane multiutilities*, Milano, in [www.odcec.it](http://www.odcec.it).

<sup>25</sup> E. CARUSO, *Gestire l'impresa del 2000. Gli strumenti per una strategia competitiva*, Milano, 1999, 211.

<sup>26</sup> Così, G. MANZONE, *La responsabilità ecologica dell'impresa*, in H. ALFORD - G. RUSCONI - E. MONTI (a cura di), *Responsabilità sociale d'impresa e dottrina sociale della chiesa cattolica*, Milano, 2010, 163.

trasparenza affinché questi valori etico sociali siano riconosciuti, promossi e garantiti da tutti<sup>27</sup>.

La concretezza e l'attualità di questo impegno sono stati confermati, da ultimo, nel programma d'azione previsto dall'Agenda 2030, sottoscritto dall'ONU nel 2015 e recepita dall'UE nel 2016, che prevede una serie di azioni da svilupparsi nei prossimi quindici anni, al fine di raggiungere degli obiettivi di sviluppo sostenibile (*Sustainable Development Goals* - SDGs), in cui le imprese hanno un ruolo preponderante.

Molti tra gli obiettivi di sviluppo sostenibile dell'Agenda 2030 riguardano specificamente la dimensione ambientale, e spaziano dall'implementazione delle energie rinnovabili alla promozione di modelli di produzione e di consumo sostenibili, dalla lotta ai cambiamenti climatici alla protezione dei mari, delle foreste, della biodiversità<sup>28</sup>.

L'Agenda 2030, quindi, pone l'accento sull'urgenza di modificare le politiche pubbliche, le strategie aziendali e i comportamenti individuali per realizzare gli obiettivi in programma che puntano su un'economia circolare programmata.

L'approvazione dell'Agenda 2030 ha già promosso il cambiamento degli *standard* globali di rendicontazione per renderli coerenti con gli SDGs. Molte imprese, specie nei grandi settori imprenditoriali, hanno sottoscritto protocolli per ridurre l'impatto ambientale delle proprie attività e il mondo della finanza ha orientato gli investimenti verso le imprese che mettono in pratica i criteri etici di produzione (economici, sociali ed ambientali)<sup>29</sup>.

In Europa, l'adozione dell'Agenda 2030 ha portato all'*European Green Deal*, che prevede un piano di investimenti per proporre e realizzare progetti sostenibili. L'Europa, invero, ha l'ambizione di diventare il primo continente neutrale dal punto di vista climatico grazie alla transizione energetica, alla tutela della biodiversità e all'agricoltura sostenibile. L'*European Green Deal* manda un segnale importante perché muove nella direzione di una economia incentrata sulle persone, nell'ottica di una maggiore cultura democratica, di inclusione e partecipazione, e che pone grande attenzione all'avanzamento della cultura digitale, spinta fondamentale per il cambiamento.

L'Italia, dal canto suo, è stato il primo Paese che ha inserito gli indicatori di benessere equo e sostenibile (BES), previsti dall'Agenda 2030, nel ciclo di programmazione delle sue politiche economico finanziarie. E di questi giorni anche la presentazione nazionale delle linee programmatiche della cabina di regia «Benessere Italia», presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, che sarà l'organo di supporto tecnico-scientifico al Presidente del Consiglio nell'ambito delle politiche per lo sviluppo sostenibile ed un'economia eco-compatibile.

Senza dubbio si tratta di iniziative, nazionali e sovranazionali, di grande pregio, che manifestano una propensione verso il cambiamento, ma c'è da auspicarsi che, in Italia e nel mondo, alle dichiarazioni di principio seguano delle azioni, che portino concretamente ad una svolta vera, seppure molto difficile, in favore del bene ambiente.

Il rischio è che, altrimenti, questi sforzi restino lettera morta, trasformandosi di fatto solo in strategie di *marketing*, che, in risposta alle grandi mobilitazioni sociali degli ultimi anni, assecondano il sentimento collettivo a vantaggio esclusivo delle esigenze di produzione.

Wanda D'Avanzo

---

<sup>27</sup> S. MIGLIAVACCA, *I temi ambientali: uno sguardo d'insieme*, in A. CITTERIO - S. MIGLIAVACCA - E. PIZZURNO, *Impresa e ambiente: un'intesa sostenibile. Strategie, strumenti ed esperienze*, Milano, 2009, 21.

<sup>28</sup> Si tratta, quindi, di creare un'efficace *governance* globale, che favorisca la *green economy* attraverso la promozione di *partnership* tra Paesi industrializzati e Paesi in via di sviluppo, la raccolta e la diffusione di *best practices*, l'elaborazione di metodologie e strumenti per la valutazione dei risultati; S. MARCHISIO, *Il diritto internazionale dell'ambiente*, in G. CORDINI - P. FOIS - S. MARCHISIO, *Diritto ambientale. Profili internazionali europei e comparati*, Torino, 2017, 38-39.

<sup>29</sup> E. GIOVANNINI, *Prefazione*, in P. GIANGUALANO - L. SOLIMENE, *Sostenibilità in cerca di imprese*, Milano, 2019.