



“Il Bilancio Sociale e il Codice Etico”

A livello internazionale si assiste ad un processo di avvicinamento tra l'impresa e la società generato dalla sempre maggiore attenzione ai temi dell'etica e della responsabilità sociale. L'impresa deve adottare un comportamento etico il che vuol dire non solo essere conforme alla legge, ma anche instaurare un corretto rapporto con l'ambiente, adottare politiche rispettose dell'individuo e più in generale svolgere un ruolo positivo verso il contesto economico e sociale in cui si trova ad operare.

La stessa *mission* d'impresa non è più basata su una visione statica del profitto, inteso come unico fine dell'attività sociale, ma evolvendosi si fa interprete non solo di obiettivi economici ma anche di quelli sociali ed ambientali. Per l'impresa diventa di fondamentale importanza soddisfare non solo gli obiettivi a breve di chi ha apportato capitale di rischio, ma le attese dei diversi interlocutori che nell'azienda diventano protagonisti in primo piano di ogni fase dell'attività sociale.

La responsabilità dell'impresa si concretizza dunque nella creazione di valore per tutti gli *stakeholder* nella consapevolezza che la loro soddisfazione favorisca un clima disteso e sereno permettendo di instaurare un rapporto di reciproca fiducia e collaborazione indispensabile per il perseguimento del *bene comune*.

Un'impresa socialmente responsabile, in sintesi, è quella che trasferisce il suo obiettivo dal perseguimento del massimo profitto a quello del massimo valore. E' conseguente e logico perciò che il management d'impresa desideri anche rendere conto di come ha operato nei confronti della *mission* dell'azienda in modo che vi sia congruenza tra ciò che l'impresa offre e quello che riceve in cambio dal sistema sociale e dunque per fare in modo che le scelte e i valori adottati internamente possano avere la giusta visibilità all'esterno.

Tale processo di comunicazione sociale ha infatti l'obiettivo di:

- predisporre un sistema di misurazione e di raccolta sistematica, organizzazione e comunicazione dei dati rilevanti relativi all'impatto delle attività d'impresa sul benessere dei vari *stakeholder*;
- valutare la coerenza fra i risultati conseguiti e gli obiettivi derivanti dalla missione, dai valori e dal Codice etico;
- rilevare, tramite il dialogo aperto con gli *stakeholder*, il loro grado di soddisfazione in merito alla corrispondenza tra le loro aspettative da un lato e gli obiettivi e i risultati delle attività delle imprese dall'altro.

La rendicontazione sociale si pone come tentativo di "misurare" ciò che le rendicontazioni tradizionali non riescono a far emergere, ossia il "valore generato dall'investimento", poiché rende evidente l'effetto che l'azienda ha prodotto sulle principali categorie di *stakeholder*.

Come succede nell'economia politica, dove il PIL non è più accettato come unico misuratore della ricchezza e del benessere di un Paese, così nell'economia aziendale accanto al bilancio d'esercizio, in cui è contenuta una sola rappresentazione economico-finanziaria e patrimoniale della realtà aziendale, si cercano altri strumenti atti a dare una rappresentazione più completa della realtà aziendale.

Man mano che la gestione dell'impresa ha subito gli effetti della industrializzazione e l'attività finanziaria ha assunto un peso crescente, il bilancio ha cominciato ad accusare le prime difficoltà nel dare la giusta rilevanza ai fatti aziendali.

Il bilancio d'esercizio, avendo una struttura rigida, non è stato in grado di dare una giusta collocazione ad alcuni fatti aziendali tanto che si è arrivati persino al paradosso attuale per cui le "voci fuori bilancio pesano di più di quelle in bilancio". E' viva poi l'esigenza di contabilizzare i fattori intangibili, in passato non giustamente valutati, come la reputazione e la fiducia che contribuiscono a conquistare e a mantenere il consenso degli interlocutori sociali.

Fino a poco tempo fa l'impresa si preoccupava principalmente di ottenere la fiducia dai suoi azionisti attraverso i dati contabili, in particolare, nell'ultima riga del conto economico scalare (*"the bottom line"*) ne veniva fornita un'eccellente sintesi.

