



*Associazione nazionale  
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

# IL BILANCIO SOCIALE

*DOCUMENTI DI RICERCA N° 3*

REPORTING AMBIENTALE  
E VALORE AGGIUNTO



GIUFFRÈ EDITORE



*Associazione nazionale  
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

# IL BILANCIO SOCIALE

*DOCUMENTI DI RICERCA N° 3*

REPORTING AMBIENTALE  
E VALORE AGGIUNTO



GIUFFRÈ EDITORE

# **DOCUMENTI DI RICERCA**



DOCUMENTO N. 3

**REPORTING AMBIENTALE  
E VALORE AGGIUNTO**

# INDICE

## INTRODUZIONE

|   | <i>pag.</i> |
|---|-------------|
| I. Gruppo di lavoro . . . . .                                   | 7           |
| II. Finalità del documento . . . . .                            | 7           |
| III. Struttura del documento e approccio metodologico . . . . . | 9           |
| IV. Rassegna documentale. . . . .                               | 10          |

### Parte I

#### LA RACCOMANDAZIONE 2001/453/CE: INFLUENZE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO E SULLE DETERMINAZIONI DEL VALORE AGGIUNTO

|  |    |
|--|----|
| 1.1. L'estensione del bilancio d'esercizio in conseguenza dell'inserimento dei dati ambientali . . . . .             | 17 |
| 1.1.1. Finalità e campo di applicazione della Raccomandazione. . . . .   | 17 |
| 1.1.2. Definizione, rilevazione e valutazione dei costi ambientali . . . . .   | 19 |
| 1.1.3. Le modifiche da apportare al bilancio annuale e consolidato . . . . .   | 24 |
| 1.1.4. Gli Schemi dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico adattati alla Raccomandazione 2001/453/CE . . . . . | 27 |
| 1.2. Le conseguenze rispetto alle determinazioni del V.A. . . . .  | 35 |
| 1.2.1. Il V.A. nella metodologia del GBS . . . . .   | 35 |
| 1.2.1.A. Impostazione generale e determinazione del V.A. . . . .   | 35 |
| 1.2.1.B. Il riparto del V.A. . . . .   | 41 |
| 1.2.1.C. Collettività e ambiente . . . . .   | 43 |
| 1.2.2. I nuovi prospettivi di determinazione e riparto del V.A. . . . .  | 44 |

### Parte II

#### LA COMUNICAZIONE AMBIENTALE

|  |    |
|--|----|
| 2.1. Programmi, processi e certificazioni ambientali . . . . . | 53 |
| 2.1.1. Dall'ISO 14001 all'EMAS . . . . .                       | 53 |
| 2.1.2. Ecolabel e LCA (Life Cycle Assessment) . . . . .        | 57 |
| 2.1.3. L'Emission Trading. . . . .                             | 61 |
| 2.2. I Documenti ambientali di indirizzo. . . . .              | 62 |
| 2.2.1. L'EMAS e la Dichiarazione ambientale . . . . .          | 62 |

|        |  |     |
|--------|--|-----|
| 2.2.2. | L'ambiente secondo il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. . . . .                                      | 64  |
| 2.2.3. | L'ambiente secondo il Consiglio Nazionale Ragionieri Commercialisti. . . . .                                       | 65  |
| 2.2.4. | L'ambiente secondo la FEE "Fédération des Experts Comptables Européens". . . . .                                   | 67  |
| 2.2.5. | L'ambiente nel progetto Cantieri . . . . .   | 71  |
| 2.3.   | Il Bilancio Ambientale come documento autonomo nella prassi e nel modello FEM (Fondazione Enrico Mattei) . . . . . | 77  |
| 2.3.1. | Il Bilancio (o Rapporto) Ambientale e le sue prospettive evolutive. . . . .  | 77  |
| 2.3.2. | I Principi di redazione. . . . .   | 81  |
| 2.3.3. | Il modello FEM. . . . .  | 82  |
| 2.4.   | L'ambiente nella prospettiva CSR-SC. . . . .   | 85  |
| 2.5.   | L'ambiente secondo il CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) . . . . .                        | 93  |
| 2.6.   | L'ambiente nel GRI Sustainability Report. . . . .  | 102 |
| 2.6.1. | Finalità e contenuti dello standard 2002 . . . . .   | 102 |
| 2.6.2. | Gli indicatori di performance ambientale nello standard 2002 . . . . .   | 106 |
| 2.6.3. | Le linee programmatiche del G3 2006 . . . . .  | 110 |
| 2.7.   | Una sintesi comparativa . . . . .  | 115 |

### Parte III

#### LA PROPOSTA DI SVILUPPO DEL TEMA AMBIENTALE NELLO STANDARD GBS

|      |  |     |
|------|--|-----|
| 3.1. | L'ambiente nell'attuale formulazione del Bilancio Sociale GBS . . . . .        | 129 |
| 3.2. | Linee guida e problematiche di prima stesura della Sezione ambientale. . . . . | 130 |
| 3.3. | I contenuti minimi qualitativi e quantitativi. . . . .                         | 134 |
| 3.4. | Il Piano dei conti proposto . . . . .  | 137 |

### APPENDICE

|      |  |     |
|------|--|-----|
| I.   | Il Piano dei Conti Ambientali . . . . .  | 145 |
| II.  | Glossario . . . . .  | 148 |
| III. | Differenza tra linee guida G3 "Draft, Version for public comments" e linee guida G3 definitive (*) . . . . . | 163 |

---

(\*) Cfr. il commento in Appendice.





# INTRODUZIONE

## I. GRUPPO DI LAVORO

Ondina Gabrovec Mei (coordinatore)

Silvana Carcano

Luca Condosta

Stefano Dionisio

Francesco Manni

Anna Paris

Alessandra Tami

Annamaria Villa

Il gruppo è stato approvato dal Consiglio Direttivo e dal Comitato scientifico del GBS nel mese di aprile 2004 e ha concluso i lavori nel mese di giugno 2006.

## II. FINALITÀ DEL DOCUMENTO

Il documento di ricerca GBS n. 3, “Reporting ambientale e Valore aggiunto”, è frutto di un comune sentire del GBS — e del gruppo di ricerca appositamente costituito — in merito alla necessità di approfondire le tematiche della rilevazione e della rendicontazione ambientale.

- La tematica ambientale ha assunto nel tempo un crescente rilievo quale variabile aziendale. L’adesione alla visione della Responsabilità sociale d’impresa (CSR) e conseguentemente alla filosofia della triple bottom line nella gestione d’azienda (economica, sociale e ambientale) ha reso necessario estendere il processo di rilevazione dei dati ai fenomeni del sociale e dell’ambiente. La rendicontazione d’azienda si è conseguentemente estesa con l’elaborazione del

Bilancio Sociale che sta subendo un processo di normalizzazione<sup>(1)</sup>. In questo contesto la rendicontazione sull'ambiente ha sviluppato anche un percorso particolare. Numerosi sono gli esempi di Bilancio Ambientale che sono stati elaborati in forma autonoma. Il fenomeno è stato agevolato anche dal fatto che molte imprese erano già state sensibilizzate alla raccolta e all'elaborazione dei dati ambientali dalla presenza dei sistemi di certificazione della gestione ambientale.

- Si stanno prendendo sia a livello nazionale che internazionale specifici provvedimenti e iniziative che toccano il problema della gestione dell'ambiente. In particolare dal 16 febbraio 2005 siamo entrati nel pieno vigore del Protocollo di Kyoto, avendo ormai raggiunto le due condizioni necessarie al suo avvio: il sostegno di almeno 55 paesi che producano almeno il 55% del totale delle emissioni di anidride carbonica del mondo industrializzato ed è in vigore il meccanismo di Joint Implementation (JI). Inoltre il primo gennaio 2005 è stato avviato il meccanismo di scambio di quote di emissione dei gas ad effetto serra (biossido di carbonio, metano, protossido di azoto, idrofluoro carburi, esafluoro di zolfo) previsto dalla direttiva 2003/87/CE "Emission trading".

- Non si può inoltre non tener conto delle indicazioni fornite dalla Raccomandazione 2001/453/CE relativa "alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle società". La raccomandazione fornisce definizioni, criteri di rilevazione e di valutazione delle componenti contabili

---

(1) Cfr. GRI, "Sustainability Reporting Guidelines", 2002, e "Sustainability Reporting Guidelines", Draft G3, Version for public comment, e GRI, "Sector Supplement for Public Agencies", 2003.

Cfr. Principi di redazione del bilancio sociale del GBS e La rendicontazione sociale nel settore pubblico, in GBS, "Il bilancio sociale, Standard di base e Documenti di ricerca", Giuffrè Editore, 2005.

ambientali. Ragioni di omogeneità e di comparabilità sul territorio europeo richiedono che esse vengano prese in considerazione anche se non sono ancora cogenti per le aziende italiane.

Date queste premesse il gruppo di lavoro si è proposto i seguenti obiettivi:

1. Verificare gli effetti sulla rendicontazione ordinaria d'esercizio dell'eventuale recepimento della raccomandazione 2001/453/CE.

2. Data la possibile individuazione nel Conto Economico delle componenti di costo e ricavo ambientale, l'ambiente (ovvero lo stakeholder collettività al cui interesse esso è riferibile) assume connotazione di stakeholder interno, entrando dunque nel calcolo del Valore Aggiunto e in particolare nel prospetto di distribuzione del V.A. Conseguentemente il gruppo proporrà le modifiche che vanno apportate allo standard base GBS, sia pubblico che privato.

3. Preordinare anche un'ipotesi di approfondimento degli standard base con riferimento agli specifici indicatori di performance della categoria di rendicontazione: collettività-interessi di natura ambientale.

4. Concludere con la redazione del Piano dei conti delle variabili ambientali.

### III. STRUTTURA DEL DOCUMENTO E APPROCCIO METODOLOGICO

Il gruppo di lavoro ha proceduto anzitutto ad un'ampia rassegna documentale della problematica ambientale di cui si dà resoconto nella sezione IV dell'introduzione.

Il documento di ricerca si compone delle seguenti parti fondamentali:

- I PARTE: La Raccomandazione 2001/453/CE: influenze sul Bilancio d'esercizio e sulle determinazioni del valore aggiunto

- II PARTE: La comunicazione ambientale

— III PARTE: La proposta di sviluppo del tema ambientale nello Standard GBS

— APPENDICI: I Piano del Conti Ambientali

II Glossario

III Differenza tra linee guida G3 “Draft, Version for public comments” e linee guida G3 definitive<sup>(2)</sup>

#### IV. RASSEGNA DOCUMENTALE

L’obiettivo dello sviluppo sostenibile è quello di “soddisfare le esigenze delle generazioni attuali senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i loro propri bisogni”<sup>(3)</sup>. Tale obiettivo è stato fatto proprio da organismi sopranazionali, in primis dall’ONU e dalla UE. Tra le diverse iniziative sono da ricordare il Vertice della Terra tenutosi nel 1992 a Rio de Janeiro, nel corso del quale tutte le grandi organizzazioni internazionali e i rappresentanti dei Governi di oltre 160 Nazioni hanno definito i criteri di base della politica ambientale internazionale, raccolti nella “Agenda 21”, e il V Programma d’Azione Ambientale, “Per uno sviluppo durevole e sostenibile”, elaborato dalla Comunità Europea sempre nel 1992<sup>(4)</sup>.

Tali documenti hanno indicato una nuovo approccio, in cui, accanto ai tradizionali strumenti di comando e controllo, si sono venuti ad affiancare, con pari dignità, nuovi strumenti di autoregolamentazione e controllo, quali la certifica-

---

<sup>(2)</sup> Cfr. il commento in Appendice documentale.

<sup>(3)</sup> World Commission on Environment and Development, *Our Common Future*, Oxford University Press, Oxford, 1987, p. 43.

<sup>(4)</sup> Per i documenti di “Agenda 21”, fatti propri da numerose amministrazioni pubbliche italiane, si veda: <http://localaction21.org>, <http://www.a21.ancitel.it/index.asp>, <http://www.iclei.org>.

zione ambientale e gli accordi volontari quali l'EMAS<sup>(5)</sup> e l'ISO 14001<sup>(6)</sup>.

È inoltre emersa la necessità di una maggior “disclosure” nella comunicazione sui risultati aziendali, che non possono limitarsi alle informazioni economico-finanziarie, ma che devono fornire informazioni delle ricadute sulla dimensione economica (occupazione, sviluppo, ricchezza), sociale (coesione e senso di appartenenza delle comunità) e ambientale (impatto sullo sviluppo sostenibile) delle strategie aziendali.

Tali orientamenti a livello UE hanno portato nel 2001 alla pubblicazione del Libro Verde sulla responsabilità sociale delle imprese [COM (2001) 366], e alla Raccomandazione sulla rilevazione, valutazione e divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni degli amministratori sulla gestione aziendale (2001/453/CE).

Sono state effettuate diverse interessanti esperienze di tipo volontario a livello internazionale e nazionale, per individuare le informazioni da fornire in tema ambientale, par-

---

<sup>(5)</sup> Il sistema comunitario di ecogestione e audit (EMAS, dall'inglese Environmental Management and Audit Scheme) è un regolamento per l'adozione di un Sistema di Gestione Ambientale (SGA) che consente la registrazione del proprio sito in un apposito elenco dell'Unione Europea, riservato alle imprese che gestiscono il loro impatto ambientale secondo standard elevati; per approfondimenti: EMAS, [www.emas.it](http://www.emas.it).

<sup>(6)</sup> La certificazione ISO 14001 sul sistema gestionale ambientale si applica all'organizzazione laddove per tale si intenda “gruppo, società, azienda, Ente o Istituzione, ovvero loro parti o combinazioni, associata o meno, pubblica o privata, che abbia una propria struttura funzionale e amministrativa”. Si veda: ISO, [www.iso.org/iso/eu/ISOOnline/frontpage](http://www.iso.org/iso/eu/ISOOnline/frontpage). A differenza dell'EMAS, le ISO sono concepite su base privatistica: la certificazione viene cioè rilasciata da organismi che operano sulla base di regole e procedure proprie, definite in concerto con i propri soci. L'EMAS è invece “un sistema” che coinvolge soggetti pubblici dei singoli stati e che opera in accordo con quanto previsto da una legge dello stato.

La differenza sostanziale risiede nell'Ente Certificatore che per il Regolamento EMAS è a carattere istituzionale (Commissione Europea Ecolabel ed Ecoaudit) mentre nel caso dell'ISO è a carattere assolutamente privatistico. L'approfondimento su questi temi nella seconda parte.

tendo dalla stessa posizione della SEC (Security and Exchange Commission) in USA, che richiede alle imprese quotate in borsa l'obbligo di divulgare notizie di tipo ambientale (responsabilità per danni ambientali e spese ambientali - [www.sec.gov](http://www.sec.gov)). Numerose sono inoltre le organizzazioni internazionali che hanno prodotto e pubblicato linee guida in materia (7).

Di fronte alla pluralità di iniziative l'UE è, come in precedenza illustrato, intervenuta con l'emanazione della "Raccomandazione della Commissione Europea 2001/453/CE del 30/5/2001 in tema di rilevazione, valutazione e divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni degli Amministratori sulla gestione aziendale". La Raccomandazione risponde alla necessità di migliorare la comunica-

---

(7) Gli interventi e le proposte da ricordare sono: l'UNEP (United Nations Environment Programme Industry and Environment) — <http://www.unep.org/eon/Annual-evalls/index.asp>, il PERI (Public Environmental Reporting Initiative), l'ICC (International Chamber of Commerce) — <http://iccwbo.org/iccjj/index.html>, in collaborazione con il WICE (World Industry Council for the Environment) — «<http://www.iisd.org>» <http://www.iisd.org>, con la Deloitte Touche ([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)), e la KPMG ([www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)). A livello nazionale oltre al CBI (Confederation of British Industries — [www.cbi.org.uk](http://www.cbi.org.uk)) e al CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies — [www.ceres.org/coalitionand-companies/principles.php](http://www.ceres.org/coalitionand-companies/principles.php)), da menzionare l'importante contributo dato in Italia dalla FEEM (Fondazione Eni Enrico Mattei — <http://www.feem.it>), che in collaborazione con diversi istituti ed organizzazioni, ha elaborato delle linee guida nazionali per l'elaborazione del rapporto ambientale d'impresa e successivamente con ERNST & YOUNG ([www.ey.com](http://www.ey.com)) ed altri, ha redatto delle linee guida per la certificazione dei Rapporti ambientali. Infine da ricordare le attività svolte in questo senso, dal settore chimico, a livello europeo (CEFIC — <http://www.cefic.be/Files/publications/OIFR/Guidancepublication.doc>) e nazionale (FERDERCHIMICA — [www.federchimica.it](http://www.federchimica.it)). Con riferimento ancora alla situazione italiana, i fautori principali della diffusione di questi strumenti sono stati il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio (<http://www.minambiente.it>), l'ANPA (ora APAT Agenzia per l'ambiente e il territorio — <http://www.apat.gov.it>), l'ENEA (<http://www.enea.it>) e il comitato EMAS. A questi si sono aggiunti i supporti degli enti territoriali, che hanno costituito un forte stimolo a livello locale, specialmente per le imprese medio-piccole.

zione aziendale e l'opportunità o la necessità di rendere confrontabili i documenti contabili delle società europee, venendo incontro alla aumentata richiesta di trasparenza derivante dallo sviluppo dei mercati finanziari. La Raccomandazione è indirizzata agli Stati membri e si applica sia al bilancio d'esercizio che al bilancio consolidato. Ha la natura di atto non vincolante, che pertanto non può essere impugnato per annullamento in base all'art. 230 del Trattato e costituisce un mezzo di azione indiretta della Comunità Europea per il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri.

In Italia sta avendo un forte impatto il più recente ed in qualche modo più organico sforzo compiuto nell'ambito della Global Reporting Iniziative relativo alle linee guida del "Reporting di Sostenibilità" (8).

L'emanazione delle linee guida sull'informazione ambientale non poteva non trovare l'attenzione degli organismi contabili internazionali e nazionali. Specifici approfondimenti sui contenuti delle linee guida e indicazioni sulla applicazione di tali norme alle specifiche realtà aziendali sono stati l'oggetto di diversi documenti emanati dalle associazioni contabili (9).

---

(8) Il Reporting di sostenibilità proviene da un progetto comune promosso da diversi istituti di ricerca (come il WRI (World Resource Institute) — [www.WRI.org](http://www.WRI.org)), organismi internazionali (come l'UNEP - <http://www.unep.org/eon/Annual-evalls/index.asp>), associazioni ambientaliste ed Enti imprenditoriali (come il WBCSD - [www.bcsd.org](http://www.bcsd.org)), che ha portato all'elaborazione delle "Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental and Social Performance". Tali linee guida per i rapporti di sostenibilità rappresentano un primo importante contributo verso quell'orientamento che mira all'integrazione tra sostenibilità economica, ambientale e sociale. Nel 2002 è stata pubblicata la traduzione italiana. Il 2 gennaio 2006 è stato pubblicato il "Draft G3 Guidelines" ([www.grig3.org](http://www.grig3.org)), risultato di commenti e osservazioni sulla versione precedente, con più precise indicazioni sul contenuto atteso e, in particolare, sulle caratteristiche degli indicatori di performance.

(9) Le pubblicazioni sono disponibili nei siti: Consiglio nazionale dei dottori commercialisti — [www.cndc.it](http://www.cndc.it), Consiglio nazionale dei ragionieri — [www.consrag.it](http://www.consrag.it), Federation des Export Contables — [www.fec.be](http://www.fec.be), mentre l'IFAC — The International Federation of Accountants — [www.ifac.org](http://www.ifac.org) ha pubblicato

A livello europeo indicazioni sul contenuto e sui principi da seguire nella valutazione e rappresentazione nei bilanci delle spese ambientali vengono dalla FEE, che già nel 2000 (10 luglio) aveva pubblicato un Position paper su “Towards a Generally Accepted Treatment for Environmental Reporting”.

La professione contabile in Italia ha visto nel 2004 la pubblicazione di uno specifico Quaderno “Comunicazione e ambiente” da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, che illustra il contenuto del “Rapporto di sostenibilità” secondo il modello della GRI e le linee di implementazione da seguire per la redazione e il controllo del documento.

Nel marzo del 2005 il Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti ha pubblicato il documento, “La comunicazione ambientale nel bilancio di esercizio”, destinato a sviluppare il dibattito sul tema dell’ambiente e dello sviluppo sostenibile, che approfondisce il contenuto delle informazioni ambientali da riportare nei bilanci d’esercizio, in applicazione della stessa Raccomandazione UE, in vigore anche se ancora non formalmente recepita dalla normativa italiana.

Ai fini del nostro documento di ricerca se ne approfondiranno alcuni, scindendo tra documenti di indirizzo e altri che ne esplicitano anche il contenuto in termini di aspetti ed indicatori. Molti tra i suddetti documenti fanno riferimento all’ipotesi di un bilancio ambientale specifico. La sintesi dei diversi documenti è riportata nella seconda parte.

---

nel 2005, “International Guidance Document on Environmental Management Accounting”, disponibile sul sito. Si ricorda inoltre il contributo di UNDS — United Nations Division for sustainable Development (2003), Environmental Management Accounting Procedures and Principles, EMARIC — Environmental management Accounting Research and Information Center, 2003.



Parte I

LA RACCOMANDAZIONE 2001/453/CE:  
INFLUENZE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO  
E SULLE DETERMINAZIONI  
DEL VALORE AGGIUNTO



## 1.1. *L'estensione del bilancio d'esercizio in conseguenza dell'inserimento dei dati ambientali*

### 1.1.1. *Finalità e campo di applicazione della Raccomandazione*

La Commissione della Comunità Europea in data 30 maggio 2001 ha emanato la Raccomandazione n. 453 “relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle società”.

Le ragioni che hanno determinato l'intervento della “Commissione” possono essere così riassunte:

- la valutazione delle spese e dei rischi ambientali nei conti annuali contribuisce ad accrescere la consapevolezza delle imprese nei riguardi dell'ambiente, in coerenza con il V programma d'azione in materia di ambiente “per lo sviluppo durevole sostenibile”;

- l'attuazione del principio dell'integrazione delle esigenze connesse con la salvaguardia dell'ambiente nelle altre politiche comunitarie è ritenuta una scelta fondamentale per la promozione dello sviluppo sostenibile;

- la mancanza di regole esplicite non favorisce la diffusione e la qualità delle informazioni ambientali rese tramite i conti annuali, mentre cresce la richiesta di accountability e l'importanza per le imprese di governare l'impatto ambientale;

- l'assenza di autorevoli linee guida rende difficile la comparazione del trattamento delle questioni ambientali nei conti annuali delle imprese;

- i fruitori dei conti annuali devono poter disporre di informazioni sull'impatto dei rischi e degli oneri delle strategie ambientali nella misura in cui tali aspetti influenzino la posizione economico-finanziaria dell'impresa.

Gli scopi che la Commissione si è prefissa di conseguire tramite la “Raccomandazione” possono essere così riassunti:

- migliorare la significatività, la qualità, la trasparenza e la comparabilità delle informazioni ambientali contenute nei conti annuali;

- rendere più coerenti, omogenee e strettamente collegate le relazioni ambientali separate e volontariamente composte dalle imprese con i conti annuali;

- fornire una guida per la divulgazione delle informazioni ambientali nel Conto Economico, nello Stato Patrimoniale, nella Nota Integrativa e nella Relazione sulla Gestione così come si presentano nella disciplina civilistica dei singoli Stati a seguito del recepimento delle Direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE.

Il campo di applicazione è individuato in tutte le società cui è applicabile la disciplina in tema di Conti annuali e consolidati prevista dalle direttive IV e VII in materia di diritto societario, comprese le banche, gli altri istituti finanziari e le assicurazioni in considerazione del fatto che le implicazioni finanziarie non cambiano al variare delle produzioni, anche se naturalmente l'intensità delle questioni ambientali è notevolmente diversa a seconda della dimensione aziendale — ciò giustifica un trattamento diverso per le imprese di minori dimensioni — e dell'attività esercitata.

Per quel che concerne il profilo oggettivo del campo di applicazione la "Raccomandazione" prevede quanto segue:

- le indicazioni si applicano soltanto alle informazioni sulle questioni ambientali contenute nel bilancio di esercizio, anche nel consolidato, senza voler introdurre un obbligo di resoconti separati in materia ambientale, salvo quando sia giudicato opportuno effettuare un collegamento tra il "bilancio" e le distinte relazioni ambientali.

- l'illustrazione dei criteri di rilevazione, di valutazione e di divulgazione delle spese, degli oneri e dei rischi ambientali e delle connesse attività che derivano da accadimenti che influiscono o potrebbero influire sulla situazione e sui risultati economico-finanziari dell'impresa.

• l'individuazione delle informazioni ambientali che è opportuno registrare nei bilanci e nelle relazioni annuali e che riguardano l'atteggiamento e le prestazioni dell'impresa sotto il profilo ambientale, nella misura in cui tali aspetti possono ripercuotersi sulla situazione economico-finanziaria della società.

### 1.1.2. *Definizione, rilevazione e valutazione dei costi ambientali*

#### A. Definizione

La raccomandazione definisce anzitutto i significati delle parole: Ambiente e Spesa ambientale.

L'ambiente è concepito come lo spazio fisico naturale che ci circonda e comprende l'aria, l'acqua, la terra, la flora, la fauna e le risorse non rinnovabili (combustibili fossili, minerali, ecc).

La spesa ambientale comprende il costo degli interventi posti in essere da un'impresa allo scopo di prevenire, ridurre o riparare i danni all'ambiente derivanti dalle sue attività operative. Tra i costi in esame sono da comprendere i costi sopportati:

- per lo smaltimento dei rifiuti e per prevenirne la formazione;
- per la protezione dell'ambiente (suolo, acqua, aria, clima);
- per la riduzione dell'inquinamento acustico;
- per la tutela della biodiversità e del paesaggio.

Nella spesa ambientale non possono essere compresi quei costi connessi ad interventi che, sebbene possano produrre anche effetti positivi sull'ambiente, hanno lo scopo principale di conseguire obiettivi di miglioramento aziendale. La disposizione è individuata come criterio della "finalizzazione". In termini contabili le spese ambientali devono avere la caratte-

ristica della “specificità”. In caso di spese congiunte andrà applicato il criterio del pro-quota.

I costi sostenuti per ammende e indennizzi per danni causati dall'inquinamento ambientale sono esclusi dalla nozione di spesa ambientale in quanto non prevengono, riducono o riparano i danni provocati all'ambiente, benché essi siano collegati all'impatto ambientale delle attività dell'impresa.

A questo riguardo, ci pare opportuno segnalare che l'espressione “... danni all'ambiente derivanti dalle sue attività operative” sembrerebbe escludere dalla nozione di spesa ambientale i costi per interventi volontariamente posti in essere dall'impresa per prevenire, ridurre o riparare danni all'ambiente causati da altri soggetti o comunque non derivanti dalle sue attività operative.

Come è evidente, in questo caso, il criterio della “finalizzazione” cede il passo al criterio della responsabilità operativa, in altre occasioni richiamato nella raccomandazione per delimitare l'entità dell'obbligazione aziendale anche quando il danno è causato da più “agenti”, escludendo così tra essi una responsabilità di tipo solidale.

In ultimo, va detto che la raccomandazione sollecita, all'atto della divulgazione delle spese ambientali, l'utilizzazione delle definizioni di dettaglio elaborate da Eurostat.

## B. Rilevazione e valutazione

Formalmente la sezione è così ripartita:

- I. Rilevazione degli oneri ambientali (artt. 1-9);
- II. Rilevazione contabile delle spese ambientali (artt. 10-21);
- III. Valutazione degli oneri ambientali (artt. 22-34).

Esaminiamo e commentiamo ora in dettaglio gli aspetti contabili connessi ai tre punti

### BI. Rilevazione degli oneri ambientali

È evidente l'impropria individuazione delle passività ambientali (debiti certi o presunti) con il termine oneri.

Infatti nella parte dedicata alla rilevazione degli oneri ambientali sono affrontate le seguenti questioni:

a) quando una passività ambientale dà luogo a rilevazione contabile e, più in particolare, si affrontano le questioni che concernono la natura dell'obbligazione di carattere ambientale e il requisito della valutazione attendibile dei costi derivati dall'obbligazione: siamo qui di fronte al problema dei debiti aventi natura di valori numerari certi;

b) le "sopravvenienze passive" di carattere ambientale e cioè l'eventualità di riparare in futuro ad un danno e dunque tratta della rilevazione dei debiti presunti;

c) il divieto della compensazione delle partite degli oneri e dei recuperi previsti.

Circa l'argomento di cui al punto a), la raccomandazione precisa che la natura del debito ambientale può essere legale o contrattuale. Qualora esso dipenda da un'assunzione pubblica della responsabilità di impedire, ridurre o riparare un danno causato all'ambiente, l'obbligazione può essere rilevata come debito ambientale solo nei limiti in cui l'impresa sia responsabile e siano soddisfatti i seguenti requisiti: la quantificazione sia possibile e attendibile e all'esborso corrisponda un beneficio economico futuro.

Con il punto sub b) entriamo nel campo dei debiti ambientali presunti. Si tratterà, a parità di individuazione, di un'obbligazione indeterminata rispetto all'importo o alla data di manifestazione. Come dalla prassi contabile tradizionale si effettuerà un accantonamento ad apposito fondo alla chiusura dell'esercizio.

Non vanno, invece iscritte in bilancio le obbligazioni "in cui non fosse possibile stimare i costi". Tuttavia, se esiste una sia pur piccola possibilità che il danno debba essere riparato in futuro deve farsene menzione nella Nota Integrativa, salvo si tratti di ammontare minimo.

Infine la Raccomandazione precisa che i rimborsi da parte di terzi di passività ambientali danno luogo a registra-

zione soltanto se è praticamente certa la loro percezione, accogliendo così il principio della prudenza.

Il punto sub *c*) tratta dei crediti e debiti correlativi, facendo specifico divieto di compensazione, sia con riferimento al rapporto crediti/debiti tradizionale che all'eventuale rapporto tra le "entrate derivanti da vendita di cespiti strettamente connesse all'evento che ha prodotto il debito ambientale" e la passività ambientale relativa. Qualora la legge permettesse la compensazione, dei valori complessivi va comunque data comunicazione nella Nota integrativa.

## BII. Rilevazione contabile delle spese ambientali

La parte dedicata alla rilevazione contabile delle spese ambientali si riferisce ai costi e tratta in particolare dei seguenti aspetti:

- a*) L'imputazione all'esercizio delle spese ambientali;
- b*) La capitalizzazione delle spese ambientali;
- c*) La riduzione durevole di valore delle attività.

Il punto sub *a*) tratta dei costi ambientali del periodo per i quali vige il criterio di imputabilità nell'esercizio in cui sono sostenuti, anche se collegati a un danno verificatosi in un precedente periodo. È fatto specifico divieto di considerarli rettifiche di precedenti esercizi (3.11).

In merito al punto *b*) si fa presente che la capitalizzazione delle spese ambientali può avere luogo se:

- sono sostenute al fine di impedire o ridurre un danno futuro o conservare delle risorse;
- sono destinate a servire durevolmente l'attività dell'impresa; (art. 15/2 IV Direttiva);
- i costi sono collegati a futuri vantaggi economici o riducono/impediscono la futura contaminazione ambientale.

In questa sede si prevedono anche gli acquisti di impianti e macchinari per finalità ambientali (installazioni tecniche per il controllo o la prevenzione dell'inquinamento). L'attività che non avesse di per sé natura ambientale ma ne



assumesse la caratteristica mediante il collegamento con un altro elemento dell'attivo esistente va considerata come parte integrante di questo ultimo cespite e non registrata separatamente. La raccomandazione riconosce anche i beni ambientali immateriali.

Il punto *c)* richiede che le spese ambientali capitalizzate nonché i beni materiali ed immateriali ambientali debbano essere soggetti ad ammortamento in modo sistematico nell'arco della vita utile prevista a partire dal periodo in cui si è proceduto alla capitalizzazione.

Infine, eventi di carattere ambientale possono determinare una riduzione durevole nel valore dei cespiti. Quando ciò si verifica il valore della svalutazione va imputato al conto economico.

### B.III. Valutazione degli oneri ambientali

Nella parte della raccomandazione, dedicata alla valutazione degli oneri ambientali sono trattati i temi seguenti:

*a)* Criteri generali di rilevazione e valutazione;  
*b)* Accantonamenti per il risanamento del sito e costi di smantellamento;

*c)* Attualizzazione di oneri ambientali a lungo termine.

*a)* Premesso che una passività ambientale dà luogo a rilevazione contabile quando può effettuarsi una valutazione attendibile della spesa occorrente per l'adempimento dell'obbligazione, il suo valore deve corrispondere alla migliore stima alla data di chiusura del bilancio tenuto conto della situazione esistente e degli sviluppi futuri prevedibili sia di natura legislativa, sia di natura tecnologica.

Ai fini della valutazione della passività ambientale vanno considerati:

- i costi diretti aggiuntivi per il risanamento;
- la quota del costo del lavoro dei dipendenti direttamente impiegati nelle attività di risanamento;
- i costi del controllo successivo;

- le innovazioni tecnologiche realizzate sempre che siano approvate dagli enti governativi.

b) La passività ambientale connessa al risanamento del sito, alla sua eliminazione o chiusura va registrata alla data in cui iniziano le attività dell'impresa. La spesa stimata può essere capitalizzata nel cespite cui afferisce e unitamente ad esso essere ammortizzata oppure può procedersi ad un graduale accantonamento dell'importo.

c) Per quanto riguarda gli oneri ambientali futuri è possibile ma non obbligatorio procedere alla loro attualizzazione sempre che l'importo e le scadenze di pagamento siano fissi o determinati in modo attendibile. L'attualizzazione è auspicata nel caso in cui la perdita di valore connessa al tempo sia consistente.

### 1.1.3. *Le modifiche da apportare al bilancio annuale e consolidato*

Dall'analisi effettuata al par. 1.1.2. possiamo notare che risultano trattate le seguenti categorie contabili:

- Per lo Stato Patrimoniale: Immobilizzazioni materiali e immateriali, Debiti a breve e a lungo termine, Fondi rischi e Fondi spese, Crediti e Debiti correlativi.

- Per il Conto economico: Costi ambientali d'esercizio di natura finanziaria, Ammortamenti, Accantonamenti e Svalutazioni.

La raccomandazione nella Sezione 4 si sofferma in modo organico sulla divulgazione delle informazioni specificando:

- le informazioni da fornire nella relazione annuale e consolidata sulla gestione;
- le informazioni da fornire nello stato patrimoniale;
- le informazioni da fornire nell'allegato ai conti annuali e consolidati.

A) Quando le questioni ambientali sono rilevanti per la situazione finanziaria dell'impresa, la relazione sulla gestione

deve fornire una descrizione di esse e della strategia adottata al riguardo. Le informazioni devono offrire un quadro fedele dell'influenza degli aspetti ambientali sullo sviluppo delle attività dell'impresa e sulla sua posizione nel mercato di riferimento.

A tale scopo, si raccomanda di fornire le informazioni che seguono:

— *La strategia e i programmi di protezione per l'ambiente*, con particolare riguardo alla prevenzione dell'inquinamento, al fine di consentire ai lettori di stabilirne il grado di integrazione con le politiche e le attività dell'impresa. Tali informazioni, ove possibile, dovrebbero fare riferimento all'adozione di un sistema di protezione ambientale e all'impegno di conformarsi ad uno specifico insieme di regole e certificazioni.

— *I miglioramenti conseguiti nei settori chiave di protezione dell'ambiente*, espressi in termini quantitativi e raffrontati ad obiettivi quantificati, con illustrazione dei motivi degli scostamenti più significativi.

— *Lo stadio di attuazione delle misure di protezione ambientale* già adottate (o in via di attuazione) allo scopo di soddisfare obblighi normativi esistenti o per anticipare future regolamentazioni sostanzialmente approvate.

— *Informazioni quantitative sul grado di efficienza ambientale* dell'impresa, se giudicate opportune e pertinenti in base alla natura e al volume di attività.

— *Il richiamo ad una eventuale relazione ambientale oggetto di pubblicazione separata.*

B) La Raccomandazione, con riferimento alla divulgazione delle informazioni nello Stato Patrimoniale e del Conto Economico, prevede il seguente dettaglio:

— Gli accantonamenti per questioni ambientali siano indicati nella voce "altri accantonamenti", ammettendone una suddivisione più dettagliata

— Conformemente all'art. 4 della IV Direttiva è ammessa una suddivisione particolareggiata di tutte le voci pre-

viste dagli schemi sub artt. 9 e 10 dello Stato Patrimoniale e dagli schemi sub artt. 23-26 del Conto economico

C) In aggiunta al punto precedente, nell'allegato (Nota Integrativa) devono essere fornite le seguenti informazioni:

— La descrizione dei metodi di valutazione adottati per le questioni ambientali;

— Le spiegazioni in merito all'importo e alla natura delle spese ambientali straordinarie registrate nel conto profitti e perdite (Conto Economico) se hanno rilevanza per la valutazione del risultato economico;

— Le sopravvenienze passive di ordine ambientale corredate da informazioni sufficientemente dettagliate che ne facciano comprendere la natura;

— Per ognuna delle passività ambientali che abbia un rilievo significativo deve essere chiarita la sua natura e indicati i tempi e le condizioni della sua liquidazione;

— Nel caso in cui sia stato impiegato il metodo dell'attualizzazione e l'importo sia significativo, si devono indicare il valore monetario non attualizzato delle passività ambientali e il tasso di "sconto" applicato;

— La politica contabile dei costi di risanamento e di smantellamento di un sito a lungo termine e se l'impresa opta per un graduale accantonamento l'indicazione dell'intero importo necessario;

— Il valore delle spese ambientali iscritte nel conto profitti e perdite e la base di calcolo, nonché la loro articolazione in armonia con la natura, il volume dell'attività e la tipologia delle incidenze ambientali;

— L'importo delle spese ambientali capitalizzate nell'esercizio, distinguendo la quota riferibile alla soppressione degli agenti inquinanti, da quella corrispondente alle spese aggiuntive che sono occorse per l'adattamento degli impianti e dei processi produttivi finalizzato alla riduzione dell'inquinamento;

— La ripartizione delle spese capitalizzate secondo le indicazioni Eurostat, nel caso ciò sia possibile e pertinente;

— I costi sostenuti a fronte di ammende e sanzioni inflitte per violazione della normativa ambientale e di indennizzi a terzi, nel caso in cui non ne sia stata fatta particolare menzione tra gli oneri straordinari iscritti nel conto economico;

— Gli incentivi pubblici ricevuti, o di cui si ha diritto, finalizzati alla protezione dell'ambiente e il loro trattamento contabile.

#### 1.1.4. *Gli Schemi dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico adattati alla Raccomandazione 2001/453/CE*

Di seguito, nelle Tav. 1.1. e nella Tav 1.2. proponiamo una esemplificazione di come potrebbero apparire il nuovo Stato Patrimoniale e il nuovo Conto Economico civilistico dopo il recepimento della Raccomandazione. Si tratta di una semplice trasposizione di tutti gli elementi considerati nella disamina effettuata nei §§ precedenti.

L'indirizzo fondamentale viene fornito dall'indicazione del punto B/§1.1.3. in cui si afferma che, conformemente all'art. 4 della IV Direttiva, è ammessa una suddivisione particolareggiata di tutte le voci previste dagli schemi sub artt. 9 e 10 dello Stato Patrimoniale e dagli schemi sub artt. 23-26 del Conto economico.

La tesi accolta è che la classificazione civilistica vada mantenuta nelle classi originali, sdoppiando il contenuto in *a)* non ambientale e *b)* ambientale, quando necessario.

Seguendo tale impostazione, la classe "BI — immobilizzazioni immateriali" andrà opportunamente suddivisa quando si verificchino le fattispecie ambientali correlabili alle categorie da 1) a7). La classe "B I.7) — Altre" potrebbe, invece, accogliere le capitalizzazioni delle spese ambientali, quando corrispondano alle condizioni descritte al punto BII *b)* del §1.1.2.

Più complicata, ma non da escludere, l'ipotesi di attività finanziarie di natura ambientale (specialmente per quanto concerne i crediti <sup>(1)</sup>). La soluzione ricalca le indicazioni precedentemente fornite con una suddivisione tra “non ambientali/ambientali”.

Nell'attivo circolante le poste connesse con l'analisi ambientale saranno certamente quelle delle rimanenze (e dunque anche degli acconti). Possiamo ipotizzare anche risconti attivi di costi ambientali. Per le altre categorie vale comunque la regola generale già enunciata.

Passando al settore Avere dello S.P. vediamo l'inserimento dell'analisi rispetto ai rischi per imposte ed altri debiti presunti. Si possono anche ipotizzare rapporti di lavoro con dipendenti che si occupano dell'ambiente e dunque il Debito per TFR ne può essere coinvolto.

L'analisi più importante riguarda i Debiti. La normativa civilistica prevede che essi vengano esplicitati nella quota a breve ed a lungo termine: dunque ciascuna voce dell'elenco si trova già suddivisa in due parti. L'ulteriore suddivisione in “non ambientali/ambientali” condurrebbe ad un'eccessiva complicazione nella rappresentazione. Nel prospetti, perciò, viene proposto di duplicare l'elenco, esplicitando l'appartenenza ambientale o meno secondo la clausola generale proposta. Altre soluzioni tecniche, però sono proponibili.

Infine, in termini simmetrici, sono ipotizzabili risconti di ricavi ambientali o ratei passivi per costi ambientali.

Concludiamo l'analisi dello S.P. osservando che sono tecnicamente possibili Sovvenzioni in conto capitale di tipo ambientale che andrebbero inserite, per esclusione delle altre voci — nella classe VII Altre Riserve. Meglio, però, sarebbe

---

(1) Si noti, però, che i crediti connessi con gli scambi dei diritti di emissione dei gas ad effetto serra, previsti dalla Direttiva 2003/87/CE, andrebbero considerati come immobilizzazioni immateriali secondo la FEE.

integrare le voci del netto con una nuova classe intitolata ai Fondi sovvenzione in c/capitale.

Per quanto concerne il Conto Economico seguiremo, fin dove possibile, la stessa impostazione di duplicazione delle voci, ove necessario. Nell'ipotesi più generale dovremmo trovarci di fronte al prospetto esemplificato nella Tav. 1.2.

L'analisi ambientale della gestione non produce solo costi ambientali ma anche ricavi. La Raccomandazione non si pronuncia sull'argomento, ma la prassi conosce bene la fenomenologia. Sono tali, ad esempio i Ricavi di vendita per prodotti riciclati o recuperati, per scarti di lavorazione recuperati, per servizi di trattamento o recupero di scarti di terzi.

Parimenti avremo ipotesi di ricavi ambientali in natura in connessione alla produzione in economia di immobilizzazioni ambientali, sia materiali che immateriali, rispetto alle singole categorie di beni già esaminate.

L'analisi della categoria di ricavo A5) si presenta più complessa. Da un punto di vista dell'analisi economica essa risulta eterogenea in quanto può comprendere anche componenti riferibili alla gestioni accessorie e straordinarie, oltre ai contributi delle pubbliche amministrazioni in conto esercizio<sup>(2)</sup>. Sono esempio di ricavi di produzione accessorie ambientali i canoni per concessioni o brevetti acquisiti su immobilizzazioni immateriali ambientali; altrettanto dicasi per gli eventuali affitti di immobilizzazioni materiali ambientali. Gli eventuali profitti di realizzo su immobilizzazioni sono invece esempio di componenti straordinari di reddito ambientali inseriti nella classe A5). A loro volta i contributi in c/esercizio vanno scissi tra ambientali e non ambientali.

---

(2) L'argomento viene ripreso ed approfondito nel § 1.2.1.

Dal lato dei costi l'analisi è più semplice. Qualsiasi delle categorie civilistiche elencate può risultare interessata dalla scissione. Si potranno avere costi ambientali per materie sussidiarie o di consumo ambientale, per servizi ambientali acquisiti (manutenzioni e riparazioni esterne di cespiti ambientali, premi di assicurazione per rischi ambientali, costi di monitoraggio ambientale, costi di formazione aziendale, costi per consulenze ambientali, ecc.); per godimento di beni ambientali di terzi; infine, vi potrà essere personale occupato in esclusiva su processi ambientali, per cui l'analisi andrà opportunamente dettagliata e commentata nella Nota integrativa.

La posizione rispetto agli ammortamenti ed alle svalutazioni è chiaramente e specificatamente trattata nella raccomandazione.

Per la categoria B11 (variazioni) si seguono le indicazioni fornite per la categoria B6.

Altrettanto netta è la posizione rispetto agli accantonamenti. Trattando con terminologia impropria delle sopravvenienze passive, il redattore introduce le obbligazioni per debiti indeterminati rispetto all'importo o alla data di manifestazione, chiarendo che si tratterà di effettuare un accantonamento apposito in sede di chiusura d'esercizio. Seguendo la prassi contabile tradizionale saremo dunque in presenza di fondi rischi quando sia indeterminato (ma probabile) il manifestarsi dell'evento e di fondi spese future se l'indeterminazione si riferisce al quantum mentre è certa la manifestazione dell'evento. Conseguentemente, vi potranno essere ipotesi di accantonamenti per rischi ambientali o altri accantonamenti ambientali.

La voce B14 ha carattere residuale e presenta le stesse difficoltà, rispetto all'analisi economica, della classe A5 di ricavo. In essa sono infatti confusi elementi connessi alla macroclasse dell'accessorio e dello straordinario, oltre a contenere anche i costi relativi alle imposte indirette ed alle tas-



## TAV. 1.1 - Stato Patrimoniale

|  | ESERCIZI<br>(val./arr.) |       |       |   | ESERCIZI<br>(val./arr.) |       |       |
|--|-------------------------|-------|-------|---|-------------------------|-------|-------|
|  | (n)                     | (n-1) | (n-2) |   | (n)                     | (n-1) | (n-2) |
| <b>Attivo</b>                              |                         |       |       | <b>Passivo</b>  |                         |       |       |
| <b>A) Crediti v/soci</b>                   |                         |       |       | <b>A) Patrimonio netto</b>  |                         |       |       |
| <b>B) Immobilizzazioni</b>                 |                         |       |       | <b>B) Fondi per rischi ed oneri</b>                               |                         |       |       |
| BI - Immobilizzazioni immateriali          |                         |       |       | 1) per trattamento di quiescenza ed obblighi simili               |                         |       |       |
| Da 1) a 7)                                 |                         |       |       | 2) per imposte  |                         |       |       |
| a) non ambientali                          |                         |       |       | a) non ambientali   |                         |       |       |
| b) ambientali                              |                         |       |       | b) ambientali   |                         |       |       |
| 7) varie                                   |                         |       |       | 3) altri  |                         |       |       |
| a) non ambientali                          |                         |       |       | a) non ambientali   |                         |       |       |
| b) costi ambientali capitalizzati          |                         |       |       | b) ambientali   |                         |       |       |
| BII - Immobilizzazioni materiali           |                         |       |       | <b>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</b>      |                         |       |       |
| Da 2) a 5)                                 |                         |       |       | a) non ambientale   |                         |       |       |
| a) non ambientali                          |                         |       |       | b) ambientale   |                         |       |       |
| b) ambientali                              |                         |       |       |   |                         |       |       |
| BIII - Immobilizzazioni finanziarie        |                         |       |       | <b>D) Debiti (importi esigibili entro l'esercizio successivo)</b> |                         |       |       |
|  |                         |       |       | a) non ambientali   |                         |       |       |
|  |                         |       |       | b) ambientali   |                         |       |       |
| <b>C) Attivo circolante</b>                |                         |       |       | <b>D) Debiti (importi esigibili oltre l'esercizio successivo)</b> |                         |       |       |
| I Rimanenze                                |                         |       |       | a) non ambientali   |                         |       |       |
| 1) materie prime, sussidiarie e di consumo |                         |       |       | b) ambientali   |                         |       |       |
| a) non ambientali                          |                         |       |       |   |                         |       |       |
| b) ambientali                              |                         |       |       |   |                         |       |       |
| 5) acconti                                 |                         |       |       |   |                         |       |       |
| a) non ambientali                          |                         |       |       |   |                         |       |       |
| b) ambientali                              |                         |       |       |   |                         |       |       |
| II Crediti                                 |                         |       |       |   |                         |       |       |
| a) non ambientali b) amb.                  |                         |       |       |   |                         |       |       |
| III Attività finanziarie                   |                         |       |       |   |                         |       |       |
| IV Disponibilità liquide                   |                         |       |       |   |                         |       |       |
| <b>D) Ratei e risconti</b>                 |                         |       |       | <b>E) Ratei e risconti</b>  |                         |       |       |
| a) non ambientali                          |                         |       |       | a) non ambientali   |                         |       |       |
| b) ambientali                              |                         |       |       | b) ambientali   |                         |       |       |

## TAV. 1.2 - Conto Economico

|  | ESERCIZI (val./arr.) |       |       |
|--|----------------------|-------|-------|
|  | (n)                  | (n-1) | (n-2) |
| A) Volume della produzione   |                      |       |       |
| 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni:   |                      |       |       |
| a) non ambientali  |                      |       |       |
| b) ambientali  |                      |       |       |
| 2) variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti |                      |       |       |
| 3) variazioni di lavori in corso su ordinazione  |                      |       |       |
| 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni                                     |                      |       |       |
| a) non ambientali  |                      |       |       |
| b) ambientali  |                      |       |       |
| 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto es.         |                      |       |       |
| a) non ambientali  |                      |       |       |
| b) ambientali  |                      |       |       |
| c) contributi in conto esercizio non ambientali  |                      |       |       |
| d) contributi in conto esercizio ambientali  |                      |       |       |
| Totale   |                      |       |       |
| B) Costi della produzione  |                      |       |       |
| 6) per materie prime, sussidiarie e di consumo e di merci                                |                      |       |       |
| a) non ambientali  |                      |       |       |
| b) ambientali  |                      |       |       |
| 7) per servizi   |                      |       |       |
| a) non ambientali  |                      |       |       |
| b) ambientali  |                      |       |       |
| 8) per godimento di beni di terzi  |                      |       |       |
| a) non ambientali  |                      |       |       |
| b) ambientali  |                      |       |       |
| 9) per il personale  |                      |       |       |
| a) non ambientale  |                      |       |       |
| b) ambientale  |                      |       |       |
| 10) ammortamenti e svalutazioni  |                      |       |       |
| a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali                                       |                      |       |       |
| aa) non ambientale   |                      |       |       |
| ab) ambientale   |                      |       |       |
| b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali   |                      |       |       |
| ba) non ambientale   |                      |       |       |
| bb) ambientale   |                      |       |       |

|   | ESERCIZI (val./arr.) |       |       |
|---|----------------------|-------|-------|
|   | (n)                  | (n-1) | (n-2) |
| c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni  |                      |       |       |
| ca) non ambientale  |                      |       |       |
| cb) ambientale  |                      |       |       |
| d) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante   |                      |       |       |
| 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo emersi   |                      |       |       |
| a) non ambientali   |                      |       |       |
| b) ambientali   |                      |       |       |
| 12) accantonamenti per rischi   |                      |       |       |
| a) non ambientali   |                      |       |       |
| b) ambientali   |                      |       |       |
| 13) altri accantonamenti  |                      |       |       |
| a) non ambientali   |                      |       |       |
| b) ambientali   |                      |       |       |
| 14) oneri diversi di gestione   |                      |       |       |
| a) non ambientali   |                      |       |       |
| b) ambientali   |                      |       |       |
| Totale  |                      |       |       |
| C) Proventi e oneri finanziari  |                      |       |       |
| 15) proventi da partecipazioni  |                      |       |       |
| 16) altri proventi finanziari   |                      |       |       |
| 17) interessi ed altri oneri finanziari   |                      |       |       |
| a) non ambientali   |                      |       |       |
| b) ambientali   |                      |       |       |
| 17-bis) Utili e perdite su cambi  |                      |       |       |
| D) Rettifiche di valore di attività finanziarie   |                      |       |       |
| E) Proventi e oneri straordinari  |                      |       |       |
| 20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi sono iscrivibili al n. 5)  |                      |       |       |
| a) non ambientali   |                      |       |       |
| b) ambientali   |                      |       |       |
| 21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti |                      |       |       |
| a) non ambientali   |                      |       |       |
| b) ambientali   |                      |       |       |
| Risultato prima delle imposte   |                      |       |       |
| Imposte   |                      |       |       |
| Risultato dell'esercizio  |                      |       |       |

se<sup>(3)</sup>. Sono comunque esempi di costi ambientali iscrivibili in questa classe ambientale, le minusvalenze da alienazione di immobilizzazioni ambientali, gli accantonamenti per contenzioso ambientale, i contributi ad associazioni ambientali, ecc.

Con riferimento alla classe C, è difficile ipotizzare la presenza di ricavi ambientali, mentre sono prevedibili interessi passivi ed altri oneri finanziari sostenuti per finanziamenti acquisiti in relazione al sostenimento di investimenti ambientali.

L'ultima classe di interesse ambientale concerne i componenti straordinari di reddito. Rimandiamo il lettore alla disamina dei contenuti iscrivibili in questa classe secondo la posizione accolta dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili presentata nell'Appendice del documento Standard di Base del GBS. In breve potremo trovare in questa classe minusvalenze da svalutazioni di beni ambientali di natura straordinaria, furti ed ammanchi di beni ambientali, (gli indennizzi assicurativi saranno ricavi straordinari ambientali), oneri per multe, ammende e penalità ambientali, perdite o acquisizioni a titolo definitivo di caparre su beni ambientali, indennità varie per rotture di contratti, tutte le imposte ambientali relative a precedenti esercizi.

---

<sup>(3)</sup> Per una più esaustiva analisi dei contenuti della classe secondo il P.C.12 - Documento della Commissione per la statuizione dei principi contabili e il P.C.I. 1 - Documento Interpretativo del P.C. 12, Serie interpretazioni della Commissione per la Statuizione dei principi contabili, si veda l'Appendice 2, .Schemi di traslazione dal conto economico dell'esercizio ai prospetti del Valore Aggiunto dello Standard di base - Principi di redazione del bilancio sociale del GBS, in GBS, Il bilancio sociale, Standard di base e Documenti di ricerca, Giuffrè Editore, 2005.

## 1.2. *Le conseguenze rispetto alle determinazioni del V.A.*

### 1.2.1. *Il V.A. nella metodologia del GBS*

#### 1.2.1.A. *Impostazione generale e determinazione del V.A.*

Il documento “Principi di redazione del bilancio sociale” predisposto da GBS prevede la sezione inerente la “Produzione e distribuzione del valore aggiunto”. Tale sezione serve ad ancorare il bilancio sociale ai dati contabili della contabilità generale d’esercizio, permettendo, nel contempo, di declinarli in un’ottica di gestione multistakeholder dell’azienda.

Il valore aggiunto viene calcolato sia a livello macro che micro-economico; a livello macro-economico, rappresenta una fondamentale grandezza della contabilità economica nazionale che corrisponde o quasi al reddito nazionale e che può essere calcolata in base a differenti metodi (della produzione, della somma delle remunerazioni dei fattori produttivi e dell’impiego nei consumi e negli investimenti); da un punto di vista micro-economico, costituisce il valore che un organismo economico genera con il concorso dei fattori produttivi e che al contempo distribuisce ai soggetti cui riconosce la qualità di stakeholder. Da qui, la sua determinazione in base a due prospettive: quella dell’assolvimento della funzione di produzione e quella della remunerazione dei portatori di interesse. Si tratta di due prospettive che si integrano vicendevolmente e che, pertanto, divengono entrambe essenziali per l’analisi del valore aggiunto.

Entrambe le prospettive richiedono la riclassificazione delle grandezze del conto economico civilistico: la prima porta a determinare il valore aggiunto quale differenza tra il valore della produzione ed i consumi intermedi, venendo a determinare la performance del periodo da distribuire; la se-

conda assimila il valore aggiunto ad un fondo che è servito a compensare gli stakeholder e quindi richiede di redigere il “Prospetto di riparto del valore aggiunto”.

Il documento del bilancio strettamente collegato al capitolo della produzione e della distribuzione del valore aggiunto è ovviamente il conto economico, integrato dai dati inerenti il riparto del reddito.

Va tenuto presente che il valore aggiunto, quale grandezza con una valenza informativa di carattere sociale, non è il semplice risultato di una riclassificazione dei dati del conto economico civile, ma richiede una profonda rimeditazione e riaggregazione dei dati. Il documento GBS presenta in merito un’ampia Appendice in cui viene data indicazione sulle variabili da considerare:

- nella determinazione del Valore globale della produzione;
- nell’individuazione dei costi-consumi intermedi;
- nella corretta individuazione dei componenti accessori e straordinari.

L’individuazione non recepisce totalmente la soluzione civilistica, per cui si tratta di riordinare profondamente i raggruppamenti civilistici. Il GBS allega a tal fine una serie di tavole che permettono di traslare le categorie di rilevanza civilistica a quelle di rilevanza ai fini del calcolo del valore aggiunto.

Analogamente alla possibilità di evidenziare in modo progressivo la formazione del risultato economico del periodo, anche l’economicità analizzata in termini di Valore aggiunto viene graduata in modo da offrire i dati della ricchezza prodotta dalla sola attività caratteristica, dalle attività caratteristica ed accessoria (“valore aggiunto ordinario”), ed il “valore aggiunto globale”, che scaturisce considerando anche gli eventi straordinari. I componenti straordinari trovano una specifica individuazione ed una separata collocazione in quanto viene specificatamente perseguito il princi-

pio delle comparabilità. Il punto 9) dei “Principi del bilancio sociale”(§1.2.) definisce tale principio come azione che consente “il confronto fra bilanci differenziati nel tempo della stessa azienda o con bilanci di altre aziende operanti nel medesimo settore o contesto”. Il Valore aggiunto comparabile è dunque quello ordinario e vanno accorpati separatamente, per non ledere la comparabilità, tutti i componenti positivi o negativi straordinari che sono legati al verificarsi di:

- Eventi casuali;
- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi;
- Eventi occasionali.

Nel contempo il valore aggiunto può essere determinato al lordo o al netto degli ammortamenti. L’opzione sull’inserimento degli ammortamenti dipende da quella sulla preferenza della configurazione di valore aggiunto da determinare in termini netti.

Il Prospetto di valore aggiunto in forma scalare risulta strutturato come segue, se gli ammortamenti vengono dedotti dal «valore aggiunto caratteristico lordo»:

---

Valore Globale della produzione caratteristica

– Consumi intermedi

---

= Valore Aggiunto Caratteristico Lordo

– Ammortamenti

---

= Valore Aggiunto Caratteristico Netto

+/- Risultato della gestione accessoria

---

= Valore Aggiunto Ordinario Netto

+/- Risultato della gestione straordinaria

---

Valore Aggiunto Globale Netto

---

Se, invece, gli ammortamenti vengono dedotti dal «valore aggiunto globale lordo», il conto economico del valore aggiunto in forma scalare presenta la seguente struttura:

---

Valore Globale della produzione caratteristica  
 – Consumi intermedi

---

= Valore Aggiunto Caratteristico Lordo  
 +/- Risultato della gestione accessoria

---

= Valore Aggiunto Ordinario Lordo  
 +/- Risultato della gestione straordinaria

---

= Valore Aggiunto Globale Lordo  
 – Ammortamenti

---

Valore Aggiunto Globale Netto

---

Il documento “Principi di redazione del bilancio sociale” ha proposto quest’ultima scelta con un’ulteriore semplificazione, come di seguito esposto

---

Valore della produzione  
 – Consumi intermedi

---

= Valore Aggiunto Caratteristico Lordo  
 +/- Risultato della gestione accessoria  
 +/- Risultato della gestione straordinaria

---

= Valore Aggiunto Globale Lordo  
 – Ammortamenti

---

Valore Aggiunto Globale Netto

---

Come già enunciato la traslazione dai dati civilistici a quelli del valore aggiunto risulta un percorso abbastanza lineare se si considera che la struttura di conto economico civilistico è quella a “valore della produzione ottenuta e relativi costi” e, quindi, la grandezza di riferimento è comune: la produzione realizzata. Tale traslazione presenta, comunque, alcuni punti di attenzione, sebbene l’appendice dello Standard base GBS, segnalando un’ampia casistica di costi e di ricavi con la loro collocazione nei prospetti a valore aggiunto, miri a ridurre al minimo la discrezionalità del redattore.