Ora la rendicontazione parte da un approccio chiamato *"triple bottom line"* dove la misurazione dei dati deve avvenire sulla base dei criteri economici ma anche ambientali e sociali.

Anche gli aspetti sociali sono dunque di fondamentale importanza dato che se i valori etici sono elementi intangibili, è anche vero che essi contribuiscono nel tempo al successo dell'impresa in maniera *"tangibile"* incidendo anche sensibilmente la sfera economico-finanziaria.

E' diventato determinante per l'impresa, dunque, dimostrare *"pubblicamente"* il proprio operato anche in campo sociale, creando, sviluppando e diffondendo documenti informativi di supporto diversi dal bilancio d'esercizio, o che quanto meno lo integrino.

La risposta a tale esigenza ha portato allo sviluppo e all'ideazione di appositi strumenti di rendicontazione sociale come per esempio: il Bilancio sociale e il Codice etico.

Bilancio sociale

Il bilancio d'esercizio è stato affiancato da un altro documento di comunicazione: il bilancio sociale. Il termine *"bilancio sociale"*, entrato nel vocabolario aziendale solo tra gli ultimi anni sessanta e gli inizi di quelli settanta negli USA quando sono nati i primi sistemi di contabilità sociale, non sta a significare che lo stesso accolga dati e valori bilancianti, così come ci insegna la tecnica contabile, ma indica che si tratta di un documento di sintesi da redigere periodicamente, anche se con toni diversi dal bilancio d'esercizio, in base a regole e procedure precostituite. Anche se si affianca al bilancio contabile, quello sociale è un documento autonomo che è in grado di fornire informazioni qualitative e quantitative sugli effetti dell'attività aziendale. Le informazioni in esso contenute provengono da fonti certe e verificabili e rispondono a procedure ben definite per evitare che le stesse possano apparire come mere dichiarazioni d'intento e come tali sfuggano a qualsiasi processo di verifica.

Il bilancio sociale risulta un documento consuntivo e periodico nel quale sono indicate le linee programmatiche per il futuro: è opportuno perciò precisare se gli obiettivi formulati sono stati raggiunti ed indicare altresì le proposte per i programmi futuri. I destinatari del bilancio sociale sono tutti gli *stakeholder* che direttamente o indirettamente sono coinvolti nell'esercizio dell'attività. Le informazioni sociali, così come avviene per quelle economiche, hanno per i diversi soggetti rilevanza differente in relazione ai contributi apportati e alle conseguenti attese che ne derivano. Il bilancio sociale si prefigge di fornire agli *stakeholder* un quadro completo della performance dell'impresa e diventa quindi un mezzo per descrivere analiticamente le ragioni per cui si sono sostenuti o si sostengono alcuni costi, lontani dalla gestione caratteristica ma in grado di produrre dei vantaggi per alcune categorie di interlocutori sociali. Nel documento dunque non si riscontra un'utilità globale ma una serie di utilità, ognuna per ogni pubblico di riferimento. Si tratta di un prospetto, quello del bilancio sociale, non del tutto neutrale come lo è il bilancio d'esercizio ma è chiaro che debba essere il più possibile verificabile ed oggettivo, altrimenti l'interesse che dimostrerebbero gli *stakeholder* più rilevanti sarebbe scarso, rendendo infruttuoso il ricorso alla rendicontazione dei fatti sociali. E' di fondamentale importanza, nel bilancio sociale, dare rilevanza all'identità aziendale ed al sistema di valori di riferimento assunti dall'azienda, esporre gli obiettivi di miglioramento che l'azienda si impegna a perseguire e fornire indicazioni sull'interazione fra l'azienda e l'ambiente nella quale essa opera, nonché rappresentare il valore aggiunto e la sua ripartizione tra le forze sociali.

Principi di redazione del bilancio sociale

I principi di redazione del bilancio sociale -secondo il modello predisposto dal Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS)- fanno riferimento all'etica, alla dottrina giuridica e alla prassi della professione contabile.