Si fa presente che con l'adozione degli IAS/IFRS la traslazione dei dati, dal conto economico a quello che determina il valore aggiunto, potrebbe non essere lineare<sup>(4)</sup>. In base a quanto previsto dallo IAS 1 un'impresa deve esporre un'analisi dei costi attraverso una classificazione basata sulla natura degli stessi o sulla loro destinazione all'interno dell'impresa. In particolare quest'ultima, che porta a distinguere i costi del venduto dagli altri costi (ad esempio di distribuzione, amministrativi), renderebbe la traslazione molto onerosa sebbene, qualora adottata, debba essere integrata da ulteriori informazioni sulla natura dei costi<sup>(5)</sup>.

Particolare attenzione merita la voce A.4) Altri ricavi e proventi del Prospetto di determinazione del valore aggiunto. Essa, infatti, non corrisponde a quella A.5. dell'art. 2425 del c.c. Nella voce A.4) dovranno essere riepilogati i soli ricavi della produzione caratteristica. I diversi componenti della voce A.5. del conto economico civilistico dovranno essere riepilogate nella macroclasse delle gestioni accessorie o di quella straordinaria, eccetto i contributi delle pubbliche amministrazioni che rappresentano dei componenti di riparto del valore aggiunto (sono portate in detrazione dalle Remunerazioni della P.A.).

In merito alla macroclasse «consumi intermedi», è da sottolineare che la voce B.6) non corrisponde a quella del conto economico civilistico; nel Prospetto di determinazione del valore aggiunto è richiesta la distinta collocazione dei consumi intermedi di materie prime, sussidiarie e di consumo oltretché del costo di acquisto delle merci (o, in alter-

---

(4) Nello Ias 1 (2004) si individua un riferimento indiretto al conto economico a valore aggiunto nei casi in cui il gruppo dei dipendenti assuma un ruolo di rilievo nell'ambito degli stakeholder. In tale versione dello Ias 1, è precisato che i rendiconti ed i documenti presentati al di fuori del bilancio di esercizio non rientrano tra gli oggetti di trattazione dei principi contabili internazionali. Cfr. IASB, IAS 1, Presentation of Financial Statements, 2004, par. 10.

(5) Cfr. IASB, IAS 1, Presentation of Financial Statements, cit., par. 93.

nativa, del costo delle merci vendute). Pertanto, nel Prospetto di determinazione del valore aggiunto scompare la voce B.11) — Variazioni ... del conto economico civilistico mentre quella B.6) ha un diverso significato economico rispetto a quella civilistica.

Un'attenta analisi richiede la voce B.11) — Oneri diversi di gestione — in quanto non corrisponde a quella B.14. — Oneri diversi di gestione del conto economico civilistico — a seguito della presenza delle macroclassi delle gestioni accessorie e di quella straordinaria nel conto economico a valore aggiunto.

L'appendice al documento “Principi di redazione del bilancio sociale” chiarisce che, nelle aziende con attività tipica fondamentale industriale o mercantile, le tipologie di attività accessoria sono quelle immobiliare, mobiliare, partecipativa, di finanziamento e le altre gestioni speciali. Queste sono dunque le classi analitiche da utilizzare ove la performance fosse notevole. Si ricorda ancora che le gestioni accessorie si riconoscono per la presenza di investimenti specifici. Vi è una diretta relazione tra “investimenti-ricavi-costi (ordinari e straordinari) accessori”. Con le dovute semplificazioni potremo dire che esisteranno le seguenti relazioni

- **Gestione immobiliare.** Investimenti: immobili civili. Ricavi: fitti attivi. Costi: ammortamenti imm. civili, manutenzioni imm. civili, ecc.

- **Gestione mobiliare.** Investimenti: titoli a reddito fisso e variabile; Ricavi: interessi, Div.; Costi: eventuali costi diretti.

- **Gestione partecipativa.** Investimenti: partecipazioni a lungo e breve; Ricavi: Dividendi, Utili; Costi: eventuali costi diretti.

- **Gestione di finanziamento.** Investimenti: finanziamenti concessi; Ricavi: interessi attivi; Costi: eventuali costi diretti

- **Altre gestioni speciali.** Diverse da individuare con i medesimi criteri.

Ne consegue che le macrogestioni aziendali sono due: caratteristica (core) e accessoria. Non esiste una gestione

straordinaria. Esistono componenti straordinari di reddito che possono riferirsi sia all'una sia all'altra. Le due opzioni fondamentali sono le seguenti:

1. mirare alla comparabilità della performance complessiva e dunque accorpare i componenti straordinari comunque conseguiti;

2. mirare alla performance complessiva della gestione accessoria e dunque accorpare le due componenti (ordinaria e straordinaria) dell'accessorio e mantenere distinto soltanto lo straordinario caratteristico.

Il GBS ha optato per la soluzione 1 in termini generali. Il ricorso a eventuali decisioni alternative, quando più opportuno, va segnalato.

#### 1.2.1.B. *Il riparto del V.A.*

I Principi di redazione del bilancio sociale richiedono, innanzitutto, di individuare gli stakeholder di riferimento. Il GBS rimette la loro identificazione all'utente dello standard, con alcuni limiti:

- dovranno essere considerati tutti gli stakeholder interni
- dovrà essere rispettato il contenuto minimo<sup>(6)</sup>.

L'azienda ha facoltà di segmentare, suddividere e classificare le categorie nei modi più rispondenti alle necessità di comprensione. Il Gruppo di studio si è volutamente attenuto a "indicazioni di minima" e per questo — a maggior ragione — vincolanti. Da ciò discende che eventuali deroghe rispetto al contenuto devono essere motivate.

Bisogna inoltre distinguere tra stakeholder interni ed esterni. L'elenco degli interlocutori interni non è un "optional", ma è logica conseguenza del modello interpretativo d'a-

---

<sup>(6)</sup> Cfr. Principi di redazione del bilancio sociale del GBS in GBS, "*Il bilancio sociale, Standard di base e Documenti di ricerca*", Giuffrè Editore, 2005 da pag. 31 e seguenti.

zienda accolto e presupposto tecnico per poter determinare correttamente il Valore Aggiunto. Si noter , infatti, che la remunerazione economico-finanziaria conseguita dagli stakeholder interni cos  individuati costituisce l'ammontare del valore aggiunto determinato in sede di distribuzione. Il beneficio economico-sociale complessivo maturato in capo a ciascun interlocutore interno verr  evidenziato dalla Relazione sociale secondo la seguente logica additiva:

$$\text{Remunerazioni ec./fin.} + \text{Benefici sociali netti} = \text{Beneficio ec./ soc. complessivo}$$

La Relazione sociale accoglier  anche i sistemi di indicatori di performance individuati rispetto agli interlocutori esterni. Per questi, per , verr  rilevato soltanto il beneficio sociale netto.

Sono considerati percettori interni di valore aggiunto e dunque stakeholder sempre presenti

- Il Personale (Risorse umane)
- La Pubblica Amministrazione;
- I fornitori di capitale di credito;
- I fornitori di capitale di rischio;
- Il sistema azienda.

Il processo distributivo del Valore Aggiunto pu  essere espresso dalla seguente relazione, sintesi degli ammontari delle remunerazioni ottenute dai raggruppamenti relativi agli stakeholder interni:

$$\text{V.A.G.N.} = \text{Div.} + \text{O.F.} + \text{R.P.} + (+/- \text{R.P.A.}) + (+/- \text{ACCUM.}) + \text{D.L.} \quad [3]$$

remunerazione totale
del capitale

---

Le remunerazioni dei citati percettori e le erogazioni complessive potrebbero risultare — teoricamente — anche superiori al Valore aggiunto prodotto nell'esercizio. Due delle componenti di riparto possono, infatti, presentare se-

gno algebrico positivo o negativo: le remunerazioni del sistema azienda (ACCUM) e le remunerazioni della Pubblica Amministrazione (R.P.A.).

L'autofinanziamento d'esercizio, o accumulazione, è il valore che bilancia l'equivalenza tra produzione e distribuzione di V.A..

Interesse irrinunciabile dell'azienda è quello alla sopravvivenza. La sopravvivenza viene garantita quando, dopo il processo distributivo, si sia verificato che il capitale iniziale non è stato intaccato. ( $ACCUM=0$ ).

L'interlocutore azienda rappresenta, inoltre, le generazioni future e gli interlocutori potenziali. Mediante il processo di autofinanziamento si creano i presupposti per lo sviluppo e per la creazione di nuovi posti di lavoro. Lo sviluppo è misurato dall'accumulazione e quantificato da  $ACCUM > 0$ . Il declino dell'impresa, viceversa, presenterà il dato  $ACCUM < 0$ .

Le tre suddette posizioni potranno essere conseguite con o senza il sostegno della collettività (R.P.A. negativa o nulla/positiva).

Teoricamente la performance dell'azienda andrebbe inserita nella seguente prioritaria griglia di analisi:

- sviluppo, non sostenuto dalla P.A.
- sviluppo, sostenuto dalla P.A.
- sopravvivenza, non sostenuta dalla P.A.
- sopravvivenza, sostenuta dalla P.A.
- declino, senza contributi dalla P.A.
- declino, nonostante i contributi della P.A.

### 1.2.1.C. *Collettività e ambiente*

Lo stakeholder Collettività coglie, nell'accezione GBS, l'impatto della performance aziendale sul sistema territoriale nel quale opera, ivi inclusa la variabile ambientale.

L'ambiente appare, dunque come sezione dello stakeholder Comunità. Si tratta di una scelta dovuta, visto che l'area di riferimento "ambiente" identifica un riferimento oggettivo e non soggettivo.

Ai fini della rendicontazione l'ambiente andrebbe, in realtà, scisso nelle sue due fondamentali componenti: ambiente di lavoro interno e impatto ambientale esterno.

Per quanto concerne l'ambiente interno, lo stakeholder di riferimento sono le Risorse umane. Correttamente spesso si sommano a questo riferimento anche le misure concernenti le variabili "salute" e "sicurezza".

Per l'ambiente esterno, viceversa, il modello GBS riferisce i dati alla "Collettività". In tal senso, l'analisi ambientale viene riferita ad uno stakeholder esterno e l'analisi è contenuta nella Relazione sociale e consta di dati qualitativi e quantitativi.

Si ricordi che il contributo sociale va sempre individuato quale somma di benefici e costi sociali. In altri termini nella relazione sociale non vanno inserite soltanto le esternalità positive ma anche quelle negative, comunque esse siano valutate. Non si potrà, ovviamente, effettuare un saldo algebrico; molte saranno le variabili la cui misura sarà espressione di una graduazione di intensità o di un livello di gradimento, ecc. Certamente, però, dalla valutazione complessiva delle variabili esaminate un giudizio complessivo deve poter emergere.

### 1.2.2. *I nuovi prospetti di determinazione e riparto del V.A.*

La Raccomandazione CE 2001/453, in quanto recepita ed adottata dalle aziende, comporterà delle necessarie modifiche ai prospetti del V.A. esaminati ai punti precedenti. I componenti reddituali relativi ai costi ambientali, ormai chiaramente identificati, dovranno essere sottratti dalla sede di

determinazione del valore aggiunto. A parità delle altre componenti reddituali, il valore aggiunto prodotto dovrebbe aumentare.

Per contro la componente Collettività/Ambiente, precedentemente inserita solo nella sezione Relazione sociale, diverrà interlocutore interno. Ricordando la definizione precedentemente fornita è agevole constatare che l'interlocutore Collettività/Ambiente avrà ora due elementi valutativi: economico-finanziario e il dato del beneficio sociale netto.

Nelle Tavv. 3 e 4 vengono schematizzati i nuovi prospetti del valore aggiunto prodotto e distribuito nell'ipotesi che si siano effettuate le distinte rilevazioni di carattere ambientale di cui alla Tav.2.. Prima di proporre i prospetti, però, si fa presente quanto segue:

1. Dal Conto Economico civilistico, esposto al § 1.1.4., si possono enucleare le seguenti voci di ricavo e di costo di natura ambientale:

---

**Ricavi**

- A1 Ricavi di vendita legati alla gestione ambientale
- A4 Incrementi per lavori interni su/di beni ambientali
- A5 Altri ricavi e proventi legati alla gestione ambientale
- A5 Contributi ambientali in c/esercizio
- E Proventi straordinari della gestione ambientale

**Costi**

- B6 + B11 Consumi di materie per la gestione ambientale
  - B7 Costi per servizi vari della gestione ambientale
  - B8 Costi per beni di terzi utilizzati nella gestione ambientale
  - B9 Costi del personale della gestione ambientale
  - B10 Ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni ambientali
  - B12 Accantonamenti per rischi ambientali
  - B13 Altri accantonamenti legati alla gestione ambientale
  - B14 Altri oneri della gestione ambientale
  - C17 Interessi passivi per finanziamenti legati alla gestione ambientale
  - E Oneri straordinari di carattere ambientale
-

2. Il saldo tra questi componenti determina l'impatto della gestione ambientale sul risultato dell'esercizio. L'analisi dettagliata delle componenti dovrà essere inserita e commentata nella Relazione sociale, dove i dati potranno essere utilizzati anche per la formazione di opportuni indicatori di efficienza.

3. I valori utilizzati per la determinazione del valore aggiunto prodotto nel periodo si troveranno dunque decurtati per la quota ambientale.

4. La presenza di ricavi legati alla gestione ambientale non sarà sempre effettiva e forse nemmeno molto significativa. Fa eccezione il caso delle sovvenzioni in c/esercizio relative ai contributi, per i quali va ribadita l'imputabilità in detrazione alle Remunerazioni della P.A.

5. Il "Saldo della gestione ambientale" presenterà, di massima, un'eccedenza dei costi sostenuti rispetto ai ricavi conseguiti. Tale eccedenza misurerà il trasferimento sociale effettuato dall'azienda a vantaggio della Collettività e dunque la "Remunerazione conseguita dalla Collettività" per effetto della gestione ambientale dell'azienda.

6. La Comunità (Collettività) entra quindi nell'analisi del V.A. come stakeholder interno.

Ci si è chiesti, inoltre, se non fosse più opportuno portare il Ricavo per le sovvenzioni ambientali in detrazione dal costo complessivo della gestione ambientale. Tale accostamento è comunque importante farlo in sede di Relazione sociale dove i dati vengono commentati ed analizzati. Appare però evidente che tale soluzione inficerebbe il dato della Remunerazione della P.A. nei limiti in cui, di fatto, sta sostenendo il costo della gestione ambientale.



## TAV. 1.3 - Prospetto di determinazione del valore aggiunto

|  | ESERCIZI (val./arr.) |       |       |
|--|----------------------|-------|-------|
|  | (n)                  | (n-1) | (n-2) |
| A) Valore della produzione   |                      |       |       |
| 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni:   |                      |       |       |
| 2) variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti |                      |       |       |
| 3) variazioni di lavori in corso su ordinazione  |                      |       |       |
| 4) altri ricavi e proventi   |                      |       |       |
| 5) Ricavi per produzioni atipiche (in economia)  |                      |       |       |
| Totale   |                      |       |       |
| B) Costi intermedi della produzione  |                      |       |       |
| 6) per materie prime, sussidiarie e di consumo e di merci                                |                      |       |       |
| 7) per servizi   |                      |       |       |
| 8) per godimento di beni di terzi  |                      |       |       |
| 9) accantonamenti per rischi   |                      |       |       |
| 10) altri accantonamenti   |                      |       |       |
| 11) oneri diversi di gestione  |                      |       |       |
| Valore aggiunto caratteristico lordo   |                      |       |       |
| C) Componenti accessori e straordinari   |                      |       |       |
| +/- Saldo gestione accessoria  |                      |       |       |
| +/- Saldo componenti straordinari  |                      |       |       |
| VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO  |                      |       |       |
| - Ammortamenti della gestione per gruppi omogenei di beni                                |                      |       |       |
| VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO  |                      |       |       |

Si può notare che formalmente il prospetto di determinazione del valore aggiunto non presenta modifiche rispetto alla formulazione base del GBS.

Per il prospetto di riparto, viceversa, si aggiunge lo stakeholder Collettività (che potrebbe essere individuato anche con il termine Comunità), rispetto al quale vengono previste due componenti di interessi: ambientale e istituzionale<sup>(7)</sup>.

Si ricorda che lo schema GBS prevede che nella Relazione vadano riportati, oltre agli interessi di tipo ambientale, anche i dati inerenti gli Interessi di natura sociale perseguiti dall'azienda, riconducibili a due distinti aspetti

a) Descrizione degli apporti diretti al sociale in termini di arricchimento della qualità della vita nei diversi ambiti di intervento: Istruzione, Sport, Sanità, Cultura, Ricerca, Solidarietà sociale.

b) Rapporti con associazioni e istituzioni.

Le liberalità effettuate nei confronti delle suddette istituzioni vanno ad implementare il secondo livello di analisi dello stakeholder in oggetto nella sezione di distribuzione del Valore Aggiunto.

In alternativa — ove lo si ritenesse più vantaggioso per i fini della visibilità esterna ed a conferma della piena adesione del modello GBS al criterio della “triple bottom up” — si potrebbe anche scindere le due sezioni. La sezione Remunerazioni della Collettività verrebbe così a contenere le sole Liberalità e si accenderebbe una separata ed autonoma posizione all'Ambiente.

---

(7) L'inserimento del saldo della gestione ambientale nel Prospetto di riparto del valore aggiunto rappresenta quindi un'interiorizzazione dello stakeholder Comunità.

## TAV. 1.4 - Prospetto di Riparto del V.A.

|  | ESERCIZI (val./arr.) |       |       |
|--|----------------------|-------|-------|
|  | (n)                  | (n-1) | (n-2) |
| A - Remunerazione del personale<br>Personale non dipendente<br>Personale dipendente<br>a) remunerazioni dirette<br>b) remunerazioni indirette<br>c) quote di riparto del reddito |                      |       |       |
| B - Remunerazione della Pubblica Amministrazione<br>Imposte dirette<br>Imposte indirette<br>– sovvenzioni in c/esercizio   |                      |       |       |
| C - Remunerazione del capitale di credito<br>Oneri per capitali a breve termine<br>Oneri per capitali a lungo termine  |                      |       |       |
| D - Remunerazione del capitale di rischio<br>Dividendi (utili distribuiti alla proprietà)  |                      |       |       |
| E - Remunerazione dell'azienda<br>+/- Variazioni riserve<br>(Ammortamenti)   |                      |       |       |
| F - Remunerazione della Collettività<br>– Collettività/Ambiente<br>– Collettività/Istituzioni (Liberalità)   |                      |       |       |
| <b>VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO</b>   |                      |       |       |



Parte II

## LA COMUNICAZIONE AMBIENTALE



## 2.1. *Programmi, processi e certificazioni ambientali*

### 2.1.1. *Dall'ISO 14001 all'EMAS*

Di fronte a una opinione pubblica che diventa sempre più sensibile alla variabile ambientale, in ambito internazionale ed europeo si è avuto uno sviluppo crescente di normative specifiche, relative alla standardizzazione dei processi di gestione aziendale rispettosi dell'ambiente, che consentono di ottenere certificazioni di tipo ambientale, quali la ISO 14001 e l'EMAS.

Il sistema ISO (International Organisation for Standardisation) ha adottato una serie di norme specifiche riguardanti lo sviluppo e l'implementazione di sistemi gestionali rivolti alla variabile ambientale. In particolare si fa riferimento alla UNI EN ISO 14001:1996, aggiornata dalla successiva UNI EN ISO 14001:2004 che è entrata in vigore a partire dal 1° giugno 2005.

La certificazione ISO 14001 sul sistema gestionale ambientale si applica all'organizzazione laddove per tale si intenda “gruppo, società, azienda, Ente o Istituzione, ovvero loro parti o combinazioni, associata o meno, pubblica o privata, che abbia una propria struttura funzionale e amministrativa”.

Secondo la norma ISO 14001, i principi fondamentali di una corretta gestione ambientale sono:

- L'individuazione delle prescrizioni di legge e degli altri aspetti ambientali collegati alle attività, ai prodotti e ai servizi dell'organizzazione;
- L'incoraggiamento ad una pianificazione ambientale in tutto il ciclo di vita del prodotto o del processo;
- L'assegnazione di risorse appropriate per poter raggiungere gli obiettivi ambientali prefissati;
- La determinazione di un processo gestionale per eseguire l'audit

Il sistema comunitario di ecogestione e audit (EMAS, dall'inglese Environmental Management and Audit Scheme), nato con l'approvazione nel 1993 del Regolamento CEE n. 1836 e che ha trovato diffusa applicazione negli Stati Membri a partire dalla fine degli anni novanta, ha visto una sua revisione nel marzo 2001 con il Regolamento CE 761/2001, prevede l'adozione di un Sistema di Gestione Ambientale (SGA) che consente la registrazione del proprio sito in un apposito elenco dell'Unione Europea, riservato alle imprese/organizzazioni che gestiscono il loro impatto ambientale secondo elevati standard di efficienza ambientale.

L'obiettivo dell'EMAS consiste nel promuovere miglioramenti continui delle prestazioni ambientali delle organizzazioni attraverso:

- L'introduzione e l'attuazione di sistemi di gestione aziendale;
- La valutazione sistematica dell'efficacia di tali sistemi;
- L'informazione sulle prestazioni ambientali del pubblico e degli altri soggetti interessati;
- La partecipazione attiva dei dipendenti all'organizzazione.

L'SGA è quella parte del sistema di gestione complessivo che comprende la struttura organizzativa, la responsabilità, le prassi, le procedure, i processi e le risorse per definire ed attuare la politica ambientale; l'obiettivo dell'SGA è quello di migliorare l'efficienza ambientale di un'impresa consentendole di avere una conoscenza reale degli aspetti ambientali più rilevanti nella propria attività.

Al Regolamento EMAS può aderire qualsiasi organizzazione che intenda migliorare le sue prestazioni ambientali complessive; con il termine organizzazione si intendono: le società, le aziende, le imprese, le autorità o istituzioni, o parte o combinazione di essi, con o senza personalità giuridica pubblica o privata, che amministrazione e funzioni proprie.



I vantaggi di un'impresa che ha un SGA sono:

- Maggiore competitività;
- Riduzione dei costi derivanti da una migliore gestione dell'energia e delle materie prime;
- Miglioramento dell'immagine aziendale;
- Migliori rapporti con le autorità pubbliche;
- Riduzione delle polizze assicurative per danno ambientale.

All'interno dell'SGA, il regolamento comunitario prevede lo svolgimento di audit; per "audit ambientale" si intende una valutazione sistematica, documentata, periodica e obiettiva delle prestazioni dell'organizzazione, del sistema di gestione e dei processi destinati a proteggere l'ambiente al fine di:

- Facilitare il controllo gestionale dei comportamenti che possono avere un impatto ambientale;
- Valutare la conformità della politica ambientale, cioè dell'insieme di obiettivi e principi generali di azione di una organizzazione rispetto all'ambiente.

A conclusione delle attività finalizzate al raggiungimento della registrazione EMAS, l'organizzazione deve redigere una dichiarazione ambientale, cioè una dichiarazione pubblica delle intenzioni e delle linee d'azione dell'azienda in relazione ai propri effetti ambientali, redatta in forma concisa e comprensibile alla quale possono esservi allegati documenti tecnici che dovrà essere "certificata" da un verificatore accreditato indipendente.

Nel febbraio 2001 è stato approvato dalla Commissione Europea il nuovo testo del regolamento EMAS II (Regolamento C.E. n. 761/2001) che aggiorna il precedente, allargando l'ambito di applicazione e rendendo il processo di certificazione più allineato alla processo ISO 14001.

Attualmente, nel nostro Paese le imprese, insieme alle autorità locali, stanno mostrando un interesse sempre maggiore verso EMAS II, considerato ormai uno strumento di

programmazione dello sviluppo ambientale del loro territorio. Con il nuovo regolamento EMAS II la registrazione viene allargata anche ai settori non industriali ed, in particolare modo, ai servizi. Ecco perché si può dire che EMAS rappresenta la nuova frontiera della politica ambientale europea<sup>(1)</sup>.

A differenza dell'EMAS, le ISO sono concepite su base privatistica, la certificazione viene cioè rilasciata da organismi che operano sulla base di regole e procedure proprie, definite in concerto con i propri soci. L'EMAS è invece un sistema che coinvolge soggetti pubblici dei singoli stati (Autorità Competenti) e implica con la dichiarazione ambientale una maggiore pubblicizzazione dei risultati.

A parte tali differenze, le attività necessarie alla definizione e all'ottenimento della registrazione del sistema, sono le stesse di quelle previste dall'EMAS con delle piccole differenze:

— la conformità al sistema legislativo nel caso dell'EMAS deve essere rispettata in tutti i suoi aspetti, nel caso delle ISO è sufficiente che l'azienda abbia fatto tutto il possibile per conseguirla;

— l'analisi ambientale non è obbligatoria nel caso delle ISO ma viene "consigliata", nel caso dell'EMAS è obbligatoria;

— la dichiarazione ambientale obbligatoria nel caso dell'EMAS, è invece una funzione facoltativa di "comunicazione al pubblico" nel caso delle ISO.

Oltre a queste differenze procedurali, un'altra sostanziale riguarda l'ambito di estensione degli standard. Le ISO, infatti, sono degli standard riconosciuti ed adottabili a livello internazionale a differenza dell'EMAS che può essere richiesto ed adottato solo per organizzazioni o parti delle stesse operanti all'interno dei confini comunitari.

---

(1) Dal sito Internet [www.cridea.it](http://www.cridea.it)

Nella Tav. 2.1. vengono riassunte le principali differenze tra i due standard.

TAV. 2.1

| Norma                           | EMAS Regolamento<br>CEE 1836/93 2003/4  | ISO 14001                                 |
|---------------------------------|---|---|
| <b>Tipologia</b>                | Norma volontaria  | Norma volontaria                          |
| <b>Documentazione</b>           | Documento poco strutturato  | Documento strutturato                     |
| <b>Applicazione</b>             | Unione Europea  | Ambito applicativo internazionale         |
| <b>Soggetti</b>                 | Siti produttivi   | Organizzazioni in senso lato              |
| <b>Tipologia</b>                | Generalmente attività industriali   | Tutte le attività                         |
| <b>Analisi iniziale</b>         | Analisi ambientale iniziale obbligatoria  | Analisi ambientale iniziale raccomandata  |
| <b>Dichiarazione ambientale</b> | Dichiarazione ambientale obbligatoria   | Dichiarazione ambientale non obbligatoria |
| <b>Scopo</b>                    | Miglioramento continuo e rispetto normative ambientali                                  |   |
| <b>Ente Certificatore</b>       | Commissione Europea<br>Ecolabel ed Ecoaudit -<br>Verificatori ambientali<br>accreditati | Organizzazione privata                    |

### 2.1.2. Ecolabel e LCA (Life Cycle Assessment)

Un'altra certificazione proviene da Ecolabel, che è un sistema europeo di certificazione ecologica dei prodotti istituito dal regolamento CEE 880/92 al fine di incentivare lo sviluppo dei "prodotti puliti".

Il Regolamento istitutivo è stato poi sostituito dal regolamento n. 1980/2000/CE Ecolabel è uno strumento di natura volontaria che prende in considerazione l'intero ciclo di vita del prodotto, dalla scelta dei materiali di fabbricazione fino allo smaltimento.

Con l'assegnazione dell'etichetta ecologica, la Comunità europea intende:

— Promuovere la concezione, la produzione, la commercializzazione e l'uso di prodotti e servizi aventi un minor impatto ambientale durante l'intero ciclo di vita del prodotto o del servizio;

— Fornire ai consumatori una migliore informazione sull'impatto ambientale dei prodotti.

Il marchio di qualità ecologica può essere assegnato ai prodotti che risultano conformi ai requisiti ambientali, i quali sono definiti per gruppi di prodotti; ogni gruppo è definito in modo da includere al suo interno tutti i prodotti in concorrenza fra loro destinati a scopi analoghi e che possono essere usati in modo equivalente.

La validità dei criteri è limitata nel tempo ed è specificata per gruppi di prodotti nell'ambito della rispettiva serie di criteri.

Per questo motivo l'etichetta è assegnata per un periodo di produzione determinato che, salvo proroga, di regola non supera il periodo di validità dei criteri stessi.

Il Life Cycle Assessment (LCA) è uno strumento quantitativo per la valutazione dell'impatto ambientale che sta acquistando sempre più diffusione tra coloro che si occupano di problemi ambientali. Bisogna tuttavia dire che in genere della LCA è più noto il nome che i reali contenuti. Oggi l'uso della LCA si sta estendendo anche alla piccola e media industria grazie a una crescente comprensione del suo campo di applicazione e dei benefici che può dare. Il termine LCA (*Life Cycle Assessment*), del quale si fa ormai largo uso, nacque durante il congresso SETAC (*Society of Environmental Toxicology and Chemistry*) del 1990 (Vermont-USA), per meglio caratterizzare le analisi svolte sino ad allora sotto il nome di REPA.

La definizione di analisi del ciclo di vita proposta da "SETAC" è la seguente: "LCA è un processo che permette

di valutare gli impatti ambientali associati ad un prodotto, processo o attività, attraverso l'identificazione e la quantificazione dei consumi di materia ed energia e delle emissioni nell'ambiente e l'identificazione e la valutazione delle opportunità per diminuire questi impatti. L'analisi riguarda l'intero ciclo di vita del prodotto: dall'estrazione e lavorazione delle materie prime, alla produzione, trasporto e distribuzione del prodotto, al suo uso, riuso e manutenzione, fino al riciclo e alla collocazione finale del prodotto dopo l'uso".

La LCA non interessa solamente l'impresa, ma anche gli ambientalisti e la pubblica amministrazione. L'Analisi del Ciclo di Vita è un'analisi sistematica che valuta i flussi di materia ed energia durante tutta la vita di un prodotto, dall'estrazione delle materie prime, alla produzione, all'utilizzo, fino all'eliminazione del prodotto stesso una volta divenuto rifiuto. L'obiettivo generale di una LCA è valutare gli impatti ambientali associati alle varie fasi del ciclo di vita di un prodotto, nella prospettiva di un miglioramento ambientale di processi e prodotti.