Questi principi possono essere poi personalizzati dalle diverse aziende facendo riferimento ad ambiti etici, normativi o professionali più specifici. Tali particolarità dovrebbero però osservare, nel manifestarsi, criteri espliciti, condivisi e ricorrenti.

Il livello qualitativo delle informazioni contenute nel bilancio sociale è garantito dal rispetto dei seguenti principi:

- responsabilità: consiste nell'individuare preventivamente tutte le categorie di *stakeholder* ai quali l'azienda deve rendere conto della sua attività;
- identificazione: si concretizza nell'esplicitazione non solo del governo e della proprietà dell'azienda in modo da dare una chiara informazione ai terzi circa le responsabilità connesse, ma anche dell'insieme dei principi e valori che l'azienda con il suo operato persegue (*mission*);
- trasparenza: deve essere reso noto a tutti gli *stakeholder* il procedimento di rilevazione, riclassificazione e formazione di ciò che è contenuto nel bilancio;
- inclusione: significa dare voce a tutti gli *stakeholder* identificati esplicitando la metodologia di indagine e reporting utilizzata;
- coerenza: è necessario che sia dato rilievo alla congruenza tra le politiche e le scelte del management e gli obiettivi perseguiti;
- neutralità: si riferisce alla necessità che il bilancio sia imparziale e indipendente da interessi di parte e coalizioni;
- competenza: vuol dire che i fatti rilevanti per la redazione del bilancio sono quelli che hanno prodotto effetti sociali nell'esercizio;
- prudenza: significa valutare in relazione ad eventi significativi e verificabili gli effetti positivi e negativi che ne scaturiscono, avendo cura di non sopravvalutare il quadro della realtà aziendale;
- comparabilità: si deve intendere come la possibilità di effettuare confronti fra i bilanci sociali della stessa azienda, riferiti a più esercizi e di differenti aziende operanti nel medesimo settore, per lo stesso esercizio. I confronti risultano di fondamentale importanza e assumono significato solo se i

dati sono omogenei, se sono riferiti a periodi di uguale durata, se sono verificabili e se sono stati raccolti secondo gli stessi principi.

- comprensibilità, chiarezza e intelligibilità: le informazioni contenute nel bilancio sociale devono essere chiare e comprensibili e il contenuto stesso del bilancio deve trovare un giusto equilibrio tra forma e sostanza.
- periodicità e ricorrenza: essendo il bilancio sociale un completamento del bilancio d'esercizio, i due documenti dovranno avere la stessa periodicità ed essere redatti per lo stesso periodo amministrativo;
- omogeneità: i dati quantitativi monetari vanno espressi nella stessa moneta di conto;
- utilità: i dati riportati nel bilancio devono essere utili alla soddisfazione delle esigenze degli *stakeholder* in termini di completezza e attendibilità;
- significatività e rilevanza: si deve tenere conto dell'impatto effettivo che gli accadimenti, sociali e non, hanno prodotto nella realtà circostante.
- verificabilità dell'informazione: tutte le informazioni, anche quelle supplementari, devono essere verificabili attraverso il procedimento di raccolta e rendicontazione;
- attendibilità: le informazioni del bilancio devono rappresentare in modo veritiero e corretto l'oggetto cui si riferiscono per fornire un quadro fedele agli *stakeholder* dell'attività aziendale.
- autonomia delle terze parti: se si coinvolgessero terze parti nel realizzare specifiche parti del bilancio sociale o a garantire la qualità del processo, esse devono rispettare la più assoluta imparzialità di giudizio.

Il bilancio sociale è composto di tre aree fondamentali, che risultano essere parti distinte e al tempo stesso interdipendenti del documento. La prima area riguarda "l'identità aziendale", la seconda il "calcolo e la distribuzione del valore aggiunto" che costituisce il ponte di collegamento con il bilancio d'esercizio rendendo evidente l'impatto economico che l'attività d'azienda ha prodotto sugli *stakeholder*; l'ultima consiste nella "relazione", che si riferisce ai rapporti che l'azienda ha intrattenuto con gli *stakeholder*.