La caratteristica fondamentale di LCA è costituita dal modo assolutamente nuovo di affrontare l'analisi dei sistemi industriali: dall'approccio tipico dell'ingegneria tradizionale, che privilegia lo studio separato dei singoli elementi dei processi produttivi, si passa ad una visione globale del sistema produttivo, in cui tutti i processi di trasformazione a partire dall'estrazione delle materie prime fino allo smaltimento dei prodotti a fine vita, sono presi in considerazione in quanto partecipano alla realizzazione della funzione per la quale essi sono progettati.

Questa impostazione di studio del sistema produttivo fa parte di una cultura più ampia ed alternativa rispetto a quella che ha supportato il tradizionale modello di sviluppo industriale, vale a dire una cultura che pensa alla produzione industriale nell'ottica del concetto di sviluppo sostenibile, i cui obiettivi fondamentali sono la conservazione delle risorse

naturali e la minimizzazione degli effetti delle attività antropiche sull'ambiente.

Più in particolare, l'LCA può essere utilizzata per stimare l'impatto ambientale complessivo di un prodotto per confrontare due prodotti simili dal punto di vista dell'impatto ambientale, per individuare possibili miglioramenti all'interno di un ciclo produttivo. La LCA è pertanto un metodo completo di analisi ambientale, che permette di studiare nel dettaglio le interazioni di un prodotto, di un processo o di una attività con l'ambiente e può rappresentare quindi uno strumento efficace di gestione ambientale.

Fino ad oggi si sono sviluppate diverse metodologie per l'analisi del ciclo di vita; la standardizzazione dei metodi per effettuare LCA è stata compiuta da "SETAC" (Society of Environmental Toxicology and Chemistry) e da "ISO" (International Standard Organization), la quale ha definito ed emanato una norma che offre riferimenti per la corretta applicazione dell'analisi del ciclo di vita (la norma UNI EN ISO 14040).

La metodologia dell'LCA richiede una grande quantità di informazioni e di dati, che debbono essere raccolti, organizzati, documentati.

Essa richiede dunque la conoscenza del processo e del sistema in esame; implica inoltre la definizione di eventuali flussi di riciclo interni, che potranno essere:

— Ad anello chiuso, qualora il materiale recuperato, sottoposto a trattamento, venga di nuovo inserito a monte del processo produttivo. In questo caso evidentemente i consumi e gli impatti si andranno a ridurre, in quanto una stessa quantità (di acqua, energia, materie prime) verrà impiegata per più cicli produttivi e quindi ripartita su un numero maggiore di prodotti.

— Ad anello aperto, quando il prodotto riciclato verrà immesso in un nuovo processo così che i benefici conseguenti al trattamento saranno "assorbiti" dal nuovo processo.

Oltre agli impatti relativi al processo, la metodologia prevede che dovranno essere disaggregati i dati riguardanti:

— Impatti e consumi relativi all'energia elettrica importata nel sistema: bisogna chiarire qual è il contesto di riferimento (regionale, nazionale, comunitario) per poter valutare il mixing di combustibili che concorrono alla produzione del KW elettrico, l'efficienza globale del sistema ed i relativi impatti sull'ambiente.

— Impatti e consumi relativi al sistema di trasporti: i prodotti possono essere trasportati in modi diversi, con impatti diversi per unità di prodotto trasportato; esistono quindi impatti diversi relativi ai differenti mezzi di trasporto utilizzati. Se volessimo fornire un dato sappiamo, ad esempio, che un prodotto trasportato su autocarro produrrà, quale effetto indiretto sull'ambiente, un'emissione di  $\text{NO}_x$  pari a 1,0332 g/km t, mentre il trasporto su ferrovia causerà un'emissione di  $\text{NO}_x$  pari a 0,0401 g/km t.

— Impatti e consumi relativi al sistema di smaltimento rifiuti che verranno prodotti.

La LCA ha quindi come presupposto la stesura di un inventario e richiede un sistema informativo adeguato, che sarà utile anche per la stessa comunicazione economico-finanziaria.

### 2.1.3. *L'Emission Trading*

Nel campo della nuova "frontiera" degli strumenti per lo sviluppo sostenibile, va infine citata la Direttiva 2003/87/CE che ha istituito il sistema di "Emission Trading", che è entrato in vigore il 1° gennaio 2005. Tale Direttiva risponde agli impegni del Protocollo di Kyoto per la riduzione dell'effetto serra.

La Direttiva prevede che gli impianti coinvolti (si tratta dei settori industriali a maggior impatto di gas ad effetto serra) riceveranno ogni anno un ammontare di quote di

emissione, il cui valore è attestato attualmente attorno ai 25-30 euro per tonnellata di CO<sub>2</sub>, mentre le sanzioni previste sono pari a 40 euro per tonnellata. Al termine di ogni anno, in funzione delle emissioni di CO<sub>2</sub> rilasciate, l'azienda deve restituire un numero di quote equivalenti: chi ne ha emesso di più può comprare le quote mancanti da chi è nella situazione opposta. Tale meccanismo di scambio virtuoso è fondato su un regime di stretto controllo delle emissioni e ad una progressiva diminuzione delle quote rilasciate al fine di raggiungere gli obiettivi di riduzione delle emissioni che ogni singolo Paese si è impegnato a raggiungere.

## 2.2. *I Documenti ambientali di indirizzo*

### 2.2.1. *L'EMAS e dichiarazione ambientale*

Come si è avuto modo di anticipare precedentemente, non esistono standard ufficiali che definiscono il contenuto minimo di un documento di comunicazione quale il Rapporto ambientale, ad esclusione della Dichiarazione ambientale prevista dal Regolamento UE 1836/93 relativo all'adesione volontaria delle imprese ad un sistema comunitario di ecogestione ed audit (Ecomanagement and audit scheme - EMAS).

Infatti tale documento, che deve essere obbligatoriamente predisposto da una azienda che intenda ottenere la registrazione EMAS, deve fornire una serie di informazioni ambientali in considerazione dei criteri stabiliti all'Allegato III del Regolamento EMAS 761/2001 che, pur non indicando né una struttura specifica per la dichiarazione ambientale né l'ordine di presentazione dei vari temi, stabilisce la necessità di soddisfare almeno i seguenti requisiti minimi:

- una dichiarazione chiara e priva di ambiguità dell'organizzazione che richiede la registrazione EMAS e un sommario delle sue attività e dei prodotti e servizi;



- la politica ambientale dell'organizzazione e una breve illustrazione del suo SGA;
- una descrizione di tutti gli aspetti ambientali significativi, diretti ed indiretti, che determinano impatti significativi;
- una descrizione degli obiettivi e target ambientali in relazione agli aspetti ed impatti ambientali significativi,
- un sommario dei dati disponibili sulle prestazioni ambientali dell'organizzazione che includa dati numerici su: emissioni inquinanti, rifiuti generati, consumo di materie prime, di energia e di acqua, emissioni sonore e altri aspetti rilevanti; tali dati devono consentire il raffronto tra i diversi anni ai fini della valutazione dell'andamento delle prestazioni ambientali dell'organizzazione;
- altri fattori concernenti le prestazioni ambientali, comprese le prestazioni rispetto alle disposizioni di legge per quanto riguarda gli aspetti ambientali significativi;
- il nome e il numero di accreditamento del verificatore ambientale e la data di convalida.

Come si vede, quindi, il Regolamento EMAS non specifica gli indicatori da utilizzare, ma fornisce esclusivamente i criteri per relazionare sulle prestazioni ambientali.

In particolare viene indicato che possono essere utilizzati pertinenti indicatori di prestazioni ambientali esistenti, in grado di permettere, *a*) una valutazione accurata delle prestazioni dell'organizzazione, *b*) la comprensibilità e la non ambiguità, *c*) la confrontabilità nel tempo, *d*) il confronto con risultati di riferimento a livello settoriale, nazionale o regionale, *e*) il confronto con requisiti normativi.

Da segnalare che in Italia, l'Organismo nazionale competente, il Comitato EMAS, ha fornito degli orientamenti relativi alla Dichiarazione Ambientale che oltre a ribadire concetti generali relativi ad esempio alla necessità di fornire informazioni chiare, concise e di facile interpretazione, nulla aggiunge in merito alla tipologie di indicatori od indici da utilizzare nella presentazione delle prestazioni ambientali

delle organizzazioni che intendono aderire ad EMAS. Indica soltanto che queste possono essere espresse attraverso dati assoluti (tonnellate di CO<sub>2</sub> ad esempio) o attraverso indicatori che possano di correlare tali prestazioni con indicatori economici e/o di produzione.

### 2.2.2. *L'ambiente secondo il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti*

Tra gli interventi del CNDC in tema di ambiente si segnalano i documenti «Investimenti ambientali» del 2001, «Aspetti ambientali e principi contabili nazionali» del 2002 e il quaderno «Comunicazione e Ambiente» del 2004 <sup>(2)</sup>. Soltanto quest'ultimo si occupa di rendicontazione ambientale e, in particolare, è teso a diffondere l'applicazione delle linee guida per la redazione del rendiconto di sostenibilità divulgate dalla GRI nel 2002, «attraverso un'analisi critica condotta alla luce delle peculiarità del contesto economico-produttivo del nostro Paese caratterizzato da un modello imprenditoriale di piccola e media dimensione» <sup>(3)</sup>. Il quaderno «Comunicazione e Ambiente» non propone quindi un modello di rendicontazione ambientale e indici di performance ambientale ma offre una chiave di lettura, nella direzione di grande attenzione alle PMI, delle linee guida alla costruzione del rendiconto di sostenibilità della GRI.

A tal fine, è richiamato il contesto di riferimento, sono fornite alcune definizioni su temi di rilevanza per il concetto

---

<sup>(2)</sup> Il documento «Investimenti ambientali» è firmato Fondazione Aristeia - Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti, il documento «Aspetti ambientali e principi contabili nazionali» è stato curato dalla Commissione Economia e contabilità Ambientale (CECA), istituita presso il CNDC mentre il quaderno «Economia e ambiente» è firmato CNDC.

<sup>(3)</sup> Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, Comunicazione e ambiente, pag. VII.

di sviluppo sostenibile, sono evidenziati i benefici del reporting di sostenibilità e viene suggerito, vista la difficoltà che possono incontrare le aziende di dimensioni minori nella stesura di un rendiconto di sostenibilità completo, di ricorrere all'approccio incrementale, ammesso dalla GRI. Si fa presente che le aziende sono sollecitate a dichiarare, con massima trasparenza, l'adesione al modello scelto e l'estensione di tale adesione.

Il documento si sofferma sul ruolo del dottore commercialista nella costruzione del report di sostenibilità, individuando alcuni degli ambiti di intervento, e nell'attività di verifica dello stesso non sottaciendo che tale attività risulta di estrema complessità vista la varietà delle materie trattate nel report di sostenibilità.

L'illustrazione dei principi di redazione è effettuata senza seguire la classificazione prevista dalle linee guida della GRI — sono, tuttavia, ribaditi tutti i principi — quella del contenuto del report è effettuata in funzione della finalità del documento — le informazioni che sono state tolte sono, in ogni caso, un numero minimo — e vengono proposti tutti gli indici di performance ambientale contenuti nel documento della GRI. Il documento si conclude con un capitolo dedicato alla revisione — asseverazione — del rendiconto di sostenibilità; in particolare sono commentati i seguenti cinque principi generali di base: 1. La prova di convenienza economica e realizzabilità dell'asseverazione indipendente; 2. Le condizioni essenziali e i prerequisiti per l'incarico di asseverazione; 3. L'approccio e le procedure; 4. La comunicazione dei risultati dell'asseverazione; 5. I requisiti degli asseveratori.

### *2.2.3. L'Ambiente secondo il Consiglio Nazionale Ragionieri Commercialisti*

Lo studio “La comunicazione ambientale nel bilancio di esercizio” è focalizzato sugli investimenti ambientali. In par-

ticolare, sono considerate le problematiche connesse alla specifica esposizione nel bilancio di esercizio oggetto di pubblicazione delle immobilizzazioni materiali ambientali. Più esplicitamente, l'analisi si pone come obiettivo quello di definire quando un investimento in immobilizzazioni materiali può, e in quale misura, giudicarsi «ambientale». L'utilità pratica della corretta individuazione della nozione di investimento ambientale emerge, ad esempio, ai fini della corretta applicazione delle agevolazioni pubbliche oppure, più in generale, può risultare utile per procedere a confronti fra imprese simili per giudicare il loro virtuosismo nel procedere secondo il principio dello «sviluppo sostenibile».

La posizione dei redattori del documento può essere così riassunta:

— per costo ambientale è inteso il “valore economico (o costo) delle misure intraprese da un'impresa, o da altri per conto della stessa, per prevenire, ridurre, eliminare o riparare danni causati all'ambiente dalle proprie attività, ovvero, per la conservazione delle risorse naturali dell'ambiente, rinnovabili o non rinnovabili”;

— il costo ambientale deve afferire ad un investimento destinato ad essere durevolmente impiegato nell'attività dell'impresa;

— per giustificare una evidenziazione separata nel bilancio di esercizio del costo ambientale occorre che l'investimento consenta di ottenere effetti di impatto ambientale migliorativi rispetto al livello-soglia imposto dalle specifiche norme di riferimento.

La contestuale presenza delle caratterizzazioni sopra indicate consente di qualificare un investimento di rilevanza ambientale, giustificando così una sua indicazione separata nel bilancio di esercizio.

I costi di rilevanza ambientale influenzano significativamente l'informazione istituzionale (contabilità e bilancio di esercizio), rendono evidente l'impegno aziendale riservato

alla protezione dell'ambiente e consentono di far chiarezza sui reali contenuti quantitativi e qualitativi di tale impegno. Detti costi, possibilmente esposti attraverso specifiche voci, agevolano anche la rilevazione degli indici di comparto nonché le varie forme di controllo interno e legale. Infine, costituiscono base e premessa essenziale per la fruizione di ogni correlata provvidenza agevolativa.

Dopo il preliminare accertamento, da parte di coloro che posseggono le necessarie competenze tecnico-scientifiche, della rilevanza ambientale del costo, è necessario misurare il valore monetario dell'investimento. A quest'ultimo riguardo, l'opinione è di considerare come costo di rilevanza ambientale unicamente la misura incrementale dell'investimento in dispositivi tecnici che consentono effetti migliorativi rispetto alla specifica normativa di riferimento. Quest'ultimo valore sarà contabilizzato, ammortizzato ed esposto nel bilancio di esercizio mediante una specifica voce separata. In questo modo, la consistenza dell'investimento effettuato per finalità ambientale, emergerà con chiarezza, e ciò favorirà il suo diretto e immediato impiego per tutte le finalità di comparto. A titolo esemplificativo, il valore dell'investimento di rilevanza ambientale potrà servire per la creazione di appositi indicatori economico-ambientali e per tutte le valutazioni di merito, di forma e di sostanza riguardanti le procedure di gestione e di controllo ambientale oltre che, ovviamente, per quelle riguardanti l'applicazione degli eventuali eco-benefici.

#### 2.2.4. *L'ambiente secondo la FEE "Fédération des Experts Comptables Européens"*

Fin dai primi anni '90 la "Fédération des Experts Comptables Européens" (FEE) ha focalizzato la sua attenzione sul rendiconto ambientale ("environmental report") e sulla verifica di tale documento, istituendo un gruppo di lavoro prima denominato "Environmental Working Party" e ora "Sustai-

nability Working Party”. Tale gruppo sta svolgendo un ruolo attivo per lo sviluppo di un corpo di principi sulla sostenibilità e sulla responsabilità sociale d’impresa in collegamento, tra l’altro, con GRI e con AccountAbility. In effetti, la FEE non ha proposto un modello di rendiconto ambientale ma ha affrontato una serie di aspetti di tale documento con interventi (position paper, discussion paper, call for action paper, study) sia sulla rendicontazione ambientale sia sulla verifica di ugual natura.

Tra i documenti, elaborati dal “Sustainability Working Party” in tema di rendicontazione ambientale, si segnalano:

- “Review of International Accounting Standards for Environmental Issues - Position Paper”, maggio 1999;
- “Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting - Position Paper”, giugno 2000;
- “Emissions Trading - Alert Regarding EU Greenhouse Emissions Trading Scheme”, gennaio 2005.

Tra i documenti del “Sustainability Assurance Subgroup”, istituito nell’ambito del “Sustainability Working Party» vac », in tema di verifica della rendicontazione ambientale si segnalano:

- “Providing Assurance on Environmental Reports - Discussion Paper”, ottobre 1999;
- “Analysis of Responses to FEE Discussion Paper Providing Assurance on Environmental Reporting - Study”, ottobre 2000;
- “Providing Assurance on Sustainability Reports - Discussion Paper”, aprile 2002;
- “Benefits of Sustainability Assurance - Position Paper”, febbraio 2003;
- “Assurance for Sustainability - Call for Action Paper”, giugno 2004.

“Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting” è il documento della FEE che tratta specificatamente della rendicontazione ambientale. In tale docu-

mento, preso atto dell'esistenza di una serie di interventi, elaborati a livello di Stati Membri dell'Unione Europea e a livello internazionale, che delineano la struttura ed il contenuto del rendiconto ambientale, sono presentate osservazioni e considerazioni su aspetti di fondo della rendicontazione ambientale quali l'oggetto, gli utilizzatori e le loro esigenze informative al fine di stimolare la discussione su questi temi.

In altri termini, l'intervento della FEE si sofferma non su ciò che deve essere riportato ma sul come riportarlo; in particolare, è volto a proporre un quadro concettuale "conceptual framework" che dovrebbe consentire agli utilizzatori del rendiconto ambientale di non essere scettici sul suo procedimento di redazione e sulla credibilità delle sue informazioni. D'altra parte, viene evidenziato che un "conceptual framework" è estremamente rilevante per la successiva attività di verifica ed è applicabile a qualunque rendiconto inerente i riflessi sull'ambiente ambiente sociale e naturale dell'attività aziendale.

Il rendiconto ambientale è definito come il documento redatto da un'azienda al fine di fornire informazioni in merito alla sua operatività nel rispetto della normativa ambientale ed all'impatto sull'ecosistema della sua attività, che siano utili alle varie categorie di stakeholder quando stimano i loro rapporti con tale azienda<sup>(4)</sup>. Viene osservato che i dati del rendiconto ambientale diventeranno sempre più utili per gli investitori quando la pratica di fornire informazioni inerenti l'impatto sull'ambiente naturale di un'azienda e sulle sue performance di tale fattispecie diventerà sempre più diffusa. È fatto presente che il dialogo con gli stakeholder gioca un ruolo centrale nel determinare quali informazioni fornire, dato che ogni categoria di stakeholder è caratterizzata da dif-

---

(4) Cfr. Fédération des Experts Comptables Européens, Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting, parag. 3.

ferenti bisogni informativi, e viene auspicato di rendere trasparente il processo di coinvolgimento e di dialogo con gli stakeholder.

In ogni caso, la parte più significativa del documento risulta quella in cui sono proposti ed illustrati i principi di redazione visto che il rischio di fondo del rendiconto ambientale è la sua non attendibilità che porta alla non credibilità. Tali principi di redazione sono suddivisi in assunzioni di fondo “underlying assumptions” e caratteristiche qualitative, analogamente a quanto previsto dallo IASC nel “Framework for the Preparation of Financial Statements” del 1989. Le assunzioni di fondo della rendicontazione ambientale sono: l’identificazione dell’azienda e in ogni caso dell’entità oggetto di rendicontazione, la «competenza ambientale», la continuità aziendale e la significatività; le caratteristiche qualitative sono la rilevanza, l’attendibilità, la chiarezza, la neutralità, la completezza, la prudenza, la comparabilità, la periodicità e la credibilità<sup>(5)</sup>.

Il documento della FEE affronta quindi un tema, il “conceptual frameworks”, che è complementare e, al tempo stesso, di supporto a quello del contenuto del rendiconto ambientale e si conclude con l’auspicio che il gruppo di lavoro giunga all’elaborazione di una quadro di riferimento che trovi un ampio consenso così da essere ampiamente adottato.

“Providing Assurance on Sustainability Reports” è il documento della FEE che richiama gli indicatori ambientali. In linea con l’impostazione degli interventi della FEE, in questo documento non vengono proposti indicatori di performance ambientale ma sono presentate delle considerazioni e dei commenti, in parte datati, sugli indicatori ambientali in ge-

---

<sup>(5)</sup> Cfr. Fédération des Experts Comptables Européens, Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting, par. 5 e par. 6.



nere e su quelli dello Standard 2000 della GRI in particolare (6).

Infine, si ritiene opportuno rammentare il Fee Alert, “Emissions Trading” che oltre a fornire informazioni sullo schema riguardante gli scambi dei diritti di emissione dei gas ad effetto serra, previsto dalla Direttiva 2003/87/CE, si sofferma sulle implicazioni contabili e, quindi, sul bilancio di esercizio e sull’attività di revisione contabile dei diritti di emissione. L’impostazione è quella che tali diritti, che rappresentano immobilizzazioni immateriali, se acquistati, devono essere contabilizzati al costo, se assegnati dallo Stato o da altra autorità pubblica, devono essere registrati al fair value mentre rappresenta un contributo governativo la differenza tra il fair value ed il costo (eventuale) del diritti (7).

### 2.2.5. *L’ambiente nel progetto Cantieri*

Il Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha attivato, nell’ambito dell’iniziativa Cantieri, un laboratorio sulla Rendicontazione e bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche.

All’iniziativa, che è nata dall’esigenza da parte delle amministrazioni pubbliche, soprattutto locali, di rendere conto ai cittadini del proprio operato, hanno partecipato una ventina di amministrazioni, che negli ultimi anni hanno realizzato esperienze significative di rendicontazione sociale, nonché esperti e studiosi del settore, non solo a livello nazionale ma anche internazionale.

L’approccio adottato è stato improntato ad una grande flessibilità metodologica, secondo i principi propri di una lo-

---

(6) Cfr. Fédération des Experts Comptables Européens, Providing Assurance on Sustainability Reports, par. 10.

(7) Cfr. Fédération des Experts Comptables Européens, Emissions Trading, par. 3.

gica di qualità previsti a livello internazionale anche per il settore dell'ambiente (Standard tecnici ISO 14.000). Non si è, infatti, scelto un cammino predefinito, ma si è cercato di tracciare attraverso il dialogo ed il confronto delle proprie esperienze la “rotta da seguire” per rispondere essenzialmente a due quesiti: Perché rendere conto? Qual è il modo corretto per approcciare e realizzare il processo di rendicontazione sociale?

La metodologia di riferimento prevede alcuni principi i qualità condivisi, quali:

- la volontarietà dello strumento
- l'orientamento alla collettività di riferimento
- la leadership del responsabile per l'ambiente
- il coinvolgimento dei diretti interessati sia nella fase ex-ante di individuazione degli obiettivi e sia in quella ex-post della valutazione delle azioni intraprese
  - un approccio basato sui processi
  - un approccio sistemico alla gestione
  - l'ottica di un miglioramento continuo
  - decisioni basate sui dati di fatto
  - comunicazione a doppio senso (ente-stakeholder e stakeholder-ente)

Impostata in questo modo la rendicontazione di carattere sociale non può esser altro che il punto di arrivo di un profondo processo interno di cambiamento culturale e gestionale, che si sta sviluppando sia a livello privato che a livello pubblico, non solo nel settore ambientale ma a livello dell'intera gestione dell'ente.

Il confronto metodologico/teorico delle amministrazioni e degli esperti che hanno partecipato al laboratorio di Cantieri, si è concluso con la pubblicazione di un Manuale (Rendere conto ai cittadini), nel quale sono indicate delle chiavi di lettura o linee guidano per l'impostazione della rendicontazione sociale, che può assumere diverse forme, quali il bilancio sociale, il bilancio di mandato, il bilancio di settore, il bilancio di genere ed in particolare il bilancio ambientale.

Si è notato, infatti, che spesso il termine bilancio sociale è usato indifferentemente per indicare documenti di rendicontazione sociale, che sono stati redatti in base a finalità ed oggetti diversi. In realtà, come espressamente messo in luce da Cantieri, le varie forme di rendicontazione sociale, possono essere considerate i differenti prodotti di uno stesso processo (quello appunto di rendicontazione) che può basarsi su metodologie comuni, ma ispirarsi a diversi criteri di classificazione, dovuti a specifiche finalità ed obiettivi da perseguire, quali ad esempio:

— il periodo di riferimento (bilancio sociale annuale e bilancio di mandato)

— l'ambito di rendicontazione (bilancio sociale, ambientale, di genere e di settore)

— i confini istituzionali della rendicontazione (bilancio di settore di un singolo ente, bilancio consolidato di gruppo).

La nascita dell'interesse alla comunicazione ambientale si sviluppa alla fine degli anni settanta inizio anni ottanta nei paesi anglosassoni, USA in particolare, a causa di avvenimenti che avevano generato delle "catastrofi" ambientali e che, quindi, avevano suscitato l'attenzione e la sensibilità del pubblico ad avere informazioni sulle attività delle imprese e sul rischio ambientale ad esse connesso.

La richiesta viene soddisfatta attraverso la redazione di report ambientali, con i quali l'impresa informa periodicamente i propri stakeholder sulle "... principali problematiche ambientali, il suo approccio strategico, la sua organizzazione per la gestione ambientale, le azioni messe in atto e documenti, con dati statistici ed indicatori, l'impatto e le spese (correnti e di investimento) connesse con l'ambiente " (cfr. Volume di Cantieri).

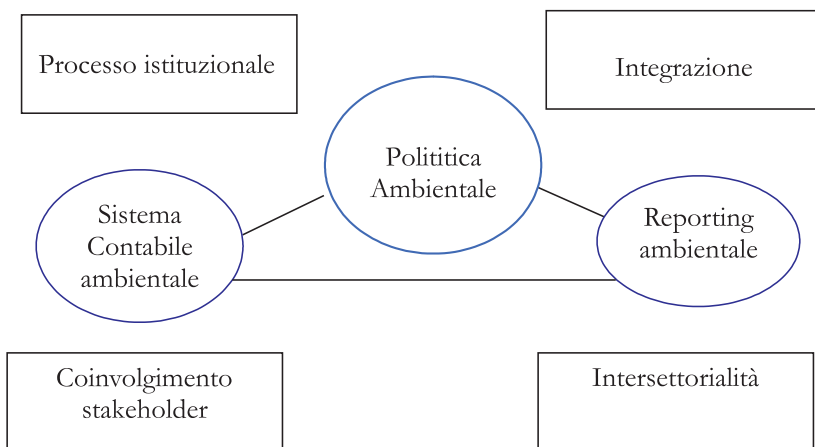
Come risulta da questa definizione, l'ambiente, attraverso la redazione del report, diviene ufficialmente, non solo un oggetto importante di comunicazione sociale, ma anche un

elemento fondamentale di gestione strategica nei processi di pianificazione e di programmazione, nonché strumento per la valutazione finale della stessa gestione.

Attraverso il report o bilancio ambientale, le amministrazioni e tutti coloro che sono direttamente o indirettamente coinvolti nell'attuazione delle politiche ambientali da una parte colmano i possibili deficit di trasparenza dell'azione amministrativa e rendono esplicite le finalità delle politiche adottate, dall'altra — ed è questo la grande rivoluzione culturale alla quale la rendicontazione ambientale (e sociale più in generale) contribuisce — accettano di assumersi la responsabilità sociale della realizzazione di determinati obiettivi di tutela ambientale e di essere valutati in base ai risultati raggiunti, dalla stessa collettività verso la quale la loro opera è diretta.

Attraverso la predisposizione bilancio ambientale, inoltre, si innesca un processo in base al quale gli amministratori e gli stesi stakeholder sono chiamati a valutare piani, programmi, azioni intraprese e quindi ad eventualmente modificare le strategie future, integrandole con gli altri settori interni ed esterni all'ente, sulla base di dati oggettivi.

Il Manuale di Cantieri propone il seguente schema del sistema di rendicontazione ambientale:



Il nucleo centrale del sistema di rendicontazione ambientale è costituito da tre elementi principali:

La definizione di una politica ambientale. Questo elemento è decisivo perché segna, rendendolo esplicito, l'impegno dell'alta direzione dell'ente nel settore ambientale. Si tratta quindi del momento dell'assunzione di responsabilità ambientali, attraverso l'indicazione di impegni (assunti o da assumere) che rappresentano la base su cui verranno rilevati i dati contabili ambientali.

La costruzione del sistema contabile. Si tratta del momento in cui sono decisi gli indicatori ed i parametri, per la misurazione degli obiettivi ambientali concordati ed esplicitati dalla politica ambientale per esempio per aree di competenza. In base a tali parametri si procederà successivamente alla misurazione e/o controllo delle attività connesse agli obiettivi ambientali individuati.

Il reporting. Quest'ultima è la fase conclusiva del processo di rendicontazione ambientale, nella quale si comunicano, dopo averli approvati, i risultati delle politiche ambientali, che, a loro volta, costituiranno la base per valutare l'operato dei responsabili e su cui impostare la successiva programmazione.

Come messo in evidenza nel grafico, la contabilità ambientale è necessariamente legata al processo istituzionale, cioè all'approvazione di altre decisioni politiche. Il bilancio ambientale segue, infatti integrandolo, lo stesso iter di approvazione di altri documenti, quali ad esempio il bilancio economico-finanziario (esame, discussione ed approvazione della giunta e del consiglio comunale, provinciale ecc.).

Il report ambientale è inoltre un documento a valenza intersettoriale, in quanto permette di valutare l'impatto delle politiche ambientali su altri settori ed è a sua volta influenzato dalle scelte operate in questi ultimi.

Il coinvolgimento con gli stakeholder o portatori di interesse, valorizza la funzionalità del sistema contabile ambientale rendendolo uno strumento garante della trasparenza del-

l'ente e funzionale alla concertazione tra parti sociali per individuare ciò che è prioritario realizzare.

Infine, tale decisioni possono essere prese tenendo presente anche le necessità di altri settori ad esso collegati (intersettorialità).