Si tratta del contenuto minimo che dovrà avere il bilancio sociale, in quanto, a queste aree fondamentali se ne possono affiancare anche delle altre e la scelta se prevedere un ulteriore contenuto complementare è praticamente libera non essendoci, ad oggi, un contenuto obbligatorio da rispettare.

L'area dell'identità

Gli elementi che definiscono tale identità sono: l'assetto istituzionale, i valori di riferimento, la missione, le strategie e le politiche.

Le informazioni sull'assetto istituzionale chiariscono come è ripartito il capitale sociale, a chi competono le partecipazioni, chi è il soggetto economico e quindi come è formata la maggioranza, quali sono le caratteristiche del management e che ruolo rivestano i dipendenti negli organi aziendali. Tali notizie senz'altro non compaiono nel bilancio d'esercizio e molto spesso sono celate agli stessi *stakeholder*.

Devono essere esplicitati anche i valori aziendali che sottostanno alle scelte strategiche e ai comportamenti operativi di chi contribuisce in azienda alle scelte di gestione. Di fondamentale importanza è anche l'identificazione della missione dell'azienda ossia delle principali finalità al cui raggiungimento è protesa tutta l'attività; degli obiettivi a medio-lungo termine e dei programmi per realizzarli e in ultimo vanno esplicitate le politiche ossia le scelte di intervento da seguire.

L'area del calcolo e della distribuzione del valore aggiunto

Il valore aggiunto misura la ricchezza prodotta dall'azienda in quell'esercizio amministrativo e serve per ancorare il bilancio sociale a dei dati contabili i quali, in questo modo, acquistano anche una valenza sociale.

Il valore aggiunto è rappresentato attraverso due distinti prospetti: il prospetto di determinazione del valore aggiunto individuato dalla contrapposizione dei ricavi e dei costi intermedi ed il prospetto di riparto del valore aggiunto formato dalla sommatoria delle remunerazioni percepite

dagli interlocutori interni all'azienda e delle liberalità esterne. I due prospetti risultano essere bilancianti. Il valore aggiunto può assumere la configurazione di caratteristico, ordinario e globale a seconda del livello di aggregazione dei componenti reddituali. La configurazione prescelta è quella globale che può essere sia al lordo che al netto degli ammortamenti. Un approfondimento teorico e pratico della determinazione dell'area del valore aggiunto e le sue implicazioni nell'aspetto contabile verrà presentato nel prossimo articolo, disponibile sul sito nelle settimane a seguire.

L'area della relazione sociale

In questa area sono riportati i risultati connessi all'attività aziendale che vengono visti sotto tre dimensioni: ciò che l'azienda si proponeva di fare, quello che ha realizzato e ciò che i destinatari dei risultati ritengono di avere ottenuto. Attraverso tale confronto, si può mettere in evidenza la coerenza del comportamento aziendale. La relazione, come le altre aree, presenta un contenuto minimo suscettibile di personalizzazione e quindi di ampliamento. Essa presenta due sezioni: una generale e una particolare.

Nella prima sezione vengono riportati gli obiettivi che l'azienda si proponeva di raggiungere, gli *stakeholder* di riferimento ai quali il bilancio sociale è indirizzato e quali sono quelli che hanno un peso rilevante dato che non tutti stanno sullo stesso piano ed è necessario dunque distinguerli.

Altra informazione che compare nella prima sezione fa riferimento ai criteri seguiti per la raccolta delle varie informazioni, qualitative e quantitative, che non derivano dalla contabilità.

Nella seconda sezione vengono presi in considerazione i singoli gruppi di *stakeholder* per i quali si prevede un contenuto minimo di informazioni anch'esso suscettibile di ampliamento ma non di riduzione. Con riferimento ad ogni gruppo, l'azienda deve descrivere le politiche che ha seguito collegandole ai risultati che voleva raggiungere, ai valori a cui si ispira, alla sua missione e alle sue strategie. Deve essere comunicato, inoltre, il processo di rilevazione delle informazioni riguardanti le aspettative dagli stessi avvertite ed il grado di soddisfazione da essi manifestato. In questo modo

si da voce ai vari *stakeholder* che così possono pronunziarsi sulle loro aspettative e sul loro grado di soddisfazione. Il coinvolgimento è esteso in linea generale a tutti gli *stakeholder* e comunque non può prescindere da quelli che sono considerati prioritari per l'azienda. La soddisfazione degli *stakeholder* si può desumere anche in modo indiretto, si pensi al rapporto con l'amministrazione finanziaria, in questo caso, la mancanza di ricezione di avvisi di accertamento e più in generale di contestazioni può essere già un indice di un buon livello soddisfattoriale dello *stakeholder* di riferimento.

In altri casi si può richiedere la diretta partecipazione dei rappresentanti delle parti o di un campione delle stesse, per decifrare il livello di appagamento.

Il codice etico

E' negli USA, a partire dagli anni Settanta, che il codice etico inizia a diffondersi come strumento operativo di gestione aziendale con l'obiettivo di convogliare gli sforzi del management e del resto del personale al rispetto di principi etici. Successivamente alla fine degli anni Settanta ed ai primi degli anni Ottanta, sia l'aumentata attenzione dei media ai reati dei c.d. "colletti bianchi", sia l'orientamento dell'amministrazione Reagan a combattere il fenomeno della corruzione, hanno puntualizzato l'importanza economica della difesa dei valori etici. La diffusione del documento è stata incoraggiata, sempre in ambito statunitense, anche dalle *US Sentencing Guidelines* che dal 1991 prevedono consistenti riduzioni di pene per quelle imprese che abbiano adottato una serie di programmi preventivi interni (volontari di autoregolamentazione) qualora i managers siano ritenuti responsabili di reati. La divulgazione del codice etico, in Europa, è avvenuta solo successivamente rispetto alla realtà statunitense e in Italia si registra un ritardo ulteriore poiché attualmente i codici etici sono applicati maggiormente dalle grandi aziende a differenza del bilancio sociale che invece è presente anche in realtà di più piccole e medie dimensioni.

Nel luglio 2002 la Commissione Europea si è pronunciata sull'importanza del codice etico nello scenario dell'Unione, definendolo: "uno strumento innovativo ed importante per promuovere i

diritti fondamentali dell'uomo, del lavoro e del territorio e una buona politica contro la corruzione”.

Il codice etico, è la “Carta Costituzionale” dell'impresa, ossia una carta dei diritti e dei doveri morali, che definisce la responsabilità etico-sociale di ogni partecipante all'organizzazione aziendale. Dato che si pone come una reale guida pratica dell'agire imprenditoriale essendo definiti in esso gli standard morali di condotta per tutti coloro che lavorano nell'azienda, assume un ruolo strategico per l'impresa. Il codice etico diventa uno strumento per prevenire comportamenti irresponsabili o illeciti da parte di chi opera in nome e per conto dell'azienda. Nel documento vanno esplicitati dunque i valori su cui si fonda l'attività produttiva, le responsabilità verso ciascuna categoria di *stakeholder* con i quali l'azienda è intenzionata ad assumere degli obblighi morali, la specificazione delle direttive aziendali in materia di condotta dell'etica negli affari e delle vere e proprie norme di comportamento per i dipendenti.

Generalmente il codice etico viene elaborato dai *senior managers* insieme a personale esperto esterno in grado di risolvere questioni che richiedono delle competenze particolari. Una volta predisposto dovrà poi essere divulgato all'interno della struttura generalmente attraverso un processo “a cascata”, ossia parte dal vertice per poi raggiungere tutti i livelli più bassi. Successivamente vi è la fase della gestione, svolta dal personale interno in particolare dagli uffici legali o dal personale amministrativo, che consiste nella prevenzione, accertamento dei presunti comportamenti scorretti, individuazione delle infrazioni e il loro sanzionamento.

Per il codice etico si pone il problema di essere inteso come un mero strumento di immagine sociale dell'azienda e quindi di non avere poi una sua utilità concreta.