Il bilancio ambientale può indicare, infatti, ciò che si deve fare e ciò che si è deciso di fare. La sua struttura può essere rappresentata per grandi aree o temi sui quali l'ente intende "rendere conto". Esso, pertanto, può differire in base alla tipologia di ente che lo adotta, vale a dire in base alle competenze istituzionali dell'amministrazione. Ad esempio tra le macroaree indicate nel reporting ambientale di un Comune può apparire "Risorse energetiche", che invece non appare tra quelle indicate dalle Province, le quali al contrario possono segnalare la voce "Trasporti e viabilità".

Quindi, per ogni obiettivo di politica ambientale l'ente dovrà individuare gli interventi realizzati e/o da realizzare, dovrà indicare i risultati raggiunti e quelli da raggiungere in determinato arco temporale, dovrà prevedere un sistema valutazione degli interventi e quindi delle strategie da parte delle parti sociali coinvolte.

Sulla base di quanto illustrato, il processo per la costituzione di un bilancio ambientale si rifà a quello previsto per la costituzione del bilancio sociale, del quale il bilancio ambientale può costituirne un aspetto specifico.

In una prima fase verranno effettuate le scelte preliminari circa gli obiettivi che si intendono perseguire, gli attori da coinvolgere, il modello di riferimento che si vuole adottare, gli output e i tempi attesi.

Una seconda fase riguarderà la costruzione del vero e proprio sistema di rendicontazione, quindi la esplicitazione degli impegni, del sistema di rilevazione e del piano dei conti da associare all'oggetto di tale sistema, l'individuazione degli indicatori di misurazione, la definizione delle fonti e delle modalità di raccolta.

L'ultima fase riguarderà la redazione del documento, dopo averne decisa la struttura.

Il manuale di Cantieri, impostando la chiave di lettura dello strumento in un'ottica di qualità e non volendo "imbriigliare" la predisposizione della rendicontazione sociale in metodologie predefinite contribuisce essenzialmente a far veicolare la sua funzione primaria di mezzo fondamentale per lo sviluppo di un nuovo rapporto cittadino-amministrazione.

### *2.3. Il Bilancio Ambientale come documento autonomo nella prassi e nel modello FEM (Fondazione Enrico Mattei)*

#### *2.3.1. Il Bilancio (o Rapporto) Ambientale e le sue prospettive evolutive*

Il rapporto o bilancio ambientale è un documento informativo a carattere volontario nel quale sono descritte le principali relazioni tra l'impresa e l'ambiente, gli sforzi compiuti per il miglioramento dell'efficienza nell'uso delle risorse ambientali, il perseguimento degli obiettivi ed i programmi intrapresi per il loro raggiungimento.

Sono ormai moltissime le imprese che pubblicano un rapporto ambientale. Molte di queste lo fanno annualmente, altre, ma sono una piccola minoranza, lo fanno con cadenza pluriennale.

All'estero come in Italia, le grandi aziende che operano nei settori a maggior impatto ambientale (chimico, petrolchimico, ed energetico innanzitutto), sono state sicuramente tra le prime e sono quelle che nel tempo hanno puntato sempre di più a migliorare contenuti e forma. Inoltre, la gran parte delle più importanti multinazionali ne hanno fatto da tempo una prassi abituale, come succede per altro per le aziende o gruppi leader nei loro settori o sui mercati nazionali. Lo stesso sta avvenendo anche nel settore dei servizi, anche per

attività a minor impatto ambientale, come le telecomunicazioni e i trasporti aerei, nonché nella distribuzione del gas, dell'acqua e soprattutto per quelle aziende che operano nel settore della gestione dei rifiuti.

Il bilancio ambientale nasce spesso come strumento interno di analisi delle aree critiche e degli impatti del proprio modello produttivo, per poi diventare uno strumento di gestione, consentendo di pianificare per esempio interventi migliorativi su alcuni siti produttivi, fino ad essere integrato negli altri strumenti di comunicazione esterna dell'azienda, affiancando così il bilancio di esercizio per rendicontare attività che difficilmente traspariscono dai normali piani di contabilità.

I dati rilevanti per la costruzione del bilancio ambientale sono spesso già disponibili in azienda, ma nella maggior parte dei casi devono essere reperiti, organizzati, riclassificati e aggregati in modo da poter diventare informazioni utili alle decisioni. Questo processo di riorganizzazione di informazioni già esistenti, viene fatto attraverso una serie di strumenti che, insieme formano la cosiddetta conta. Il fatto che il bilancio ambientale sia stato tra i primi documenti, espressione di una "socialità" dell'attività imprenditoriale, a trovare larga diffusione in tutti i settori produttivi, è dovuto al fatto che la variabile ambientale è sempre stata sentita come una delle aree critiche sulla quale gli stakeholder chiedevano di rendicontare.

Analogamente a quanto si fa in campo finanziario, dove il bilancio economico viene accompagnato da una relazione di bilancio, anche in campo ambientale si stanno moltiplicando le esperienze di imprese che elaborano e pubblicano annualmente un documento generalmente articolato in una parte qualitativa, che può essere considerata la parte di relazione ed una parte quantitativa, presentata attraverso uno o più quadri contabili o matrici che rappresenta il vero e proprio bilancio ambientale.



Per questi motivi, il documento in alcuni casi viene chiamato “rapporto e bilancio ambientale”, in altri casi semplicemente bilancio ambientale o rapporto ambientale. Di seguito lo chiameremo nella maggior parte dei casi, semplicemente rapporto.

Il rapporto ambientale è uno strumento dinamico, che non può essere considerato un esercizio isolato, ma deve evolversi nel tempo. Diverse possono essere infatti le possibili aree di miglioramento di un rapporto ambientale: dalla qualità e completezza delle informazioni, alla chiarezza con la quale queste vengono presentate; dalla rappresentazione grafica e dal formato che viene scelto, alle forme di diffusione e comunicazione che possono essere adottate.

#### TAV. 2.2

---

#### AREE DI MIGLIORAMENTO

---

Obiettivi e target group

Procedure di raccolta, gestione ed elaborazione dei dati

Qualità, completezza e chiarezza di contenuti

Stile, rappresentazione grafica e formato

Diffusione, comunicazione e marketing

---

Fare un bilancio ambientale porta a diversi benefici per l'azienda. Innanzitutto perché incoraggia la raccolta di dati e informazioni, la loro organizzazione e l'analisi delle performance dell'azienda in campo ambientale. Permette di identificare le aree di miglioramento e di conseguenza incoraggia il miglioramento stesso. Individuando la quota di investimenti dedicati alla tutela ambientale, non solo si ottiene una più precisa identificazione di queste spese, ma soprattutto si consente una verifica a posteriori dei risultati ottenuti grazie allo sforzo economico sostenuto dall'impresa.

Inoltre, permette di rilevare eventuali “passività ambientali nascoste” connesse ad interventi di bonifica, di adeguamento tecnologico degli impianti, e ad esborsi causati da risarcimenti per eventuali danni causati durante l’attività produttiva.

Infine attraverso la pubblicazione del rapporto ambientale, si favorisce il miglioramento delle relazioni con l’esterno fornendo una concreta dimostrazione dell’apertura verso tali temi e dell’impegno aziendale in campo ambientale e migliorando la conoscenza degli aspetti ambientali dell’azienda da parte degli azionisti e del pubblico.

Dal punto di vista dei contenuti, grazie anche alla presenza di Linee guida di diversa connotazione ed approccio, si assiste ad una crescente normalizzazione e ad una ricerca di forme di diffusione e di formato che rendono questi documenti sempre più accessibili al pubblico. In questo senso la diffusione di internet ha favorito enormemente questo fenomeno.

Da rilevare come in questo processo di affinamento e di maturazione dello strumento Rapporto ambientale che, occorre ricordare, ha nel tempo esplicitamente od implicitamente allargato l’ambito di riferimento anche alla problematiche di salute e sicurezza (molti rapporti oggi si definiscono come Rapporti Ambiente, Salute e Sicurezza), come si stia assistendo in questi ultimi anni, ad una convergenza tra due prodotti distinti come i rapporti sociali, e i rapporti ambientali, verso la predisposizione di rapporti integrati ambientali e sociali.

I principali fautori della diffusione di questi strumenti sono stati, in Italia, il Ministero dell’Ambiente e della Tutela del Territorio, l’ANPA, l’ENEA e il comitato EMAS. A questi si sono aggiunti i supporti degli enti territoriali, che hanno costituito un forte stimolo a livello locale, specialmente per le imprese medio-piccole.

La tendenza attualmente in atto vede le imprese diventare dei cittadini del sistema economico, quindi attori che ri-

conoscono il proprio ruolo e, accettando le proprie responsabilità economiche-sociali-ambientali, producono documenti che rendicontano su tutti e tre gli aspetti, attraverso i cosiddetti Social Report o bilanci sociali.

Una corrente che si sta altresì sviluppando in questi anni è quella che vuole l'inclusione delle informazioni legate alla Responsabilità Sociale delle Imprese nel bilancio di esercizio, riducendo così la mole di documenti forniti agli investitori, senza per questo perdere in termini di significatività, ma favorendo una lettura multidimensionale dei fenomeni aziendali.

### *2.3.2. I Principi di redazione*

Al di là degli standard esistenti al momento in tema di bilanci ambientali, riteniamo che ci siano alcuni principi imprescindibili che debbano costituire le fondamenta sulle quali costruire un buon rapporto ambientale. Essi sono i seguenti:

- **Chiarezza-Trasparenza:** la capacità di presentare le informazioni in modo che siano fruibili da tutti i lettori del documento. Deve essere necessariamente indicato cosa si intende per spesa ambientale e il criterio in base al quale un costo viene classificato come ambientale o non;
- **Completezza:** il documento deve includere tutti gli impatti generati dall'attività aziendale, senza ometterne alcuno, al fine di rappresentare effettivamente quel sistema di relazioni tra impresa e ambiente di cui si parlava;
- **Confrontabilità:** per costituire uno strumento di gestione è necessario che gli indicatori raccolti possano essere confrontati, sia dall'azienda che dai lettori esterni, nel tempo e nello spazio, al fine di evidenziare l'andamento degli stessi. Questo diventa possibile solo quando l'informazione è completa e chiara;

- Periodicità: rendicontando sul perseguimento degli obiettivi e sui programmi intrapresi per il loro raggiungimento, è necessario che il documento sia visto come parte del processo di miglioramento continuo, quindi esso deve essere pubblicato periodicamente e non solo in occasione di alcuni eventi;

- Autonomia: seppur prodotto internamente il documento deve rappresentare la fotografia di quanto avviene in azienda, senza omissioni o manipolazioni di informazione. A supporto di questa autonomia nella redazione, compare spesso nei rapporti ambientali, una lettera finale di attestazione di conformità procedurale, con la quale un ente esterno “certifica” la bontà del processo di redazione del documento.

### 2.3.3. *IL modello FEM*

Sono passati oramai oltre venti anni da quando nel gennaio del 1994, la Fondazione Enrico Mattei, di seguito FEM, aveva promosso un gruppo di lavoro, chiamato Forum Rapporti ambientali (composto da rappresentanti di alcune grandi imprese, gruppi ambientalisti, rappresentanti della pubblica amministrazione, organizzazioni imprenditoriali e altre istituzioni) che si era posto come obiettivo, sulla falsa riga di quello che stava accadendo al livello internazionale (ad es., con il CEFIC e l'ICC-WICE), di avviare un processo di discussione e confronto, finalizzato a definire delle linee guida volontarie per la redazione dei rapporti ambientali d'impresa.

Stava diventando infatti sempre più necessario, con la progressiva diffusione principalmente tra le grandi imprese dei settori a maggior impatto ambientale, di stabilire dei contenuti minimi sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo, che permettessero alle imprese interessate di predisporre dei rapporti ambientali che potessero soddisfare le aspettative del pubblico e di fornire al pubblico stesso gli

strumenti di giudizio per valutare l'efficacia delle attività di protezione ambientale.

Il Gruppo di lavoro promosso dalla FEM attraverso un'attività di quasi un anno di lavoro, arrivò ad definire, conformemente a quanto avviene al bilancio di esercizio, dove il bilancio vero e proprio si accompagna alla relazione che spiega la politica aziendale, i programmi e gli obiettivi, i requisiti "minimi" della parte qualitativa (relazione) e quelli della parte quantitativa (bilancio).

Senza troppo entrare nel dettaglio, qui si vuole ricordare come il Gruppo di lavoro fosse arrivato a concludere che nella parte qualitativa fossero necessarie informazioni relative alla descrizione di impresa, alla politica ambientale, ai sistemi di gestione ambientale, alla gestione del rischio, alle politiche di prodotto e al rapporto con la legislazione. Per quanto riguarda la parte quantitativa, il Gruppo di lavoro concludeva che fossero necessari almeno dati relativi alle spese ambientali, ai consumi di materie prime, di energia, alle quantità di rifiuti, inquinanti dell'aria e dell'acqua, nonché, quando possibile, stime degli impatti ambientali accertati conseguenti alle attività di impresa. Inoltre raccomandava la presenza di indicatori di performance ambientali che collegando i dati fisici delle emissioni, con grandezze sulla produzione o il fatturato, permettessero di valutare e seguire nel tempo, le prestazioni dell'impresa dal punto di vista ambientale.

Successivamente a tale esperienza, alcuni ricercatori della FEM, hanno messo a punto una metodologia in grado di organizzare e riclassificare, anche attraverso un software di supporto, le informazioni ambientali, in un vero e proprio bilancio ambientale che si articola in almeno tre quadri contabili: i primi due riferiti a quella che viene comunemente chiamata contabilità ambientale fisica e il terzo, a quella che viene chiamata la contabilità ambientale economica.

Il primo quadro o conto delle risorse, evidenzia i flussi fisici dei beni utilizzati dall'impresa come input nei processi

produttivi. Rileva quindi informazioni relative al consumo del “capitale naturale” in termini di prelievi di materiale, di risorse e di energia.

Il secondo quadro o conto degli inquinanti, rileva la produzione di inquinanti gassosi, liquidi e solidi e di conseguenza riporta i dati sui rifiuti delle diverse tipologie prodotte (pericolosi o non pericolosi, assimilabili agli urbani), sulle emissioni inquinanti in atmosfera (convogliate o diffuse e per principali famiglie di inquinanti), sugli scarichi nelle acque superficiali, nel suolo e sottosuolo (distinti per tipologia di inquinante) e quando possibile sul rumore esterno prodotto.

TAV. 2.3

| Inquinanti atmosferici                    | Inquinamento idrico | Rifiuti                  |
|---|---------------------|--------------------------|
| Ossidi di carbonio (CO, CO <sub>2</sub> ) | Solidi Sospesi      | Non pericolosi           |
| Biossido di zolfo (SO <sub>2</sub> )      | COD                 | Pericolosi               |
| Ossidi di azoto (NO <sub>x</sub> )        | BOD                 | Assimilabili agli urbani |
| Metano (CH <sub>4</sub> )                 | Solfuri             |                          |
| Particolato                               | Ammoniaca           |                          |
| Composti organici volatili (COV)          | Azoto               |                          |
| Piombo                                    | Idrocarburi         |                          |
| CloroFluoroCarboidrati (CFC)              | Cloro               |                          |

L'ultimo quadro o conto delle spese per la protezione dell'ambiente, rileva le spese sostenute dall'impresa per prevenire, controllare, ridurre od eliminare gli impatti ambientali del processo produttivo. Tra le spese ambientali vengono generalmente prese in considerazione quelle cosiddette non integrate, cioè quelle che si riferiscono ad apparecchiature od impianti generalmente collocati a valle del processo produttivo vero e proprio e il cui scopo è quello di intercettare, depurare, trattare, ridurre od eliminare le sostanze inquinanti. Le integrate, cioè le spese che si riferiscono ad attività, materiali, ed impianti integrati nel ciclo produttivo, generalmente non

vengono invece considerate a causa della difficoltà di distinguere la parte della spesa attribuibile ai fini ambientali rispetto a quella con fini prettamente economici e produttivi. Le spese ambientali vengono poi distinte in spese correnti (riconducibili a lavoro interno, consumo di materiale e utilities, nonché a prestazione di servizi eseguite da terzi) e spese di investimento (riferite alle voci inserite nel bilancio patrimoniale). Entrambe possono essere distinte a loro volta in funzione dell'ambito di attività (impianti, monitoraggio, studi e consulenze, bonifiche, etc.) o semplicemente al media ambientale al quale si riferiscono (aria, acqua, suolo, rumore).

Una volta costruiti i singoli quadri contabili, i dati possono essere aggregati in una rappresentazione integrata che può consentire in un'ottica, anche se parziale di quadro input/output o bilancio ambientale, di valutare l'impatto ambientale in termini di consumo di risorse e di emissioni dell'attività di impresa. Naturalmente tali valori possono essere elaborati o integrati tra loro in specifici indicatori di performance, al fine di permettere una lettura in chiave ambientale delle prestazioni dell'impresa.

Tale modello di bilancio ambientale è applicabile a diverse realtà d'impresa e quindi può essere sviluppato a livello di impianto, di stabilimento, di società, e di gruppo. A seconda del livello scelto, la sua applicazione permette di focalizzare l'attenzione sulle prestazioni ambientali della singola unità produttiva, dell'intero stabilimento e di conseguenza ai flussi in ingresso e in uscita che lo collegano all'ambiente circostante, della società e del gruppo e quindi all'insieme dei diversi bilanci dei diversi stabilimenti appartenenti ad una singola società o a più società facenti capo ad un gruppo.

#### 2.4. *L'ambiente nella prospettiva CSR-SC*

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali italiano, nel 2002, in collaborazione con l'Università Bocconi, ha costituito

un gruppo di lavoro dedicato allo sviluppo e alla promozione della responsabilità sociale delle imprese (Progetto CSR-SC).

Il Progetto si inquadra nell'ambito delle indicazioni del Libro Verde della Commissione Europea ed accoglie la nozione di CSR come "l'integrazione su base volontaria, da parte delle imprese, delle preoccupazioni sociali ed ecologiche nelle loro operazioni commerciali e nei rapporti con le parti interessate". Quindi, per le imprese la CSR indica la volontà di andare oltre il rispetto della normativa vigente, considerando la CSR come un comportamento fisiologicamente legato al fare impresa.

Il progetto si proponeva, dunque, di promuovere la cultura della responsabilità sociale all'interno del sistema socio-economico e di accrescere il grado di consapevolezza delle imprese sullo sviluppo sostenibile.

Il risultato del gruppo di lavoro si compendia in uno strumento denominato *Social Statement* concepito con un'attenzione particolare per le esigenze delle piccole e medie imprese ma facilmente fruibile anche dalle grandi.

Il Social Statement si compone di due documenti:

- la Scheda anagrafica;
- il Set di indicatori.

La scheda anagrafica assolve al compito di illustrare le caratteristiche generali dell'impresa, esemplificando: denominazione, forma giuridica, sede, settore di attività, fatturato, mercati di riferimento, dipendenti occupati, questionario sull'esistenza di strumenti di «responsabilità sociale».

Il set di indicatori — realizzato attraverso un confronto con le parti interessate e dopo un pilot testing — ha la specifica funzione di monitorare l'impegno delle imprese in tema di responsabilità sociale.

Il set di indicatori è costituito da:

- indicatori comuni, utilizzabili da tutte le imprese;
- indicatori addizionali, applicabili alle imprese di maggiore dimensione. Naturalmente, le imprese non qualificabili di



maggior dimensione se lo desiderano possono utilizzare un numero di indicatori superiore a quello previsto, decidendo di esporre gli indicatori dei quali hanno a disposizione le informazioni. È previsto, inoltre, che se alcuni indicatori addizionali dovessero essere inapplicabili alla specifica impresa — per ragioni di appartenenza settoriale e/o organizzativi — le ragioni dell'esclusione devono essere specificate e motivate.

I singoli indicatori sono articolati su tre livelli:

• **Categorie**, ciascuna categoria costituisce un ambito di riferimento (stakeholder):

- Risorse Umane
- Soci/Azionisti e Comunità Finanziaria
- Clienti
- Fornitori
- Partner finanziari
- Stato, Enti locali e Pubblica Amministrazione
- Comunità
- Ambiente

• **Aspetti**, ciascun aspetto rappresenta un'area tematica esplicativa della categoria;

• **Indicatori**, consistono in misure quantitative o espressioni qualitative che forniscono informazioni relativamente ad uno specifico aspetto.

Consideriamo più da vicino la Categoria 8. Ambiente, esplicitandone gli aspetti e gli indicatori.

### **Aspetti 8.1.** Consumi di energia, materiali ed emissioni

L'indicatore valuta l'impegno dell'azienda nel campo della sostenibilità ambientale in termini di riduzione, oltre i limiti stabiliti dalla normativa di riferimento, dei consumi di materie prime (input) e delle emissioni inquinanti (output, ossia emissioni in aria, scarichi in acqua, rumore, rifiuti, ecc.).

Richiede l'indicazione del:

— numero di iniziative sviluppate per minimizzare gli impatti ambientali dell'impresa (processi, prodotti, ecc.) e relativi obiettivi di miglioramento.

— descrizione delle attività di formazione e sensibilizzazione del personale realizzate.

Esempi: investimenti in un sistema di ricircolo delle acque al fine di ridurre l'impiego di risorse idriche nello stabilimento o sostituzione di materie prime pericolose con prodotti a minore impatto.

Prevede come documentazione la descrizione delle iniziative e indicazione dei risultati attesi/rilevati (serie storiche). Laddove esistano Sistemi di Gestione Ambientale, Report ambientali, ecc. possono essere allegati i documenti e le relative certificazioni.

Richiede, laddove esistano, forme di Rating ambientale, che possano essere allegati come documenti integrativi.

### **Indicatore 8.1.1. Energia**

L'indicatore valuta le quantità di risorse energetiche utilizzate dall'impresa per i diversi impieghi (efficienza energetica) e l'eventuale utilizzo di fonti rinnovabili.

Come modalità di misurazione richiede:

- TEP utilizzati direttamente per le attività dell'organizzazione: totale in valori assoluti ed indicizzato su parametri produttivi o economici a seconda della tipologia di organizzazione. Costituiscono degli esempi:

- TEP/tonnellate di output per il settore manifatturiero

- TEP/numero dipendenti per le società di servizi e il terziario.

- TEP utilizzati indirettamente per le attività connesse (viaggi, trasporto dei beni, ciclo di vita dei prodotti, uso di materie prime ad alta intensità energetica), rappresentati come sopra.

Numero e breve descrizione delle iniziative come ulteriore specificazione di quanto già citato nel set di indicatori comuni, finalizzate a:

- utilizzo di risorse rinnovabili

- aumento dell'efficienza energetica

Investimento totale/VA.

Per tali indicatori si prevedono:

Grafici e tabelle, descrizione delle iniziative e indicazione dei risultati attesi/rilevati.

### **Indicatore 8.1.2.** Acqua

L'indicatore valuta le quantità di risorse idriche utilizzate dall'impresa per i diversi impieghi e secondo le diverse fonti.

Come modalità di misurazione richiede l'indicazione:

- dei metri cubi consumati per le attività dell'organizzazione: totale in valori assoluti ed indicizzato su parametri produttivi o economici a seconda della tipologia di organizzazione. Ad esempio:

- $m^3$ /tonnellate di output x il settore manifatturiero;

- $m^3$ /numero dipendenti x società servizi e terziario;

- % di risorse idriche riutilizzate/riciclate calcolata come quantità;

- riciclata/(quantità prelevata + riciclata);

- $m^3$  consumati totali suddivisi per tipologia di fonte.

Numero di iniziative di riuso/riciclaggio e breve descrizione delle stesse.

Investimento totale/VA.

Documentazione di supporto:

Grafici e tabelle, descrizione delle iniziative e indicazione dei risultati attesi/rilevati.

### **Indicatore 8.1.3.** Materie prime, materiali ausiliari e imballaggi

L'indicatore valuta le quantità di materie prime e imballaggi utilizzati dall'impresa per produrre gli output per macro tipologia (dove applicabile per dimostrare un'attenzione verso l'ambiente).

Come modalità di misurazione richiede:

- % materie prime materiali ausiliari e imballaggi provenienti da materiale riciclato/totale consumato;

— % materie prime, materiali ausiliari e imballaggi con etichettatura ambientale/totale consumato

— consumi totali/output

Numero di iniziative volte al risparmio di materie prime e imballaggi e all'impiego di materie prime e imballaggi a minor impatto ambientale;

Breve descrizione delle stesse.

Investimento totale/VA.

Documentazione di supporto:

Grafici e tabelle, descrizione delle iniziative e indicazione dei risultati attesi/rilevati.

#### **Indicatore 8.1.4.** Emissioni in atmosfera

L'indicatore valuta le quantità di sostanze emesse in atmosfera (da sorgenti puntuali e diffuse), suddivise per tipologia di effetto sull'ambiente (ad esempio, ad effetto serra, lesive dello strato di ozono).

Come modalità di misurazione richiede:

- Tonnellate totali emesse di NO<sub>x</sub>, SO<sub>2</sub>, Polveri, VOC e altre emissioni significative e caratteristiche dei processi.

- Tonnellate totali emesse di CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub>, N<sub>2</sub>O, HFC<sub>s</sub>, PFC<sub>s</sub>, SF<sub>6</sub>, e tonnellate totali espresse in CO<sub>2</sub> equivalente.

- Tonnellate totali emesse per ciascun gruppo di inquinante (nel caso di gas ad effetto serra) o di singolo inquinante indicizzate su parametri produttivi o economici a seconda della tipologia di organizzazione, ad esempio:

- tonnellate di VOC equivalente/tonnellate di output x il settore manifatturiero

- tonnellate di CO<sub>2</sub> equivalente/numero dipendenti x società servizi e terziario

- Tonnellate di sostanze lesive dello strato di ozono in uso e tonnellate totali emesse in atmosfera (CFC<sub>s</sub>, tricoloroetano, ecc.).

Vanno considerate le emissioni da attività dirette (ad esempio, produzione) ed indirette (ad esempio, trasporti).

Numero di iniziative volte alla riduzione delle emissioni in atmosfera o alla compensazione (ad esempio, iniziative di riforestazione);

Breve descrizione delle stesse.

Investimento totale/VA.

Documentazione di supporto:

Grafici e tabelle, descrizione delle iniziative e indicazione dei risultati attesi/rilevati.

#### **Indicatore 8.1.5.** Scarichi idrici

L'indicatore valuta le quantità di sostanze scaricate in corpi idrici o in rete fognaria comunale o consortile, suddivisi per tipologia.

Come modalità di misurazione richiede:

kg totali scaricati di Azoto totale, Fosforo, Cloruri, BOD, COD, Metalli e altri scarichi significativi e caratteristici dei processi.

kg totali scaricati per ciascun gruppo di inquinante indicizzati su parametri produttivi o economici a seconda della tipologia di organizzazione, ad esempio:

— kg COD/tonnellate di output x il settore manifatturiero;

— kg BOD/numero dipendenti x società servizi e terziario.

Numero di iniziative volte alla riduzione degli scarichi idrici e delle relative concentrazioni di inquinanti; breve descrizione delle stesse.

Investimento totale/VA.

Documentazione di supporto:

Grafici e tabelle, descrizione delle iniziative e indicazione dei risultati attesi/rilevati.

#### **Indicatore 8.1.6.** Rifiuti

L'indicatore valuta le quantità di rifiuti prodotte dall'organizzazione per tipologia (almeno assimilati agli urbani, spe-

ciali, pericolosi) e per destinazione (smaltimento, recupero, riciclaggio).

Dati degli ultimi 3 anni.

Come modalità di misurazione richiede:

- kg di rifiuti prodotti per categoria (assimilati, urbani, speciali e speciali pericolosi) assoluti e indicizzati su parametri produttivi o economici a seconda della tipologia di organizzazione, ad esempio:

- kg prodotti/tonnellate di output x il settore manifatturiero

- kg prodotti/numero dipendenti x società servizi e terziario

- % di rifiuti inviati al riutilizzo/riciclaggio per categoria.

- kg di rifiuti inviati a smaltimento per tipologia di smaltimento.

- Numero di iniziative volte alla riduzione e al recupero/riciclaggio dei rifiuti e breve descrizione delle stesse.

Investimento totale/VA.

Documentazione di supporto:

Grafici e tabelle, descrizione delle iniziative e indicazione dei risultati attesi/rilevati.

### **Aspetti 8.2.** Strategia ambientale e relazioni con la comunità

L'indicatore valuta la definizione di una strategia ambientale e le azioni di comunicazione e di coinvolgimento degli stakeholder, nonché le politiche adottate per implementare i migliori standard/strumenti di gestione ambientale.

Esempi in questo senso possono essere le iniziative di dialogo con associazioni ambientaliste, l'organizzazione di momenti di presentazione dei bilanci ambientali, processi strutturati di confronto con gli stakeholder per l'individuazione di indicatori per la misurazione delle performance ecologiche, ecc.

Come modalità di misurazione si richiede:

- Descrizione della strategia ambientale adottata e delle attività di comunicazione/dialogo e di coinvolgimento realizzate dall'impresa e rivolte agli stakeholder;
  - Descrizione degli strumenti di gestione ambientale adottati;
  - Descrizione della strategia ambientale adottata nei paesi in via di sviluppo.
- Documentazione di supporto:
- Politica ambientale;
  - Documentazione sulle attività svolte e sulle categorie di stakeholder coinvolte;
  - Documentazione circa gli strumenti di gestione dell'ambiente adottati dall'azienda;
  - Eventuale altro materiale documentale in grado di evidenziare i rapporti instaurati con gli stakeholder.

## 2.5. *L'ambiente secondo il CERES "Coalition for Environmentally Responsible Economies"*

La "Coalition for Environmentally Responsible Economies" (CERES) è una rete di fondi d'investimento, associazioni ambientaliste ed altri soggetti che lavorano per promuovere la gestione ambientale nell'ambito dell'attività aziendale; attiva negli USA dal 1989, si è tra l'altro ampiamente dedicata a diffondere programmi inerenti il coinvolgimento degli stakeholder nella gestione aziendale e la rendicontazione di sostenibilità, elaborando specifici modelli<sup>(8)</sup>. Nel 1997, la CERES ha promosso con il "United Nations Environment Program" (UNEP) la "Global Reporting Initiative", che dal 2002 è divenuta un'istituzione indipendente, e nel 2003 ha lanciato il "Facility Reporting Project" (FRP)

---

<sup>(8)</sup> Cfr. [www.ceres.org](http://www.ceres.org).

per sviluppare una guida per la rendicontazione di sostenibilità a livello di sito produttivo, in collaborazione con la GRI.

In tutti gli interventi della CERES, che affrontano la rendicontazione di sostenibilità, si trovano indicatori di performance ambientale; tuttavia, in quelli antecedenti alle linee guida della GRI, esclusivamente in tema di rendicontazione ambientale, gli indicatori qualitativi sono predominanti.

Ad esempio, la struttura “1999 CERES Report Standard Form” risulta suddivisa nelle seguenti sezioni:

1. Profilo della società;
2. Politiche, organizzazione e gestione ambientale;
3. Salute e sicurezza nei luoghi di lavoro;
4. Rapporti con le comunità dell’ambiente;
5. Politiche ambientali di produzione;
6. Rapporti con i fornitori;
7. Uso e conservazione delle risorse naturali;
8. Emissioni e consumi;
9. Conformità alla normativa;
10. Priorità e cambiamenti.

La sezione 7 in particolare prevede le seguenti sezioni:

7.1. Descrizione di come la società segue le indicazioni di carattere ambientale nella selezione delle merci e dei servizi;

7.2. La società ha una politica formalizzata in materia di conservazione, riduzione, riutilizzo e riciclo dei materiali/risorse? Se sì, fornire dettagli e l’anno di adozione e revisione di questa politica;

7.3. I seguenti aspetti sono posti come obiettivi di tale politica?

— Riduzione dei consumi di materiali vergini attraverso la ristrutturazione dei prodotti e dei processi

- Conservazione dell’acqua
- Conservazione dell’energia
- Protezione dell’habitat
- Riduzione dei rischi



- Ottenimento di prodotti con contenuto riciclato
- Riciclo dei rifiuti solidi
- Riciclo dei rifiuti pericolosi e dei materiali tossici
- Altri;

Commenti relativi

7.4. Se la società ha una formale politica per la conservazione dei materiali/risorse, quali specifici programmi sono applicati per assicurare l'adozione delle politiche? Descrivere i programmi gestionali, includendo il monitoraggio;

7.5. Fornire alcuni esempi di tecniche, pratiche e procedimenti utilizzati per conservare i materiali/risorse (ad esempio, prodotti ridisegnati, modifiche dei processi, cambiamenti dei procedimenti, ...). Se possibile, quantificare il livello di riduzione dei materiali attribuibile a ciascun metodo;

7.6. Sono stati stabiliti dei target specifici per i programmi di conservazione dei materiali/risorse? Se sì, descrivere i miglioramenti nel raggiungere i vari target.

| Materiali/<br>Risorse | Ammontare<br>usato nell'anno<br>di riferimento | Ammontare<br>usato<br>nel 1997 | Ammontare<br>usato<br>nel 1998 | Ammontare<br>usato<br>nel 1999 | Target<br>(indicare<br>l'anno) |
|-----------------------|--|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
|                       |  |                                |                                |                                |                                |
|                       |  |                                |                                |                                |                                |
|                       |  |                                |                                |                                |                                |

7.7. Di routine o in specifiche circostanze, la società usa la tracciabilità degli elementi chimici attraverso la contabilizzazione dei materiali o altri metodi? Se sì, per quali elementi chimici è effettuata la tracciabilità? Su quali basi sono scelti gli elementi chimici (per esempio, quantità usata, prezzo, potenziale impatto ambientale)? A quale stadio del ciclo di produzione? A quale livello (ad esempio, prodotto, processo, di-

visione, corporate)? Per quale scopo, se specificatamente ambientale o non ambientale, è effettuata la tracciabilità (ad esempio, prezzi dei prodotti, controllo dei costi)?

7.8. La società ha un programma per le conservazione dell'energia? Se sì, questo programma è parte di una politica formalizzata per la conservazione dell'energia? Spiegare. Da quanti anni è adottato il programma /o la politica?

7.9. Documentare le tendenze nell'uso di energia, per origine:

| A) rispetto l'Elettricità (Joules) | Anno di riferimento | 1997 | 1998 | 1999 | Target (indicare l'anno) |
|------------------------------------|---------------------|------|------|------|--------------------------|
| Acquistata                         |                     |      |      |      |                          |
| Auto/prodotta                      |                     |      |      |      |                          |
| Cogenerata                         |                     |      |      |      |                          |
| Consumi totali                     |                     |      |      |      |                          |
| Normalizzazione dei consumi totali |                     |      |      |      |                          |

| B) rispetto i Combustibili         | Anno di riferimento | 1997 | 1998 | 1999 | Target (indicare l'anno) |
|------------------------------------|---------------------|------|------|------|--------------------------|
| Oli combustibili                   |                     |      |      |      |                          |
| Carbone                            |                     |      |      |      |                          |
| Gas naturale                       |                     |      |      |      |                          |
| Idrogeno                           |                     |      |      |      |                          |
| Legname                            |                     |      |      |      |                          |
| Carbone di legna                   |                     |      |      |      |                          |
| Sole                               |                     |      |      |      |                          |
| Vento                              |                     |      |      |      |                          |
| Altro                              |                     |      |      |      |                          |
| Totale                             |                     |      |      |      |                          |
| Normalizzazione dei consumi totali |                     |      |      |      |                          |

7.10. Documentare le tendenze nell'uso dei carburanti per i veicoli di proprietà e in leasing:

| Carburanti       | Anno di riferimento | 1997 | 1998 | 1999 | Target (indicare l'anno) |
|------------------|---------------------|------|------|------|--------------------------|
| Benzina          |                     |      |      |      |                          |
| Tot. Km percorsi |                     |      |      |      |                          |
| Litro per km     |                     |      |      |      |                          |
| Diesel           |                     |      |      |      |                          |
| Tot. Km percorsi |                     |      |      |      |                          |
| Litro per km     |                     |      |      |      |                          |
| Gas naturale     |                     |      |      |      |                          |
| Tot. Km percorsi |                     |      |      |      |                          |
| Litro per km     |                     |      |      |      |                          |
| Elettricità      |                     |      |      |      |                          |
| Tot. Km percorsi |                     |      |      |      |                          |
| Litro per km     |                     |      |      |      |                          |
| Altro            |                     |      |      |      |                          |

7.11. A) La società ha un programma per massimizzare nel modo più sicuro e più sostenibile l'uso delle fonti di energia? Spiegare;

7.11. B) La società usa criteri ambientali nei suoi acquisti di energia in assenza di regolamentazione ambientale? Spiegare;

7.12. Quali passi sono stati effettuati per minimizzare gli oneri ambientali associati con i trasporti impiegati per il lavoro o per altre finalità?

7.13. La società sta lavorando per minimizzare l'impiego di energia per realizzare i suoi prodotti? Spiegare;

7.14. Quali cambiamenti ha effettuato e quali successi ha raggiunto la società nel gestire l'uso e la protezione delle risorse naturali?

7.15. In quale modo la società ha affrontato i problemi per la protezione e per la gestione dell'habitat nelle aree interessate dalle operazioni aziendali?

7.16. Quando le operazioni della società hanno causato danni ambientali sono state attuate azioni per ripristinare l'ambiente?

7.17. Descrivi altri aspetti di rilievo usati dalla società nell'uso e nella conservazione delle risorse naturali non affrontati in altre parti di questa sezione<sup>(9)</sup>.

Si segnala che nel riportato modello della CERES è prevista la rendicontazione anche della dimensione sociale dell'attività aziendale — sezioni tre, quattro e sei — sempre con il prevalere degli indicatori di performance di carattere qualitativo. Promuovendo poi la GRI, la CERES ha abbracciato l'impostazione di una rendicontazione di sostenibilità nella quale l'informativa ambientale viene in parte ridotta e inserita nella logica della triple botton line.

Nel 2003, la CERES ha lanciato un progetto con la finalità di proporre una guida che possa aiutare quanti già redigono o sono all'inizio della rendicontazione di sostenibilità A LIVELLO DI SINGOLA STRUTTURA PRODUTTIVA (sito produttivo) "Facility Reporting Project"<sup>(10)</sup>. Il progetto, indirizzato alle aziende statunitensi, si inserisce in quello più ampio di promuovere negli USA la rendicontazione di sostenibilità elaborata dalla GRI e che riguarda il complesso dell'organizzazione aziendale. Nel marzo 2005 è stata pubblicata la proposta ("Pilot Draft") "Sustainability Reporting Guidance" che è in linea con lo standard 2002 della GRI — ad esempio, sono stati adottati gli stessi principi di redazione e gli indicatori di performance sono stati resi il più possibile compatibili con quelli della GRI — e che, partendo dal presupposto che la rendicontazione di sostenibilità a livello di sito produttivo deve essere complementare a quella a livello di intera azienda nonostante le differenze tra le due, propone un modello in cui le informazioni raccolte a livello di sito produttivo possano soddisfare i bisogni di rendicontazione sia a tale livello sia a

---

<sup>(9)</sup> Cfr. Coalition for Environmentally Responsible Economies, 1999 Ceres Report Standard Form, Boston, 2000.

<sup>(10)</sup> Cfr. [www.facilityreporting.org](http://www.facilityreporting.org).

quello di intera organizzazione<sup>(11)</sup>. Il progetto prevede inoltre che, dopo la verifica della proposta di modello di rendicontazione di sostenibilità a livello di sito produttivo contenuto nella “Sustainability Reporting Guidance”, a metà 2006 venga elaborato dai partecipanti un ulteriore modello di rendicontazione a livello di sito produttivo<sup>(12)</sup>.

Gli indicatori di performance ambientale che sono ritenuti rilevanti a livello di sito produttivo nella “Sustainability Reporting Guidance” — a lato di ciascuno è indicato se si tratta di indicatore corrispondente e a quale o non corrispondente a quelli dello standard 2002 della GRI — sono i seguenti:

### **Materie prime**

FEN1. Totale delle materie prime utilizzate, esclusa l’acqua, per tipologia, includendo materiali pericolosi e non pericolosi, secondo la definizione US EPA — corrispondente al GRI EN1.

FEN2. Percentuale sulle materie prime utilizzate di quelle che costituiscono rifiuti (processati o non processati) provenienti da fonti esterne al sito produttivo — corrispondente al GRI EN2.

### **Energia**

FEN3. Consumo di energia. Riportare informazioni su tutta l’energia utilizzata dal sito produttivo, suddivisa per tipo e per fonte di produzione, in joules. Includere l’energia generata, l’elettricità acquistata e l’energia utilizzata per il trasporto e per i viaggi — corrispondente al GRI EN3, EN17, EN34.

---

<sup>(11)</sup> Cfr. Facility Reporting Project, Sustainability reporting Guidance, Boston, 2005, pag. 5.

<sup>(12)</sup> Cfr. [www.ceres.org/sustreporting/frp.php](http://www.ceres.org/sustreporting/frp.php).

## **Acqua**

FEN4. Totale dell'acqua utilizzata in galloni — corrispondente al GRI EN5.

FEN5. Fonti d'acqua e correlati ecosistemi/habitat significativamente coinvolti dall'utilizzo dell'acqua — corrispondente al GRI EN20.

FEN6. Approvvigionamenti annuali di acque sotterranee e di superficie come percentuale del totale annuo della quantità di acqua rinnovabile disponibile dalle varie fonti — corrispondente al GRI EN21.

FEN7. Totale di acqua riciclata e riutilizzata — corrispondente al GRI EN22.

## **Biodiversità e habitat naturali**

FEN8. Definizione e descrizione del sito produttivo. Includere le aree edificate, i parcheggi, le superfici impermeabilizzate e gli spazi aperti — corrispondente al GRI EN24.

FEN9. Cambiamenti degli habitat naturali a seguito di attività ed operazioni aziendali. Identificazione della percentuale di habitat protetti o ripristinati — corrispondente al GRI EN26, EN27.

## **Emissioni, effluenti e rifiuti**

FEN10. Emissioni di gas serra — corrispondente al GRI EN8.

FEN11. Uso ed emissioni di sostanze che aggrediscono l'ozono — corrispondente al GRI EN9

FEN12. Criteri per le emissioni inquinanti nell'aria (NO<sub>x</sub>, SO<sub>x</sub>, VOC<sub>s</sub>, CO, Pb, PM), gli inquinanti pericolosi elencati in US EPA (HAPs) e le altre sostanze inquinanti previste in normative (federali, statali o locali) o le significative emissioni nell'aria per categoria — corrispondente al GRI EN10.

FEN13. Ammontare dei rifiuti solidi prodotti per tipologia e per destinazione e l'ammontare di quelli depositati nel sito prima della loro destinazione (riportando i rifiuti pericolosi secondo la definizione US EPA) — corrispondente al GRI EN11.

FEN14 Ammontare, modalità e frequenza dei rifiuti pericolosi trasportati nel e dal sito produttivo — corrispondente al GRI EN31.

FEN15. Scarichi idrici significativi specificando la tipologia. Per ogni tipo di scarico specificare il volume e la frequenza/numero, e quantificare i componenti dello scarico pericolosi e significativi e ogni cambiamento di rilievo dello scarico per migliorare la qualità dell'acqua — corrispondente al GRI EN12 e EN32.

FEN16. Perdite significative di elementi chimici, oli e combustibili in termini di numero totale e volume totale — corrispondente al GRI EN13.

FEN17. Descrizione e stato di tutti i progetti di riparazione e ripristino relativi alle attività del sito produttivo — nessuna corrispondenza con gli indicatori GRI.

### **Conformità**

FEN18. Elenco delle categorie di autorizzazioni di natura ambientale ottenute per il sito produttivo e le autorità che le hanno emesse. Descrizione della finalità di queste autorizzazioni e del modo in cui gli stakeholder possono prenderne conoscenza — nessuna corrispondenza con gli indicatori GRI.

FEN19. Incidenti e multe per non conformità a leggi e regolamenti nazionali, regionali e locali di natura ambientale — corrispondente al GRI EN16.

### **Turbative e qualità della vita**

FEN20. Descrivere il significato e i passaggi delle azioni per mitigare i problemi concernenti gli stakeholder locali,

come proteste o questioni in discussione, collegati a odori, rumori, polveri, traffico, illuminazione, vibrazioni — nessuna corrispondenza con gli indicatori GRI.

## 2.6. *L'ambiente nel GRI Sustainability Report*

### 2.6.1. *Finalità e contenuti dello standard 2002*

Il bilancio sociale nell'individuazione della Global Reporting Initiative (GRI) assume l'intitolazione di Sustainability Report. Il GRI standard setter ha voluto sottolineare, sin dal titolo della propria proposta di rapporto, l'opzione fondamentale per il principio della sostenibilità.

Il documento parte dal presupposto che la performance dell'impresa e l'attitudine della stessa a garantire uno sviluppo equilibrato e compatibile nel presente e nel futuro possano essere comprese collegando in un unico documento i tre diversi aspetti economico-finanziario, ambientale e sociale.

Pertanto le caratteristiche distintive dei bilanci che accolgono il principio della sostenibilità sono:

1. la piena valorizzazione della dimensione ambientale oltre a quella sociale ed economica;
2. l'attenzione al benessere delle generazioni future;
3. la capacità di coniugare la dimensione globale e la dimensione locale dello sviluppo;
4. il grado di integrazione con i soggetti portatori di bisogni. La sfida è di valorizzare il capitale non solo economico, ma soprattutto quello umano e ambientale, ottenendo vantaggi competitivi e incrementi dell'efficienza economica congiuntamente ad un miglioramento delle prestazioni ambientali e sociali: tensione continua verso l'innovazione per ottenere produzioni migliori modificando la tecnologia e i processi. Per essere costruttivo è necessario che le imprese e i soggetti che esprimono una domanda sociale ed ambientale interagiscano tra loro, in modo che, individuati gli stakehol-



der e i loro bisogni, si devono solo individuare gli obiettivi da comunicare.

5. la capacità di essere il risultato di un complessivo processo di integrazione nelle politiche e di gestione della variabile economico-socio-ambientale all'interno dell'organizzazione. In questo caso emerge il fatto che l'integrazione delle politiche di sostenibilità nelle strategie aziendali sia anche quello di convivere con le dinamiche del mercato e l'assetto normativo del sistema.

La parte C delle Linee guida GRI specifica i contenuti del proprio Report, nel quale vanno indicate le seguenti sezioni:

1. Visione e Strategia, con la descrizione della strategia dell'organizzazione che effettua il reporting, inclusa una dichiarazione dell'amministratore delegato;

2. Profilo, ovvero il quadro della struttura dell'organizzazione e delle sue attività e dell'ampiezza del report;

3. Struttura di Governo e Sistemi di Gestione, con la descrizione della struttura organizzativa, delle politiche e dei sistemi di management, indicando gli sforzi di coinvolgimento degli stakeholder;

4. Tavola dei Contenuti GRI, cioè una tavola predisposta dall'organizzazione che identifica dove le informazioni elencate nella parte C sono dislocate all'interno del report;

5. Indicatori di Performance, con le misure dell'impatto o dell'effetto dell'organizzazione suddivisa in indicatori di performance integrati economici, ambientali e sociali.

Il documento Linee Guida prevede che nella sezione Visione e Strategia sia presentata una dichiarazione contenente la visione per il futuro in relazione a prestazioni economiche, ambientali e sociali e le strategie di sostenibilità dell'impresa; altresì è compresa una dichiarazione dell'Amministratore delegato sugli elementi chiave della sostenibilità

Nella sezione Profilo vanno fornite le informazioni di contesto necessarie a comprendere e valutare le informazioni

fornite nel resto del bilancio di sostenibilità. La sezione viene suddivisa in tre parti: il profilo operativo, l'ampiezza del bilancio e il profilo del report.

La sezione Struttura di Governo e Sistemi di Gestione fornisce una panoramica sulla struttura di governo, sulle politiche direzionali e sui sistemi di gestione esistenti per l'implementazione della visione dello sviluppo sostenibile e per la gestione della performance.

Infine nella sezione Indicatori di Performance sono contenuti indicatori chiave e addizionali, i primi essendo quelli rilevanti per la maggior parte delle aziende, gli altri quelli che rappresentano pratiche leader nella misurazione di aspetti economici, sociali e ambientali.

Gli indicatori di performance sono raggruppati in tre sezioni, nella tradizionale gerarchia di: categorie, aspetti e indicatori relativi alle diverse dimensioni della sostenibilità: economica, ambientale e sociale. Nel Quadro n. 1 viene illustrato il rapporto gerarchico tra categorie e aspetti. L'abbinamento tra aspetti e gli specifici indicatori proposti viene rappresentato nel Quadro n. 2 del prossimo paragrafo, limitatamente alla Categoria Ambiente che interessa in questo contesto.

Il documento richiede che l'organizzazione espliciti il ragionamento che ha portato alla scelta degli indicatori e la loro organizzazione, suggerendo di ricorrere sia a indicatori quantitativi che a indicatori qualitativi, che possono essere appropriati dove si tratta di sistemi sociali o economici altamente complessi.

Tuttavia le prestazioni non possono essere catturate completamente da queste tre dimensioni, pertanto il modello prevede di aggiungerne una quarta: la performance integrata. Gli indicatori integrati sono sostanzialmente di due tipi:

1. indicatori sistemici, per comprendere l'influenza della performance dell'impresa sulla performance di un sistema più grande;

Quadro n. 1 - Gerarchia degli indicatori di performance GRI

|                   | CATEGORIE                  | ASPETTI   |
|-------------------|----------------------------|---|
| <b>ECONOMICA</b>  | Impatti economici diretti  | Clienti<br>Fornitori<br>Risorse umane<br>Fornitori di capitale<br>Settore pubblico  |
| <b>AMBIENTALE</b> | Ambiente                   | Materie prime<br>Energia<br>Acqua<br>Biodiversità<br>Emissioni, rifiuti<br>Fornitori<br>Prodotti e servizi<br>Compliance<br>Trasporti<br>Generale                               |
| <b>SOCIALE</b>    | Pratiche lavorative        | Impiego<br>Relazioni sindacali<br>Salute e sicurezza<br>Formazione<br>Diversità e pari opportunità  |
|                   | Diritti umani              | Strategia e gestione<br>Non discriminazione<br>Libertà di associazione<br>Lavoro minorile<br>Lavoro forzato<br>Pratiche disciplinari<br>Pratiche di sicurezza<br>Diritti locali |
|                   | Società                    | Comunità<br>Corruzione<br>Contributi alla politica<br>Concorrenza e prezzi  |
|                   | Responsabilità di prodotto | Salute e sicurezza dei consumatori<br>Prodotti e servizi<br>Pubblicità<br>Rispetto privacy  |

2. indicatori “cross cutting”, che sono indicatori dipendenti direttamente da due o più dimensioni di performance economiche, sociali e ambientali, quali le misure di eco-efficienza.

La sostenibilità, con riferimento agli indicatori economici, esprimono le modifiche nelle condizioni economiche degli stakeholder e del sistema economico locale, nazionale o globale, sia in senso positivo che negativo. L’impatto sulle condizioni economiche può essere diretto o indiretto.

Mentre i tradizionali indicatori economico-finanziari sono destinati a illustrare la profittabilità di una organizzazione agli investitori, gli indicatori economici contemplati dal documento sono focalizzati sul coinvolgimento con gli stakeholder, su come si modifica il loro status in conseguenza delle azioni dell’impresa. Gli indicatori economici sull’impatto diretto misurano i flussi monetari tra l’impresa e gli stakeholder, mentre quelli sull’impatto indiretto includono indicatori sulle esternalità verso la comunità.

#### 2.6.2. *Gli indicatori di performance ambientale nello standard 2002*

La dimensione ambientale delle Linee Guida richiede l’illustrazione delle politiche seguite, con indicatori in valori assoluti e in valori relativi riferiti al consumo di materie prime e alle politiche di riciclaggio, informazioni sulle energie utilizzate e sull’adozione di politiche di risparmio energetico, sul consumo dell’acqua e sul trattamento delle acque reflue, sulle politiche di rispetto e tutela della biodiversità, sulle scelte e sugli accorgimenti per la riduzione delle emissioni di inquinanti, sul trattamento differenziato e sul riciclo dei rifiuti, sulle politiche nei riguardi dei fornitori, sull’adozione di LCA per la fornitura di servizi e prodotti, sul livello di conformità alle normative, sulle politiche di trasporto adottate,

per concludere con una classificazione delle spese ambientali sostenute. Tali aree sono coperte da un insieme di 35 indicatori, relativi a quelle che possono essere ritenute le quantità critiche nel determinare il livello di “inquinamento” generato dall’impresa.

La dimensione ambientale riguarda l’impatto dell’impresa sui sistemi naturali. Lo standard prevede che le informazioni siano fornite sia in termini assoluti che relativi (es. risorse impiegate per unità di output). I primi danno un senso alle dimensioni dell’impatto o dell’utilizzo, consente all’utilizzatore di utilizzare tali informazioni per valutare la performance in un contesto più ampio.

I valori illustrano l’efficienza della prestazione e consentono un confronto.

Esprimono l’impatto sui sistemi naturali viventi e non viventi, inclusi gli ecosistemi, l’aria, il terreno e l’acqua, come si può notare dagli aspetti presi in considerazione. Anche in questo contesto valgono le direttive generali per la scelta degli indicatori. Pertanto essi verranno esposti sia in termini assoluti che normalizzati (ad es. risorse consumate per unità di output).

---

Quadro n. 2 - *Indicatori di performance ambientale*

---

**EN. Indicatori di performance ambientale**

**Indicatori chiave**

**Materie prime**

EN1. Materie prime totali utilizzate, esclusa acqua, per tipologia, in quantità di consumi

EN2. Percentuale di materie prime riciclate, espresse in quantità

**Energia**

EN3. Consumi diretti di energia per la produzione e distribuzione suddivisi per fonte per produzione (in joules)

EN4. Utilizzo indiretto di energia (in joules)

---

**Acqua**

EN5. Acqua utilizzata

**Biodiversità**

EN6. Localizzazione e dimensioni dei terreni di proprietà, affittati o gestiti in ambiti di biodiversità;

EN7. Descrizione dei maggiori impatti sulla biodiversità associati alle attività e/o prodotti e servizi su ambienti terrestri, marini e d'acqua dolce.

**Emissioni, effluenti e rifiuti**

EN8. Emissioni di gas serra dirette e indirette per energia importata (CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub>, N<sub>2</sub>O, HFC<sub>s</sub>, PFC<sub>s</sub>, SF<sub>6</sub>); sono da indicare i subtotali separati per ogni gas in tonnellata ed in tonnellate equivalenti di CO<sub>2</sub>.

EN9. Uso ed emissione di sostanze che aggrediscono l'ozono (da indicare secondo i protocolli internazionali e in tonnellate equivalenti di CFC - 11 (ozone depleting potential))

EN10. NO<sub>x</sub>, SO<sub>x</sub> e altre emissioni significative nell'aria, per tipo. Il suggerimento è di includere tutte le sostanze previste in leggi e regolamenti locali e Convenzioni internazionali.

EN11. Ammontare dei rifiuti per tipologia di origine e per trattamento destinato (illustrando i criteri di stima)

EN12. Scarichi significativi in acqua, per tipo, secondo il protocollo Acqua GRI.

EN13. Perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale, indicando la dimensione dell'impatto sull'ambiente.

**Prodotti e Servizi**

EN14. Impatti ambientali dei principali prodotti e servizi

EN15. Percentuale della composizione dei prodotti venduti che può essere richiamata in quanto riciclabile al termine della vita utile e percentuale che è attualmente richiamata per effettuare il riciclo.

**Conformità**

EN16. Incidenti e multe per non rispondenza con tutte le dichiarazioni/ convenzioni/ trattati internazionali applicabili e regolamentazioni nazionali, regionali e locali associate a questioni ambientali, in relazione ai diversi paesi.

**Indicatori addizionali**

Energia

EN17. Iniziative per l'utilizzo di fonti di energia rinnovabile e per aumentare l'efficienza energetica.

EN18. Consumo di energia per unità di prodotto dei principali prodotti

EN19. Altri aspetti o impatti indiretti concernenti il consumo di energia relativi a viaggi, gestione del ciclo di vita del prodotto, uso di materiali ad alta intensità di energia.

---

---

**Acqua**

- EN20. Fonti d'acqua ed ecosistemi/habitat significativamente influenzati dall'utilizzo dell'acqua (con riferimento alle liste internazionali dei siti, e indicando il trend di impatto).
- EN21. Approvvigionamenti annuali di acque sotterranee e di superficie come percentuale del totale annuale di acque disponibile dalle fonti, per regione.
- EN22. Riciclaggio e riuso totale dell'acqua.
- Biodiversità
- EN23. Aree totali di terreni posseduti e gestiti per attività produttive o di estrazione.
- EN24. Superficie impermeabilizzata in percentuale dei terreni posseduti o gestiti.
- EN25. Impatti dell'attività e impianti su aree protette e sensibili (aree protette della categoria 1-4 IUCN, siti di agenzie internazionali e riserve).
- EN26. Mutamenti degli habitat naturali risultanti dalle attività e dagli impianti e percentuale degli habitat protetti o ripristinati.
- EN27. Obiettivi, programmi e target per proteggere e ripristinare gli ecosistemi e le specie native in aree degradate.
- EN28. Numero di specie elencate nella Lista Rossa IUNC con habitat nelle aree interessate da impianti aziendali.
- EN29. Unità aziendali correntemente operative o attività pianificate in/attorno ad aree protette o sensibili.

**Emissioni, effluenti e rifiuti**

- EN30. Altre emissioni indirette di gas serra (CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub>, N<sub>2</sub>O, HFC<sub>s</sub>, PFC<sub>s</sub>, SF<sub>6</sub>); che sono causate da fonti di proprietà o controllate da un'altra entità. Da indicare in tonnellate equivalenti di CO<sub>2</sub> (protocollo sui gas effetto serra WRI-WBCSD).
- EN31. Ogni produzione, trasporto o importazione di ogni rifiuto identificato come "pericoloso" nei termini della convenzione di Basilea, Appendici I, II, III e VIII.
- EN32. Sorgenti d'acqua e relativi ecosistemi/habitat coinvolti in modo significativo dagli scarichi di acqua.

**Fornitori**

- EN33. Performance dei fornitori relative ai componenti ambientali di programmi e procedure descritti nella sezione Struttura di Governance e Sistemi di Gestione

**Trasporti**

- EN34. Impatti ambientali significativi dei trasporti utilizzati a fini logistici

**Generale**

- EN35. Spese ambientali generali per tipo, con illustrazione della tipologia.
-

### 2.6.3. *Le linee programmatiche del G3 2006*

Il 2 gennaio 2006 il GRI ha pubblicato il draft di discussione “G3”, documento che presenta la terza generazione di linee guida, la cui adozione definitiva è prevista per l’autunno 2006. Il documento è il risultato di un collaborazione “multistakeholder” che ha avuto luogo nel 2004 e 2005, periodo che ha visto aumentare significativamente il numero di organizzazioni coinvolte nei processi di redazione e consultazione in tema di bilanci di sostenibilità.

Il processo di revisione “G3” ha implicato numerose innovazioni, con l’obiettivo principale di sviluppare un insieme di linee guida che dovrebbero consentire al documento di fare significativi progressi verso la sua missione di rendere il bilancio di sostenibilità un documento di routine e comparabile. Le innovazioni sono andate nella direzione di incrementare la confrontabilità, la chiarezza, la facilità d’uso, l’attendibilità.

Il documento di discussione “G3” si compone di una introduzione ed è diviso in tre parti. L’introduzione contiene gli obiettivi del GRI, la prima parte definisce i principi per il contenuto, i confini e le qualità delle informazioni, la seconda parte illustra gli standard di redazione, precisando *a)* gli argomenti che devono essere presenti nel report di sostenibilità: 1. Strategia e analisi, 2. Profilo organizzativo, 3. Parametri per il report, 4. Governance, impegno e coinvolgimento; *b)* le informazioni sugli orientamenti manageriali e sugli indicatori di performance, suddivisi in economici, ambientali e sociali. La terza parte illustra l’uso delle linee guida per la redazione del rapporto di sostenibilità. Il documento è completato da protocolli tecnici che definiscono i termini utilizzati nel “draft” e le modalità di calcolo dei diversi indicatori di performance. L’obiettivo è di mettere tali specifiche a disposizione degli utilizzatori, attraverso modalità digitali.