Le condizioni per una sua efficacia impongono che:

- le norme di condotta siano la risultante di una scelta etica radicata nella *mission* aziendale e che siano dunque comunicate a tutti in modo da creare uno spirito di adesione sincero delle forze sociali alla creazione del bene comune;

- il codice etico, inserito in un progetto più ampio che coinvolga la stessa cultura d'impresa, sia uno strumento idoneo a contrastare comportamenti scorretti e pratiche corruttive;
- debbano essere definiti in modo chiaro compiti e responsabilità di gestione del codice di comportamento ed esso deve essere messo in relazione anche con la selezione del personale e il sistema ispettivo e di controllo.
- le regole enunciate non debbano essere troppo particolareggiate poiché ciò creerebbe un eccessivo timore tra i dipendenti che eviterebbero di intraprendere iniziative per non incorrere in critiche e punizioni, né tanto meno dovrebbero essere troppo generiche perché se ne ostacolerebbe l'interpretazione.

Il significato e il ruolo del codice etico (v. matrice) sono differenti a seconda della situazione in cui si trova l'impresa: da pura manovra di marketing in realtà contaminate, può elevarsi a strumento efficace per sviluppare e mantenere nel tempo una buona cultura d'impresa in contesti corretti e trasparenti.

Tab1: *Il ruolo dei codici etici nei sistemi di governo dell'impresa*

Tensione etica nell'impresa/cultura d'impresa	Forte ed etica	Debole e corrotta
Forte	Il codice etico è strumento in grado di supportare una cultura forte necessaria per la prosperità e lo sviluppo futuro.	Il codice etico è una valida risposta per modificare la cultura e i comportamenti quotidiani delle parti sociali.
Debole	Il codice etico non è in grado di preservare quel bagaglio intangibile di valori, patrimonio, fiducia e buona reputazione accumulato nel tempo dato che il vertice aziendale non ritiene fondamentale attivare un processo di adesione da parte di tutta l'impresa, ai principi di condotta stabiliti.	Il codice etico è solo strumento di marketing per accreditarsi il consenso della società ma come tale verrà ben presto percepito.

(Fonte: adattamento Coda V. ;1993)

L'assunzione di un codice etico, dunque, è fattiva solo se coerente con l'intera struttura aziendale perché altrimenti anche il suo ruolo verrà meno. Diventa fondamentale, per adattare la struttura

alla nuova necessità, nominare un responsabile etico o un comitato etico (EO) che dovrà avere diretto accesso al consiglio di amministrazione e un forte ed esplicito sostegno da parte dei vertici aziendali. Una regolare attività di report presentata da un consigliere indipendente e non esecutivo al CdA, diventa più che mai necessaria unitamente a un'attività di formazione ai dipendenti per garantire la divulgazione della visione etica.

Conclusioni

Il bilancio sociale ed il codice etico risultano dei documenti fondamentali, non concorrenti ma complementari, in grado di diffondere all'esterno come all'interno quello impegno etico che l'impresa è pronta ad assumersi in relazione al rapporto fiduciario con tutte le parti sociali.

A sottolinearne la complementarietà degli strumenti basti dire che le imprese di più grandi dimensioni che hanno adottato all'interno un codice etico prevedono di solito anche la redazione del bilancio sociale per dare visibilità concreta ai principi adottati internamente.

Il codice etico si pone infatti come l'altra faccia del bilancio sociale e lo integra. Dalla *mission* aziendale scaturiscono infatti due attività di controllo: una più generale, che coinvolge le politiche dell'impresa e che nel bilancio sociale trova piena attuazione e l'altra attinente al monitoraggio dei comportamenti aziendali svolta dal codice etico.

Tali documenti devono essere sempre meno strumenti di marketing e più costruttivi poiché comportamenti di mera facciata non aiutano l'impresa né nel breve né nel lungo periodo anzi indeboliscono la stessa immagine aziendale compromettendo a lungo andare anche il rapporto fiduciario con le parti sociali e quindi la possibilità di avere la loro cooperazione nella creazione del valore.