La struttura e la logica del documento sono state riviste, per meglio adattarsi a un tipico processo di reporting. La se-



zione relativa agli standard di comunicazione segue un flusso logico, partendo dalla analisi strategica delle scelte di sostenibilità, individuando rischi e opportunità; seguono le informazioni sulle scelte chiave del management e in conclusione sono previsti gli indicatori di performance.

Tale sezione “sugli standard di informazione del Draft G3” prevede una concisa informativa, suddivisa in tre parti fondamentali: argomenti principali, orientamenti manageriali, indicatori di performance. I cambiamenti proposti sono coerenti con la presentazione di un flusso informativo che aiuti i lettori a comprendere:

— il profilo dell’organizzazione e le informazioni relative al processo di preparazione del rapporto, necessarie per mettere nella giusta prospettiva le informazioni contenute;

— i rischi e le opportunità relative alla sostenibilità e le risposte dell’intera organizzazione;

— le strutture di governance, il coinvolgimento degli stakeholder e l’impegno con gli standard internazionali rilevanti per la sostenibilità in modo da rendere possibile all’organizzazione di sviluppare comportamenti coerenti con la sostenibilità;

— le scelte di gestione di specifiche questioni e i risultati di tali sforzi.

I principali cambiamenti riguardano l’area degli indicatori, che sono diventati molto più orientati a illustrare le performance ottenute. In questa logica, per migliorare lo stesso contenuto informativo del report, prima sono esposte separatamente le descrizioni delle politiche e delle prassi manageriali, quindi sono riportati gli indicatori di performance. Gli stessi indicatori sono stati perfezionati, molto più focalizzati sui risultati ottenuti, e possono essere utilizzati per illustrare i cambiamenti anno dopo anno. È stato compiuto uno sforzo di armonizzazione, precisando la definizione dei termini utilizzati, e selezionando gli indicatori che potessero essere maggiormente comparabili; il numero degli indicatori complessivi è così sceso da 97 a 79, mentre quelli più stretta-

mente ambientali sono stati ridotti di cinque unità, eliminando quelli i cui risultati potevano essere di difficile comprensione e quelli già disponibili nel bilancio d'esercizio.

Limitando l'analisi agli indicatori di performance ambientale, sull'impatto dell'organizzazione sul sistema naturale vivente e non vivente, compreso l'ecosistema, la terra, l'aria e l'acqua, gli indicatori sono stati definiti in modo più preciso, organizzandone la presentazione per area, collegando fra loro indicatori essenziali (core) e addizionali, mentre un "protocollo" ne precisa il contenuto.

Il Draft G3 suggerisce che le informazioni sugli orientamenti manageriali della sezione ambientale dovrebbero fornire illustrazioni sulle politiche in tema di *a*) materiali, *b*) energia, *c*) acqua, *d*) biodiversità, *e*) emissioni, scarichi e rifiuti, *f*) prodotti e servizi, *g*) trasporti.

Sono previste informazioni sulle *a*) politiche, *b*) sulle posizioni di responsabilità, *c*) sulle prassi manageriali, *d*) sugli obiettivi e sui risultati relativi raggiunti, *e*) sui premi e riconoscimenti ricevuti, *f*) sulle sanzioni e multe subite, *g*) sul contesto nel quale si è operato, informando sui rischi e sulle opportunità che l'organizzazione affronta; viene quindi suggerita la presentazione dei seguenti indicatori, che lasciano minor gradi di libertà, rispetto al modello 2002.

Quadro n. 3 - *Indicatori di performance ambientale del G3*

---

**Aspetto: Materie prime**

EN1. Peso delle materie utilizzate (*core*)

EN2. Percentuale di materie utilizzate che sono riciclate (*core*)

**Aspetto: Energia**

EN3. Consumi diretti di energia per la produzione e distribuzione (in joules) ottenuti da fonti primarie (*core*)

EN4. Utilizzo indiretto di energia (in joules) da fonti primarie (*core*)  
(nella sezione sono aggiunti altri 4 indicatori addizionali)

EN5. Percentuale dei consumi di energia ottenuta da fonti rinnovabili

---

- 
- EN6. Risparmi di energia ottenuti dai risparmi e dai miglioramenti di efficienza.  
EN7. Iniziative per sviluppare prodotti e servizi “energy efficient”  
EN8. Iniziative per ridurre consumi di energia indiretti

**Aspetto: Acqua**

- EN9. Prelievi di acqua per fonti utilizzate (*core*)  
(*addizionali*)  
EN10. Fonti di acqua e relativi habitat influenzati significativamente dai prelievi di acque  
EN11. Percentuale e volumi totali di acqua riciclata e riutilizzata

**Aspetto: Biodiversità**

- EN12. Localizzazione e dimensioni dei terreni di proprietà, affittati o gestiti in o adiacenti aree protette (*core*)  
EN13. Descrizione dei maggiori impatti sulle aree protette (*core*)  
(*addizionali*)  
EN14. Aree di habitat protette o recuperate  
EN15. Programmi per gestire impatti sulla biodiversità  
EN16. Numero di specie della lista “IUCN Red List” con habitat in aree interessate dalle operazioni, danneggiate per livello di rischio di estinzione

**Aspetto: Emissioni, scarichi e rifiuti**

- EN17. Emissioni di gas serra dirette e indirette per energia importata (CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub>, N<sub>2</sub>O, HFC<sub>s</sub>, PFC<sub>s</sub>, SF<sub>6</sub>); sono da indicare i subtotali separati per ogni gas in tonnellata ed in tonnellate equivalenti di CO<sub>2</sub> (*core*)  
EN18. Uso ed emissione di sostanze che aggrediscono l’ozono (da indicare secondo i protocolli internazionali e in tonnellate equivalenti di CFC — 11 (ozone depleting potential) (*core*)  
EN19. NO<sub>x</sub>, SO<sub>x</sub> e altre emissioni significative nell’aria, per volumi. Il suggerimento è di includere tutte le sostanze previste in leggi e regolamenti locali e Convenzioni internazionali. (*core*)  
EN20. Ammontare dei rifiuti per tipologia di origine e per trattamento destinato (illustrando i criteri di stima) (*core*)  
EN21. Scarichi significativi in acqua, per tipo, secondo il protocollo Acqua GRI. (*core*)  
EN22. Perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale, indicando la dimensione dell’impatto sull’ambiente (*core*)  
EN23. Altre emissioni di gas serra indirette rilevanti (*core*)  
(*addizionali*)  
EN24. Volumi (in peso) di rifiuti trasportati, importati o esportati considerati pericolosi secondo i termini della Convenzione di Basilea, Allegati I, II, III e VIII  
EN25. Fonti d’acqua e relativi habitat influenzati significativamente da scarichi d’acqua e perdite di liquami.
-

**Aspetto: Prodotti e Servizi**

EN26. Iniziative per gestire gli impatti ambientali di prodotti e servizi e dimensione della riduzione degli impatti (*core*)

EN27. Percentuale delle composizioni dei prodotti venduti che può essere richiamata in quanto riciclabile al termine della vita utile e percentuale che è attualmente richiamata per effettuare il riciclo (*core*)

**Aspetto: Conformità**

EN 28. Incidenti e multe per non rispondenza con tutte le dichiarazioni/ convenzioni/ trattati internazionali applicabili e regolamentazioni nazionali, regionali e locali associate a questioni ambientali, in relazione ai diversi paesi (*core*)

**Aspetto: Trasporti**

EN29. Impatto ambientale significativo di trasporti utilizzati per scopi logistici (*addizionale*)

**Aspetto: Generale**

EN30. Totale spese per protezione ambientale per tipologia (*addizionale*)

---

La proposta, razionalizzando la stessa esposizione, consente all'utilizzatore del documento di essere informato, attraverso la lettura delle scelte manageriali, sugli orientamenti dell'azienda, mentre, dal confronto degli indicatori nel tempo e nello spazio, può verificare se tali scelte hanno conseguito i risultati attesi.

In conclusione la revisione "G3" prevede un bilancio di sostenibilità costruito secondo modalità verificabili, standardizzate, che facilitino confronti e valutazioni degli stakeholder. Il documento prevede informazioni specifiche nelle diverse dimensioni, facilitate dalla stesura di protocolli che chiariscono i termini e le modalità di raccolta e trattamento delle informazioni. Nella dimensione ambientale, le linee guida richiedono l'illustrazione delle politiche seguite, con indicatori in valori assoluti e in valori relativi riferiti al consumo di materie prime e alle politiche di riciclaggio, informazioni sulle energie utilizzate e sull'adozione di politiche di risparmio energetico, sul consumo dell'acqua e sul trattamento delle acque reflue, sulle politiche di rispetto e tutela della biodiversità, sulle scelte e sugli accorgimenti per la riduzione

delle emissioni di inquinanti, sul trattamento differenziato e sul riciclo dei rifiuti, sulle politiche nei riguardi dei fornitori, sull'adozione di LCA per la fornitura di servizi e prodotti, sul livello di conformità alle normative, sulle politiche di trasporto adottate, per concludere con una classificazione delle spese ambientali sostenute. Tali informazioni sono relative a quelle che possono essere ritenute le quantità critiche nel determinare il livello di "inquinamento" generato dall'impresa.

Comprendere che il valore economico non può essere ottenuto a scapito delle "generazioni future" è il concetto che sta alla base della redazione del bilancio ambientale; occorre sviluppare indicatori che tengano conto del "consumo di risorse naturali", al fine di pervenire a misure corrette del "welfare" di una comunità.

## 2.7. *Una sintesi comparativa*

Al termine dell'esposizione analitica dei fondamentali documenti che si occupano di Reporting ambientale l'analisi si orienta ora ad un confronto tra i dispositivi prodotti dalle diverse organizzazioni.

Dalle ricerche effettuate si sono delineate due fondamentali tipologie di approccio:

- vi sono documenti che si preoccupano di inquadrare il problema e di fornire un quadro concettuale di indirizzo per i redattori, per gli utilizzatori e, a volte, anche per i revisori;
- altri documenti, viceversa, entrano nel dettaglio dei contenuti che dovrebbero avere i rapporti (o bilanci ambientali).

Dato l'obiettivo della nostra ricerca, quello di pervenire ad un ipotesi di Piano dei conti ambientale, è su questo secondo gruppo di documenti che verrà focalizzata l'analisi comparativa.

In termini di indirizzo generale, comunque, ci piace ricordare le indicazioni fornite dal Regolamento EMAS 761/2001 per la Dichiarazione ambientale. Qui vi è statuito che

vanno comunque indicate nella Dichiarazione ambientale le seguenti informazioni:

- un sommario delle sue attività e dei prodotti e servizi;
- la politica ambientale dell'organizzazione e una breve illustrazione del suo SGA;
- una descrizione di tutti gli aspetti ambientali significativi, diretti e indiretti, che determinano impatti significativi;
- una descrizione degli obiettivi e target ambientali in relazione agli aspetti e impatti ambientali significativi;
- un sommario dei dati disponibili sulle prestazioni ambientali dell'organizzazione che includa dati numerici su:
  - emissioni inquinanti,
  - rifiuti generati,
  - consumo di materie prime, di energia e di acqua,
  - emissioni sonore e altri aspetti rilevanti.

Tali dati devono consentire il raffronto tra i diversi anni ai fini della valutazione dell'andamento delle prestazioni ambientali dell'organizzazione;

- altri fattori concernenti le prestazioni ambientali, comprese le prestazioni rispetto alle disposizioni di legge per quanto riguarda gli aspetti ambientali significativi.

Come si può osservare, anche il Regolamento EMAS non specifica gli indicatori da utilizzare, tranne che per il riferimento alla comparabilità nel tempo dei dati ai fini di verificare l'andamento delle prestazioni.

Ponendo ora l'attenzione sui contenuti oggettivi, nella Tav. 2.4. proponiamo l'analisi comparata tra le seguenti posizioni di analisi, già spiegate nel dettaglio nei paragrafi precedenti:

1. la posizione CSR-SC;
2. la posizione CERES;
3. la posizione del GRI nelle due proposte: la 2002 attualmente ancora in vigore e la G3 in corso di adozione.

Si noterà che l'analisi propone un dettaglio di indicatori articolato per aspetti. Gli aspetti, a loro volta, possono cogliere elementi di sub analisi.

A) La prospettiva CSR-CS si articola come segue:

Aspetto 8.1. Consumi di energia, materiali ed emissioni:

— Consumi (indicatori 8.1.1. - 8.1.3.)

— Emissioni, scarichi e rifiuti (indicatori 8.1.4. - 8.1.6).

Aspetto 8.2. Strategie Ambientali e relazioni con la comunità.

Vanno inoltre indicate anche:

— le iniziative sviluppate per minimizzare gli impatti ambientali di processi, prodotti ecc., nonché gli obiettivi di miglioramento;

— le attività di formazione e di sensibilizzazione realizzate;

— notizie sui S.G.A. e su eventuali certificazioni ISO o EMAS.

B) La posizione del CERES presenta gli indicatori rilevanti a livello di sito produttivo.

L'analisi, colta rispetto agli aspetti, vede una proposta del seguente dettaglio:

— Consumi: di Materie prime, Energia, Acqua (FEN1 - FEN10)

— Emissioni, effluenti e rifiuti (FEN10 - FEN17)

— Biodiversità e habitat naturali (FEN 8 e FEN9)

— Conformità (FEN18 e FEN19)

— Turbative e qualità della vita (FEN20).

L'indicatore FEN20 ha carattere qualitativo e tende a comunicare i rapporti con gli stakeholder locali soprattutto in merito a contestazioni collegati alle emissioni, rumori, ecc.

C) L'analisi del GRI è certamente più penetrante. Nella versione GRI 2002 gli aspetti colti sono i seguenti:

— Consumi e ricicli di Materie prime, Energia, Acqua (EN1 - EN5)

— Emissioni, effluenti e rifiuti (EN8 - EN13)

— Biodiversità (EN6-EN7)

— Impatti ambientali dei prodotti e servizi (EN14-EN15)

— Conformità (EN16).

Si noti come essi corrispondano all'analisi proposta dal CERES, ad eccezione dell'aspetto FEN20.

Il GRI, però, distingue due tipologie di indicatori: gli indicatori chiave e gli indicatori addizionali. Le classi da EN17 a EN35 colgono gli indicatori addizionali. L'informativa viene così arricchita rispetto ai seguenti aspetti:

- Consumi di energia (EN17 - EN19)
- Consumi di Acqua (EN20 - EN22)
- Biodiversità (EN23 - EN29)
- Emissioni, Effluenti e Rifiuti (EN30 - EN32)
- Fornitori (EN33)
- Trasporti (EN34)
- Spese Generali ambientali per tipo (EN35).

La nuova versione del GRI cambia la numerazione degli indicatori, nel senso che accorpa gli indicatori chiave ed addizionali che si riferiscono al medesimo aspetto. (Non sempre si tratta di veri indicatori, ma piuttosto di sotto-aspetti). Si hanno, così le seguenti rispondenze per gli aspetti:

- Materie (EN1 - EN2), 2 indicatori chiave
- Energia (EN3 - EN8), 2 indicatori chiave e 5 addizionali
- Acqua (EN9 - EN11), 1 indicatore chiave e 2 addizionali
- Biodiversità (EN12 - EN16), 2 indicatori chiave e 3 addizionali
- Emissioni, Effluenti e Rifiuti (EN17 - EN25), 7 indicatori chiave e 2 addizionali
- Prodotti e servizi (EN26 - EN27), 2 indicatori chiave
- Conformità (EN28), indicatore chiave
- Trasporti (EN29), indicatore addizionale
- Spese Generali Ambientali per tipo (EN30), indicatore addizionale.

Il numero complessivo di indicatori si è ridotto, specialmente in connessione agli aspetti della Biodiversità e delle Emissioni, Effluenti e Rifiuti.



La nuova edizione del GRI si arricchisce per un ricco Protocollo tecnico che definisce, descrive e fornisce le modalità di calcolo di ciascuno degli indicatori prescritti.

Ricordiamo anche che è presente in tutte le posizioni, in modo più o meno esteso, anche il riferimento ad esplicitare notizie più generali relative a: il profilo della società, le politiche, l'organizzazione e la gestione ambientale, i rapporti con le comunità dell'ambiente e i fornitori in particolare, l'esplicitazione della conformità alla normativa, la comunicazione delle politiche ambientali di produzione, le sanzioni o multe subite, i premi o riconoscimenti ottenuti, ecc.

In alcuni casi appare anche la richiesta di una apposita sezione per la salute e la sicurezza nei luoghi di lavoro.

## TAV. 2.4.

| CSR-SC   | CERES  | GRI  |   |
|--|--|--|---|
|  |  | 2002   | G3 Draft  |
| Aspetto 8.1. Consumi di energia, materiali ed emissioni: — numero di iniziative sviluppate per minimizzare gli impatti ambientali dell'impresa; (processi, prodotti, ecc.) e relativi obiettivi di miglioramento — descrizione delle attività di formazione e sensibilizzazione del personale realizzate | FEN1. Materie prime - Totale delle materie prime utilizzate, esclusa l'acqua, per tipologia, includendo materiali pericolosi e non pericolosi, secondo la definizione US EPA       | EN1. Materie prime - Materie prime totali utilizzate, esclusa acqua, per tipologia, in quantità di consumi | EN1. Materie prime - Peso delle materie utilizzate                        |
| Indicatore 8.1.1 - Energia: quantità di risorse energetiche utilizzate dall'impresa per i diversi impieghi (efficienza energetica) e l'eventuale utilizzo di fonti rinnovabili   | FEN2. Materie prime - Percentuale sulle materie prime utilizzate di quelle che costituiscono rifiuti (processati o non processati) provenienti da fonti esterne al sito produttivo | EN2. Materie prime - Percentuale di materie prime riciclate, espresse in quantità                          | EN2. Materie prime - Percentuale di materie utilizzate che sono riciclate |

| CSR-SC  | CERES  | GRI   |  |
|---|--|---|--|
|   |  | 2002  | G3 Draft   |
| Indicatore 8.1.2. - Acqua: quantità di risorse idriche utilizzate dall'impresa per i diversi impieghi e secondo le diverse fonti.   | FEN3. Energia - Consumo di energia: informazioni su tutta l'energia utilizzata dal sito produttivo, suddivisa per tipo e per fonte di produzione, in joules, inclusa l'energia generata, l'elettricità acquistata e l'energia utilizzata per il trasporto e per i viaggi | EN3. Energia - Consumi diretti di energia per la produzione e distribuzione suddivisi per fonte per produzione          | EN3. Energia - Consumi diretti di energia per la produzione e distribuzione ottenuti da fonti primarie |
| Indicatore 8.1.3. - Materie prime, materiali ausiliari e imballaggi: quantità di materie prime e imballaggi utilizzati dall'impresa per produrre gli output per macro tipologia   | FEN4. Acqua - Totale dell'acqua utilizzata in galloni  | EN4. Energia - Utilizzo indiretto di energia  | EN4. Energia - Utilizzo indiretto di energia da fonti primarie   |
| Indicatore 8.1.4. - Emissioni in atmosfera: le quantità di sostanze emesse in atmosfera (da sorgenti puntuali e diffuse), suddivise per tipologia di effetto sull'ambiente (ad esempio, ad effetto serra, lesive dello strato di ozono) | FEN5. Acqua - Fonti d'acqua e correlati ecosistemi/habitat significativamente coinvolti dall'utilizzo dell'acqua   | EN5. Acqua - Acqua utilizzata   | EN5. Energia - Percentuale dei consumi di energia ottenuta da fonti rinnovabili (addizionale)          |
| Indicatore 8.1.5. Scarichi idrici: quantità di sostanze scaricate in corpi idrici o in rete fognaria comunale o consortile, suddivisi per tipologia.  | FEN6. Acqua - Approvvigionamenti annuali di acque sotterranee e di superficie come percentuale del totale annuo della quantità di acqua rinnovabile disponibile dalle varie fonti  | EN6. Biodiversità - Localizzazione e dimensioni dei terreni di proprietà, affittati o gestiti in ambiti di biodiversità | EN6. Energia - Risparmi di energia ottenuti dai risparmi e miglioramenti di efficienza (addizionale)   |
| Indicatore 8.1.6. - Rifiuti: quantità di rifiuti prodotte dall'organizzazione per tipologia (almeno assimilati agli urbani, speciali, pericolosi) e per destinazione (smaltimento, recupero, riciclaggio)                               | FEN7. Acqua - Totale di acqua riciclata e riutilizzata   | EN7. Biodiversità - Descrizione dei maggiori impatti sulla biodiversità   | EN7. Energia - Iniziative per sviluppare prodotti e servizi "energy efficient" (addizionale)           |

| CSR-SC  | CERES   | GRI  |   |
|---|---|--|---|
|   |   | 2002   | G3 Draft  |
| Aspetti 8.2. - Strategia ambientale e relazioni con la comunità | FEN8. Biodiversità e habitat naturali - Definizione e descrizione del sito produttivo. Includere le aree edificate, i parcheggi, le superfici impermeabilizzate e gli spazi aperti  | EN8. Emissioni, effluenti e rifiuti - Emissioni di gas serra dirette e indirette per energia importata                         | EN8. Energia - Iniziative per ridurre consumi di energia indiretti (addizionale)  |
|   | FEN9. Biodiversità e habitat naturali - Cambiamenti degli habitat naturali a seguito di attività ed operazioni aziendali. Identificazione della percentuale di habitat protetti o ripristinati  | EN9. Emissioni, effluenti e rifiuti - Uso ed emissione di sostanze che aggrediscono l'ozono                                    | EN9. Acqua - Prelievi di acqua per fonti utilizzate   |
|   | FEN10. Emissioni, effluenti e rifiuti - Emissioni di gas serra  | EN10. Emissioni, effluenti e rifiuti - NO <sub>x</sub> , SO <sub>x</sub> , e altre emissioni significative nell'aria, per tipo | EN10. Acqua - Fonti di acqua e relativi habitat influenzati significativamente dai prelievi di acque (addizionale)          |
|   | FEN11. Emissioni, effluenti e rifiuti - Uso ed emissioni di sostanze che aggrediscono l'ozono   | EN11. Emissioni, effluenti e rifiuti - Ammontare dei rifiuti per tipologia di origine e per trattamento destinato              | EN11. Acqua - Percentuale e volumi totali di acqua riciclata e riutilizzata (addizionale)                                   |
|   | FEN12. Emissioni, effluenti e rifiuti - Criteri per le emissioni inquinanti nell'aria (NO <sub>x</sub> , SO <sub>x</sub> , VOC <sub>s</sub> , CO, Pb, PM), gli inquinanti pericolosi elencati in US EPA (HAPs) e le altre sostanze inquinanti previste in normative (federali, statali o locali) o le significative emissioni nell'aria per categoria | EN12. Emissioni, effluenti e rifiuti - Scarichi significativi in acqua, per tipo   | EN12. Biodiversità - Localizzazione e dimensioni dei terreni di proprietà, affittati o gestiti in o adiacenti aree protette |

| CSR-SC | CERES  | GRI   |  |
|--------|--|---|--|
|        |  | 2002  | G3 Draft   |
|        | FEN13. Emissioni, effluenti e rifiuti - Ammontare dei rifiuti solidi prodotti per tipologia e per destinazione e l'ammontare di quelli depositati nel sito prima della loro destinazione (riportando i rifiuti pericolosi secondo la definizione US EPA)       | EN13. Emissioni, effluenti e rifiuti - Perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale   | EN13. Biodiversità - Descrizione dei maggiori impatti sulle aree protette  |
|        | FEN14. Emissioni, effluenti e rifiuti - Ammontare, modalità e frequenza dei rifiuti pericolosi trasportati nel e dal sito produttivo   | EN14. Prodotti e servizi - Impatti ambientali dei principali prodotti e servizi   | EN14. Biodiversità - Aree di habitat protette o recuperate (addizionale)   |
|        | FEN15. Emissioni, effluenti e rifiuti - Scarichi idrici significativi specificando la tipologia. Per ogni tipo di scarico specificare il volume e la frequenza/numero, e quantificare i componenti dello scarico pericolosi e significativi e ogni cambiamento | EN15. Prodotti e servizi - Percentuale delle composizioni dei prodotti venduti che può essere richiamata in quanto riciclabile al termine della vita utile e percentuale che è attualmente richiamata per effettuare il riciclo | EN15. Biodiversità - Programmi per gestire impatti sulla biodiversità (addizionale)  |
|        | FEN16. Emissioni, effluenti e rifiuti - Perdite significative di elementi chimici, oli e combustibili in termini di numero totale e volume totale  | EN16. Conformità - Incidenti e multe per non rispondenza con tutte le dichiarazioni/convenzioni/trattati internazionali applicabili e regolamentazioni nazionali, regionali e locali in relazione ai diversi paesi              | EN16. Biodiversità - Numero di specie della lista "IUCN Red List" con habitat in aree interessate dalle operazioni, danneggiate per livello di rischio di estinzione (addizionale)   |
|        | FEN17. Emissioni, effluenti e rifiuti - Descrizione e stato di tutti i progetti di riparazione e ripristino relativi alle attività del sito produttivo   | EN17. Energia - Iniziative per l'utilizzo di fonti di energia rinnovabile e per aumentare l'efficienza energetica (addizionale)   | EN17. Emissioni, effluenti e rifiuti - Emissioni di gas serra dirette e indirette per energia importata (CO <sub>2</sub> , CH <sub>4</sub> , N <sub>2</sub> O, HFC <sub>s</sub> , PFC <sub>s</sub> , SF <sub>6</sub> ); sono da indicare i subtotali separati per ogni gas in tonnellata ed in tonnellate equivalenti di CO <sub>2</sub> |

| CSR-SC | CERES  | GRI   |  |
|--------|--|---|--|
|        |  | 2002  | G3 Draft   |
|        | FEN18. Conformità - Elenco delle categorie di autorizzazioni di natura ambientale ottenute per il sito produttivo e le autorità che le hanno emesse  | EN18. Energia - Consumo di energia per unità di prodotto dei principali prodotti (addizionale)  | EN18. Emissioni, effluenti e rifiuti - Uso ed emissione di sostanze che aggrediscono l'ozono (da indicare secondo i protocolli internazionali e in tonnellate equivalenti di CFC - 11 (ozone depleting potential)  |
|        | FEN19. Conformità - Incidenti e multe per non conformità a leggi e regolamenti nazionali, regionali e locali di natura ambientale  | EN19. Energia - Altri aspetti o impatti indiretti concernenti il consumo di energia relativi a viaggi, gestione del ciclo di vita del prodotto, uso di materiali ad alta intensità di energia (addizionale) | EN19. Emissioni, effluenti e rifiuti - NO <sub>x</sub> , SO <sub>x</sub> , ed altre emissioni significative nell'aria, per volumi. Il suggerimento è di includere tutte le sostanze previste in leggi e regolamenti locali e Convenzioni internazionali. |
|        | FEN20. Turbative e qualità della vita - Descrivere il significato e i passaggi delle azioni per mitigare i problemi concernenti gli stakeholder locali, come proteste o questioni in discussione, collegati a odori, rumori, polveri, traffico, illuminazione, | EN20. Acqua - Fonti d'acqua ed ecosistemi/habitat significativamente influenzati dall'utilizzo dell'acqua (addizionale)   | EN20. Emissioni, effluenti e rifiuti - Ammontare dei rifiuti per tipologia di origine e per trattamento destinato (illustrando i criteri di stima)   |
|        |  | EN21. Acqua - Approvvigionamenti annuali di acque sotterranee e di superficie come percentuale del totale annuale di acque disponibile dalle fonti, per regione (addizionale)                               | EN21. Emissioni, effluenti e rifiuti - Scarichi significativi in acqua, per tipo, secondo il protocollo Acqua GRI  |

| CSR-SC | CERES | GRI  |   |
|--------|-------|--|---|
|        |       | 2002   | G3 Draft  |
|        |       | EN22. Acqua - Riciclaggio e riuso totale dell'acqua (addizionale)  | EN22. Emissioni, effluenti e rifiuti - Perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale, indicando la dimensione dell'impatto sull'ambiente       |
|        |       | EN23. Biodiversità - Aree totali di terreni posseduti e gestiti per attività produttive o di estrazione (addizionale)  | EN23. Emissioni, effluenti e rifiuti - Altre emissioni di gas serra indirette rilevanti   |
|        |       | EN24. Biodiversità - Superficie impermeabilizzata in percentuale dei terreni posseduti o gestiti (addizionale)   | EN24. Emissioni, effluenti e rifiuti - Volumi di rifiuti trasportati, importati o esportati considerati pericolosi secondo i termini della Convenzione di Basilea, Allegati I, II, III e VIII (addizionale) |
|        |       | EN25. Biodiversità - Impatti dell'attività e impianti su aree protette e sensibili (addizionale)   | EN25. Emissioni, effluenti e rifiuti - Fonti d'acqua e relativi habitat influenzati significativamente da scarichi d'acqua e perdite di liquami (addizionale)   |
|        |       | EN26. Biodiversità - Mutamenti degli habitat naturali risultanti dalle attività e dagli impianti e percentuale degli habitat protetti o ripristinati (addizionale) | EN26. Prodotti e servizi - Iniziative per gestire gli impatti ambientali di prodotti e servizi e dimensione della riduzione degli impatti   |

| CSR-SC | CERES | GRI   |   |
|--------|-------|---|---|
|        |       | 2002  | G3 Draft  |
|        |       | EN27. Biodiversità - Obiettivi, programmi e target per proteggere e ripristinare gli ecosistemi e le specie native in aree degradate (addizionale)  | EN27. Prodotti e servizi - Percentuale delle composizione dei prodotti venduti che può essere richiamata in quanto riciclabile al termine della vita utile e percentuale che è attualmente richiamata per effettuare il riciclo                       |
|        |       | EN28. Biodiversità - Numero di specie elencate nella Lista Rossa IUNC con habitat nelle aree interessate da impianti aziendali (addizionale)  | EN 28. Conformità - Incidenti e multe per non rispondenza con tutte le dichiarazioni/convenzioni/trattati internazionali applicabili e regolamentazioni nazionali, regionali e locali associate a questioni ambientali, in relazione ai diversi paesi |
|        |       | EN29. Biodiversità - Unità aziendali correntemente operative o attività pianificate in/attorno ad aree protette o sensibili (addizionale)   | EN29. Trasporti - Impatto ambientale significativo di trasporti utilizzati per scopi logistici (addizionale)  |
|        |       | EN30. Emissioni, effluenti e rifiuti - Altre emissioni indirette di gas serra (CO <sub>2</sub> , CH <sub>4</sub> , N <sub>2</sub> O, HFC <sub>s</sub> , PFC <sub>s</sub> , SF <sub>6</sub> ), che sono causate da fonti di proprietà o controllate da un'altra entità (addizionale) | EN30. Generale - Totale spese per protezione ambientale per tipologia (addizionale)   |

| CSR-SC | CERES | GRI  |          |
|--------|-------|--|----------|
|        |       | 2002   | G3 Draft |
|        |       | EN31. Emissioni, effluenti e rifiuti - Ogni produzione, trasporto o importazione di ogni rifiuto identificato come "pericoloso" nei termini della Convenzione di Basilea, Appendici I, II, III, IV (addizionale) |          |
|        |       | EN32. Emissioni, effluenti e rifiuti - Fonti d'acqua e relativi ecosistemi/habitat coinvolti in modo significativo dagli scarichi di acqua e dalle perdite (addizionale)   |          |
|        |       | EN33. Fornitori - Performance dei fornitori relative ai componenti ambientali di programmi e procedure descritti nella sezione Struttura di Governance e Sistemi di Gestione (addizionale)                       |          |
|        |       | EN34. Trasporti - Impatti ambientali significativi dei trasporti utilizzati a fini logistici (addizionale)   |          |
|        |       | EN35. Generale - Spese ambientali generali per tipo, con illustrazione della tipologia (addizionale)   |          |



Parte III

LA PROPOSTA DI SVILUPPO DEL TEMA  
AMBIENTALE NELLO STANDARD GBS



### 3.1. *L'ambiente nell'attuale formulazione del Bilancio Sociale GBS*

Anche lo standard di Bilancio sociale del GBS accoglie l'approccio dello sviluppo sostenibile<sup>(1)</sup> che può essere considerato un nuovo paradigma rispetto ai modelli di management e dunque anche ai sistemi informativi di supporto. La filosofia che lo anima propone un percorso in cui l'azienda pone in essere strategie e comportamenti ai fini di rendere compatibili obiettivi di sviluppo con l'attenzione all'ambiente, alle generazioni future e al sistema sociale in genere. Economicità, socialità ed ecoefficienza sono le tre componenti che vanno perseguite in modo congiunto.

La valutazione della performance aziendale non dipende più, dunque, dalla sola tradizionale bottom line economica, ma va effettuata secondo una valutazione che tiene conto delle tre componenti essenziali: economica, sociale e ambientale.

La visione della triple bottom line costituisce l'elemento chiave del modello proposto dal documento GRI, intitolato per l'appunto Sustainability Reporting Guidelines. L'ambiente non appare, invece, in modo esplicito nella soluzione GBS.

La scelta dei redattori dello standard è stata quella di aderire al modello multistakeholder d'azienda e l'ambiente non circoscrive un riferimento soggettivo, ma un riferimento oggettivo di analisi. L'ambiente non è uno stakeholder, ma un'area critica dell'azione responsabile della gestione aziendale. Il Gruppo GBS ha deciso, pertanto, di inserire la co-

---

<sup>(1)</sup> Il termine sostenibilità è legato al Brundtland Report della World Commission on Environment and Development del 1987. Il concetto base porta a individuare lo sviluppo sostenibile come "lo sviluppo che soddisfa i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle future generazioni di soddisfare i propri bisogni".

municazione aziendale sull'ambiente nella Relazione sociale all'interno del soggetto-interlocutore Comunità. Si tratta di una scelta di "stile", di linearità interpretativa. È certamente accoglibile anche una soluzione che veda l'Ambiente in posizione redazionale autonoma.

L'ambiente è dunque presente, nelle comunicazioni GBS, nell'analisi della performance verso la collettività il cui "stake" nell'azienda è stato bipartito in due fondamentali classi:

- Interessi di natura sociale
- Interessi di natura ambientale

Il contenuto minimo degli interessi di natura sociale ricopre:

- La descrizione degli apporti diretti al sociale in termini di arricchimento della qualità della vita nei diversi ambiti di intervento (istruzione, sport, sanità, cultura, ricerca, solidarietà sociale)

- Rapporti con associazioni ed istituzioni

Il contenuto minimo degli interessi di natura ambientale individua, invece, i seguenti aspetti:

- Sistemi di gestione ambientale e di gestione del rischio
- Formazione ed educazione (ambientale)
- Indicatori di performance ambientale
- Utilizzo o consumo di energia e di materiale non riciclabile.

Lo standard GBS non è andato oltre nella specificazione dei contenuti, essendo esso demandato ad appositi standard di approfondimento.

### 3.2. *Linee guida e problematiche di prima stesura della Sezione ambientale*

Dall'esposizione testè fatta si può constatare che l'analisi ambientale attualmente esistente nel modello GBS è estremamente ridotta; ma era obiettivo del GBS provvedere con de-

gli specifici standard di approfondimento. Si tratta comunque di un approfondimento di una Sezione rispetto alla quale si vuole individuare un ipotesi di contenuto, valido per qualsiasi tipologia aziendale. Al gruppo di lavoro sembra ovvio ipotizzare che aziende operanti in settori ad alto impatto ambientale possano decidere di sviluppare comunque un Bilancio dedicato esclusivamente alla comunicazione ambientale.

La decisione di procedere alla rendicontazione ambientale, si tratti di una scelta di bilancio autonomo o di completare una sezione di un Bilancio sociale, richiede di adottare un valido sistema di raccolta di dati ed informazioni. Passiamo ora ad esaminare i passaggi metodologici essenziali attraverso i quali si può procedere.

La prima fase, indispensabile ad assicurare un approccio coerente alle esigenze aziendali, è quella dell'identificazione dei motivi per i quali s'intende elaborare un rapporto ambientale e conseguentemente a questi, quali obiettivi si intende raggiungere. Questo momento costituisce, nella maggior parte dei casi, un'occasione per pensare al proprio business con un occhio critico, evidenziando il come si sta producendo, il proprio sfondo valoriale e i motivi che spingono a preoccuparsi della variabile ambientale.

Risulta allora necessario individuare le esigenze conoscitive che gli stakeholder aziendali hanno rispetto alle tematiche aziendali, dando loro un peso e così definendo, anno per anno, quali sono quelli critici, verso i quali occorrerà fornire maggiori risposte alle aspettative.

Fondamentale è anche la scelta dell'ambito di riferimento che può interessare sia la dimensione fisica dell'impresa (sito, multisito, sub-holding, holding), che la dimensione produttiva (il settore o i settori produttivi più rilevanti, le altre attività aziendali, come ad esempio le attività immobiliari, o la logistica). È evidente che a seconda che l'impresa sia mono sito o multi sito, l'impostazione ed i contenuti del rapporto

possono cambiare notevolmente. Allo stesso modo, diverso è se un'impresa è mono prodotto rispetto ad un'impresa con più tipi di produzioni/prodotti e di conseguenza anche più complessa dal punto di vista dei servizi ausiliari e di supporto.

Sciolti questi primi aspetti che necessariamente devono essere discussi e condivisi dal vertice aziendale, si dovrà attivare quelle attività preliminari di definizione e creazione del gruppo di lavoro e di formazione dello stesso.

Un aspetto fondamentale non soltanto dal punto di vista metodologico, ma anche dal punto di vista strategico, è costituito dall'esigenza di definire politica e obiettivi ambientali aziendali. Attraverso questo passaggio l'impresa sancisce la propria filosofia in tema di salvaguardia dell'ambiente. La sua introduzione, per quanto possa rappresentare una semplice dichiarazione d'intenti, sottolinea l'impegno dell'impresa nell'affrontare in modo strategico le problematiche ambientali. Oltre a tale indicazione di principio, l'impresa, per rendere veramente efficace il suo messaggio, dovrebbe indicare gli obiettivi ambientali che intende darsi e le modalità attraverso le quali intende raggiungerli. Tali passaggi che in un'analisi superficiale possono sembrare formali, rappresentano una fase impegnativa non soltanto perché di fatto vincolano l'impresa rispetto certi impegni e certi risultati, ma soprattutto perché tale vincolo seppur morale, di fatto rappresenta l'immagine ambientale dell'impresa verso l'esterno.

Definiti i passaggi che possono essere, per così dire, inquadrati nelle attività propedeutiche alla vera e propria redazione del rapporto ambientale, si arriva alle fasi operative nel corso delle quali, attraverso un'analisi ambientale, si identificano le aree d'impatto delle attività aziendali, si definiscono significatività e priorità di questi impatti e si individuano e selezionano dati e informazioni da monitorare in grado di rappresentarli. La metodologia da seguirsi nell'effettuazione dell'analisi ambientale e nella valutazione della significatività degli

impatti può essere simile almeno nell'approccio a quella che viene generalmente utilizzata nella fase di analisi di un processo di sviluppo di un sistema di gestione ambientale. È evidente che in tal caso la redazione della Sezione Ambientale del Bilancio sociale risulterà estremamente semplificata.

La verifica delle informazioni e dei dati disponibili, dell'adeguatezza e della completezza degli stessi con rispetto alle aspettative dei target group selezionati, nonché di conseguenza la scelta dei contenuti, stile e formato, rappresenta una fase delicata che naturalmente, soprattutto nelle prime edizioni, può non risultare del tutto coerente con quanto si voleva o si sarebbe dovuto fare. È in quest'ottica che diventa fondamentale, contestualmente alla pubblicazione della prima comunicazione ambientale, implementare quel sistema di contabilità ambientale (e cioè quel sistema di rilevazione, registrazione, analisi, validazione e trasmissione del dato) in grado di assicurare non solo l'aggiornamento dei dati, ma anche una maggiore disponibilità di informazioni e soprattutto un maggior grado di copertura degli impatti ambientali relativi all'attività aziendale.

Un passaggio che diverse imprese che pubblicano già da tempo il rapporto ambientale affrontano sempre più spesso, è quello di sottoporlo alla verifica esterna di un terzo indipendente. Questo perché si è constatato che contribuisce a migliorare la credibilità dei dati e delle informazioni contenute nel rapporto e indica una espressione chiara di apertura e di trasparenza verso l'esterno. Altri benefici, soprattutto di tipo interno, riguardano l'identificazione di eventuali aree di miglioramento di raccolta dati e del rapporto stesso, nonché una verifica dei criteri adottati per la gestione dei dati ambientali.

Infine, per completare il percorso metodologico, mentre per quanto riguarda forma di pubblicazione e di diffusione tali scelte possono sicuramente rientrare nelle competenze e nelle strategie dei responsabili della comunicazione esterna

dell'impresa, per ciò che attiene le procedure da adottare per attivare una valutazione dell'efficacia del rapporto rispetto ai target group obiettivo dell'impresa, generalmente si può procedere attraverso indagini dirette a campione presso questi o in alternativa richiedere un feedback, accludendo al rapporto stesso una scheda questionario.

Anche a fronte di queste evidenze sarà necessario prevedere un meccanismo di follow-up e di miglioramento che permetta non solo di aggiornare e migliorare annualmente il rapporto (senza compromettere però la confrontabilità negli anni dei dati), ma soprattutto renderlo sempre più aderente alle aspettative degli stakeholder ed in grado di leggere il rapporto tra impresa e ambiente in modo completo e credibile.

Nella Tavola 3.1. vengono riepilogate le fasi esposte

TAV. 3.1

| FASI | ATTIVITÀ   |
|------|--|
| I    | Identificare motivi e obiettivi  |
| II   | Identificare stakeholder aziendali   |
| III  | Identificare ambito di riferimento   |
| IV   | Designare responsabilità interne (formazione e coinvolgimento)   |
| V    | Definire politica e obiettivi ambientali   |
| VI   | Effettuare analisi ambientali  |
| VII  | Identificare e selezionare le informazioni disponibili, valutarne l'adeguatezza e completezza in riferimento ai target group selezionati |
| VIII | Definire contenuti, stile e formato  |
| IX   | Stabilire eventualità di verifica esterna  |
| X    | Definire forma di pubblicazione e diffusione, individuare referente  |
| XI   | Valutare efficacia richiedendo un feedback   |
| XII  | Definire follow-up e miglioramento continuo  |

### 3.3. I contenuti minimi qualitativi e quantitativi

Dall'analisi sin qui fatta, ma anche dalle prassi più diffuse delle tante imprese che pubblicano il bilancio ambien-



tale, si può comunque arrivare ad indicare che nel trattare un sistema di comunicazione ambientale vi sono due fondamentali ordini di informazioni da trattare:

- un nucleo di informazioni di carattere qualitativo;
- dati ed indicatori di carattere quantitativo che tendono a trasmettere la dimensione della performance ambientale del periodo.

Per ciascuna dei due ordini si possono individuare alcune informazioni (requisiti minimi) che dovrebbero essere sicuramente incluse in un rapporto ambientale ed altre (requisiti raccomandati), la cui inclusione è auspicata, ma la cui mancanza non pregiudica il valore complessivo della comunicazione.

Per quanto riguarda le informazioni qualitative, il passaggio più significativo è dato dalla presentazione dell'azienda nella prospettiva ambientale che deve essere nello stesso tempo chiara ed esauriente: dalla descrizione delle principali problematiche ambientali connesse con le attività produttive all'analisi dello stato di conformità ambientale aziendale. Tali aspetti devono essere necessariamente trattati in modo tale da risultare esaurienti. Il livello di dettaglio, ovviamente dipende dalla tipologia dell'azienda e quindi dalla significatività della problematica ambientale per l'azienda.

La presentazione della politica ambientale aziendale e degli obiettivi e programmi ambientali che a questa si intende fare seguito, sostanzialmente esauriscono gli aspetti che devono necessariamente essere inclusi nella parte qualitativa del rapporto.

La parte qualitativa, i cui contenuti minimi vengono presentati nella Tab. 3.2., ricalcano i percorsi informativi della Sezione I dello Standard GBS — sia nella versione diretta alle aziende private che quella diretta alle aziende pubbliche.

TAV. 3.2.

---

**CONTENUTI MINIMI - PARTE QUALITATIVA**

---

- descrizione dell'attività dell'impresa e valutazione dei principali problemi ambientali rilevanti connessi con le attività produttive;
  - informazioni relative alla conformità ambientale aziendale;
  - politica, obiettivi e programma ambientale aziendale;
  - presentazione del sistema di gestione ambientale;
  - programmi di risparmio energetico e di riduzione dei consumi di acqua;
  - rapporti con i dipendenti e la comunità locale (connessi con le tematiche ambientali)
  - informazioni gestione del rischio e delle emergenze;
  - informazioni sul sistema di gestione della sicurezza sul lavoro.(addizionale)
- 

Per quanto riguarda i contenuti quantitativi, le informazioni e i dati che vengono considerati indispensabili riguardano la produzione, i consumi e i diversi impatti prodotti dalle attività aziendali. Riguardo ai dati sulle emissioni in aria, nel suolo e nell'acqua, i dati devono essere aggregati per famiglie di inquinanti e, per ognuno dei dati forniti, è auspicabile che vengano indicate le metodologie di misurazione adottate (misurazioni dirette, campionamenti, stime, etc.).

Accanto alle informazioni quantitative sulle diverse tipologie di impatto sull'ambiente, è importante che siano presentati informazioni relativamente alle spese sostenute dall'azienda per la protezione dell'ambiente. In assenza di dati disaggregati relativamente a tale voce, è auspicabile che siano presentate stime o percentuali. In entrambi i casi è necessario indicare le metodologie di misurazione o di stima delle spese ambientali nonché le voci di costo considerate.

TAV. 3.3

---

CONTENUTI MINIMI - PARTE QUANTITATIVA

---

- consumi di materie prime;
  - consumi di energia e acqua
  - quantità di beni e servizi prodotti;
  - compendio dei principali dati quantitativi relativi alle emissioni solide, liquide, atmosferiche dovute alle attività aziendali;
  - indicatori di performance ambientale;
  - indicatori infortuni, salute e sicurezza;
  - spese ambientali.
- 

Una parte delle informazioni quantitative potrà essere allargata agli aspetti relativi alla salute e alla sicurezza dei lavoratori, includendo tra gli indicatori dati sugli infortuni e sulla frequenza e gravità degli stessi. Inoltre è auspicabile che vengano fornite informazioni sull'organizzazione che l'impresa si è data per la gestione dell'ambiente (nel caso in cui sia già stata ottenuta la certificazione ambientale ISO o EMAS, il grado di applicazione dei sistemi di gestione ambientale nei diversi siti produttivi), sulla formazione erogata ai dipendenti in materia e sulle prassi e i risultati delle attività di audit interno.

I contenuti minimi individuati sono in linea con le posizioni CERES e GRI e contengono anche gli aspetti ed indicatori della posizione CSR-SC.

#### *3.4. Il Piano dei Conti proposto*

Tenuto conto di tutte le esigenze esposte nei paragrafi precedenti il gruppo di studio propone uno sviluppo dei contenuti della Sezione ambientale secondo un approccio sistematico contabile che permetta una graduazione gerarchicamente organizzata delle informazioni.

I contenuti qualitativi e quantitativi verranno trasposti in una sequenza che assumerà la veste di un Piano dei Conti Ambientali (PCA).

Il Piano dei conti è formulato in modo da poter esprimere un Rapporto Ambientale completo ed autonomo e comprende i dati dell'Identità ambientale dell'azienda.

Ove si tratti di predisporre semplicemente una sezione ambientale di un Bilancio sociale — o di altri documenti similari — è possibile che elementi dell'identità ambientale siano inseriti nella Sezione Identità del documento contenitore.

Il PCA è strutturato in tre fondamentali categorie ambientali:

- 1. Identità ambientale.**
- 2. Aspetti ambientali diretti.**
- 3. Aspetti ambientali indiretti**

L'analisi prosegue poi per sviluppo gerarchico progressivo, utilizzando lo schema "Categorie/Aspetti/Indicatori" ampiamente in uso, sia nel modello GRI che nella soluzione Ministeriale CSR-SC.

La numerazione delle variabili accolte seguirà così una progressione ordinata da Categorie a sub-categorie ad aspetti e sub-aspetti, fino all'individuazione degli indicatori specifici riconnettibili alle variabili di ultimo livello. Nell'ipotesi più semplice Essa segue il seguente modello:

1. CATEGORIA
- 1.1. ASPETTO
- 1.1.1. INDICATORE

**I. L'identità ambientale** si esprime mediante l'esposizione, in 8 posizioni ordinate, i dati identificativi

1. del Sito produttivo: PCA 1.1.
2. delle Attività organizzative soggette al controllo ambientale: PCA 1.2.
3. degli Impianti tecnologici: PCA 1.3.
4. dei Processi produttivi /prodotti soggetti a controllo ambientale: PCA 1.4.

5. del Contenzioso in essere: PCA 1.5.
6. delle tipologie di monitoraggio esistenti: PCA 1.6.
7. delle principali criticità ambientali in azienda: PCA 1.7.
8. delle Politiche e dei Programmi Ambientali in essere o previsti: PCA 1.8.

A queste otto posizioni potrà essere aggiunta una nona inerente le informazioni sul sistema di gestione della sicurezza sul lavoro.

La presentazione dei dati è opportuno che venga sintetizzata in schede di facile consultazione.

La Scheda del sito produttivo (PCA 1.1.), ad esempio:

- riepilogherà le attività produttive e le localizzazioni;
- fornirà le planimetrie e indicherà il totale dell'area del sito con le indicazioni delle aree coperte e delle aree verdi;
- fornirà notizie sulle modifiche nel rapporto area coperta/area verde passate e le previsioni su quelle future;
- altre notizie generali riguarderanno le fonti di energia utilizzate, il numero dei dipendenti, il numero di turni effettuati, i giorni/ settimana ed i giorni/ anno lavorativi;
- sarà opportuno anche presentare un elenco delle materie prime ed ausiliarie utilizzate.

In Appendice viene presentato lo schema del PCA e si potranno verificare il dettaglio di contenuto rispetto agli ulteriori punti dell'Identità.

Le ulteriori due Categorie ambientali prese in considerazione seguono la tradizionale distinzione che suddivide l'analisi dell'impatto ambientale dell'azienda rispetto ad una sua azione diretta o indiretta sull'ambiente.

**II. La categoria Aspetti ambientali diretti** è sviluppata in 6 punti che illustriamo brevemente

**PCA: 2.1. Costi, Ricavi, Finanziamenti ed Investimenti**

**Ricavi**

- A1 Ricavi di vendita legati alla gestione ambientale
- A4 Incrementi per lavori interni su/di beni ambientali
- A5 Altri ricavi e proventi legati alla gestione ambientale
- A5 Contributi ambientali in c/esercizio
- E Proventi straordinari della gestione ambientale

**Costi**

- B6 +B11 Consumi di materie per la gestione ambientale
  - B7 Costi per servizi vari della gestione ambientale
  - B8 Costi per beni di terzi utilizzati nella gestione ambientale
  - B9 Costi del personale della gestione ambientale
  - B10 Ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni ambientali
  - B 12 Accantonamenti per rischi ambientali
  - B13 Altri accantonamenti legati alla gestione ambientale
  - B 14 Altri oneri della gestione ambientale
  - C 17 Interessi passivi per finanziamenti legati alla gestione ambientale
  - E Oneri straordinari di carattere ambientale
- 

Si riprendono dalla contabilità generale d'esercizio il dettaglio dei costi e dei ricavi ambientali, secondo le indicazioni fornite al § 1.2.2. e che riproponiamo:

Le tavole analitiche riprese risulteranno bilancianti con i dati inseriti nel Prospetto del Valore aggiunto

Analogamente verrà prodotta una tavola dettagliata degli investimenti ambientali e delle fonti di finanziamento specifiche, tratta dallo Stato Patrimoniale d'esercizio riconsiderato secondo le indicazioni espone nel § 1.1.4. ed esposto nella Tav.1.1.

**PCA 2.2. Matrice Fasi processo / variabili**

Viene sviluppata la scheda (o le schede) PCA 1.4.1. dei processi per individuare le fasi ambientalmente rilevanti rispetto alle risorse ed agli inquinanti (Consumi di materie prime ed accessorie, Consumi di energia, consumi acqua, effluenti liquidi, emissioni in atmosfera, produzione di rifiuti, contaminazione del suolo e del sottosuolo, Inquinamento acustico, Inquinamento olfattivo, ecc).

La scheda in oggetto può essere esposta in quantità fisiche, ma costituisce anche un possibile legame con la Contabilità analitica d'esercizio.

### **PCA 2.3. Tavole di Analisi dei consumi delle risorse**

La posizione trova opportuno dettaglio nelle seguenti categorie

2.3.1. Consumi di materie prime ed accessori (Materie utilizzate per tipologia)

2.3.2. Consumi energetici per tipologia di fonte utilizzata (elettricità, metano, gasolio, altro)

2.3.3. Consumi di acqua

Per ciascuna risorsa l'analisi va effettuata per quantità di consumo, indicando anche la % riciclata. L'analisi in termini di trend andrà espressa anche in termini relativi atti ad esprimere l'efficienza della produzione.

### **PCA 2.4. Tavola di analisi delle emissioni, scarichi ed effluenti liquidi**

Le emissioni da controllare vanno analizzate con riferimento ai valori imposti dalle autorità competenti ed analizzate in termini di trend. L'elenco deve includere tutte le sostanze previste in leggi, regolamenti o convenzioni (locali, nazionali o internazionali)

2.4.1. Polveri e Gas

2.4.2. Effluenti liquidi e scarichi (di acque o perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale, indicando la dimensione dell'impatto sull'ambiente)

2.4.3. Inquinamento acustico

2.4.4. Inquinamento olfattivo

2.4.5. Inquinamento del suolo e sottosuolo.

Gli indicatori faranno riferimento alle soglie di permissività imposte dalle autorità competenti, sia in termini di periodo che di trend e di benchmarking.

### **PCA 2.5. Tavole di analisi della produzione e dello smaltimento di rifiuti**

La posizione presenta tre livelli di analisi, cogliendo i tre successivi aspetti:

2.5.1. Sintesi produzione rifiuti

2.5.2. Analisi di trend della produzione

2.5.3. Tavola di classificazione dei rifiuti per destinazione (discarica, incenerimento, riciclaggio, riuso)

La produzione dei rifiuti va analizzata per tipo, secondo il codice CER, con distinzione tra rifiuti urbani ed altri (pericolosi e non pericolosi). La quantità va espressa in tonnellate.

L'analisi di trend va rappresentata in termini assoluti e percentuali anche in riferimento ai volumi produttivi effettuati.

### **PCA 2.6 Comportamenti aziendali rispetto al paesaggio (fauna, flora, estetica), all'ecosistema ed alla biodiversità**

#### **III La categoria Aspetti ambientali indiretti**

Questa categoria misura l'impatto ambientale indirettamente legato alla produzione aziendale e dunque risale alla catena della filiera produttiva .

Comunica dunque all'indicazione degli effetti riconducibile:

1. ai fornitori, colti nella loro qualifica strategica per la produzione: PCA 3.1.

2. ai trasporti a e dall'impresa: PCA 3.2.

3. alla fornitura di servizi ausiliari: PCA 3.3.

4. ai clienti e consumatori, per il tramite dell'analisi del ciclo di vita dei prodotti e del relativo impatto ambientale: PCA 3.4.

Il PCA nella sua completezza è proposto in Appendice I



## APPENDICE

- I. PIANO DEL CONTI AMBIENTALI
- II. GLOSSARIO
- III. DIFFERENZA TRA LINEE GUIDA G3 “DRAFT, VERSION FOR PUBLIC COMMENTS” E LINEE GUIDA G3 DEFINITIVE <sup>(1)</sup>

---

<sup>(1)</sup> COMMENTO: durante la fase di stampa, ottobre 2006, sono state pubblicate le linee guida G3. La versione definitiva riporta alcune modifiche rispetto alla precedente versione “Draft, Version for public comment”.

L’inserimento è opera di un comitato ristretto (Ondina Gabrovec Mei, Silvana Carcano e Alessandra Tami).



## I. - Il Piano dei Conti Ambientali

### CATEGORIE AMBIENTALI

1. IDENTITÀ AMBIENTALE
2. ASPETTI AMBIENTALI DIRETTI.
3. ASPETTI AMBIENTALI INDIRETTI

#### 1. Identità ambientale (parametri informativi generali)

##### 1.1. *Scheda del sito produttivo*

##### 1.2. *Scheda Attività organizzative in essere*

(Es. Amministrazione generale, Ricerca, Laboratorio, Mensa, Movimentazione e trasporti interni, Officina)

##### 1.3. *Scheda impianti tecnologici*

Descrizione e dati caratteristici.

(Es. Gruppi elettrogeni, Centrale termica, Compressori ed essiccatori, Centrali pompe, Trasformatori a resina)

##### 1.4. *Scheda del Processo produttivo e dei Prodotti finiti e semilavorati*

###### 1.4.1. Analisi processi /prodotti

1.4.2. Analisi di trend prodotti finiti, semilavorati (in valore ed in quantità)

1.4.3. Analisi di trend dei consumi materie prime ed ausiliarie (in valore ed in quantità)

##### 1.5. *Contenziosi in essere*

##### 1.6. *Controllo e monitoraggio*

(Descrizione dei processi in essere in particolare comunicare sull'adesione a sistemi di gestione ambientale del rischio)

- 1.7. *Identificazione delle principali criticità ambientali legate al business aziendale*
- 1.8. *Politiche e Programmi Ambientali (PPA) svolti o programmati*
  - 1.8.1. PPA di formazione ed educazione
  - 1.8.2. PPA di riduzione dei consumi e di riutilizzo di materiali riciclati
  - 1.8.3. PPA di aumento dell'efficienza energetica
  - 1.8.4. PPA di riduzione dei consumi o di riutilizzo delle risorse (citare quali)
  - 1.8.5. PPA di riduzione e controllo delle emissioni (citare quali)
  - 1.8.6. PPA di stoccaggio di rifiuti pericolosi (citare quali)
  - 1.8.7. PPA di selezione, coinvolgimento e controllo dei fornitori
  - 1.8.8. PPA di riduzione impatto ambientale della logistica e mobilità

## **2. Aspetti ambientali diretti**

- 2.1. *Costi, Ricavi, Finanziamenti ed Investimenti*
- 2.2. *Matrice Fasi processo / variabili*
- 2.3. *Tavole di Analisi dei consumi delle risorse*
  - 2.3.1. Consumi di materie prime ed accessori (Materie utilizzate per tipologia)
  - 2.3.2. Consumi energetici per tipologia di fonte utilizzata (elettricità, metano, gasolio, altro)
  - 2.3.3. Consumi di acqua
- 2.4. *Tavola di analisi delle emissioni, scarichi ed effluenti liquidi,*
  - 2.4.1. Polveri e Gas
  - 2.4.2. Effluenti liquidi e scarichi (di acque o perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale, indicando la dimensione dell'impatto sull'ambiente)
  - 2.4.3. Inquinamento acustico
  - 2.4.4. Inquinamento olfattivo
  - 2.4.5. Inquinamento del suolo e sottosuolo
- 2.5. *Tavole di analisi della produzione e dello smaltimento di rifiuti*
  - 2.5.1. Sintesi produzione rifiuti

- 2.5.2. Analisi di trend della produzione
- 2.5.3. Tavola di classificazione dei rifiuti per destinazione (discarica, incenerimento, riciclaggio, riuso)

2.6. *Comportamenti aziendali rispetto al paesaggio (fauna, flora, estetica), all'ecosistema ed alla biodiversità*

### **3. Aspetti ambientali indiretti**

3.1. *Fornitori strategici presi in esame.*

3.2. *Trasporti*

3.3. *Fornitori servizi ausiliari*

3.4. *Impatti aziendali dei prodotti e servizi erogati (Clienti e consumatori)*

## II. - Glossario

### ABIOTICO

Termine che indica la componente non vivente di un ambiente naturale (bioma) come ad esempio: acqua, rocce, clima, aria.

### ABS

Sigla di una tipologia di plastica appartenente alla famiglia delle termoplastiche: l'acrilonitrile butadiene stirene.

### ACIDO

Composto, la cui soluzione acquosa ha sapore acre, contenente ioni idrogeno in grado di trasferire protoni, i quali vengono accettati da una base formando sale.

### ACQUE REFLUE

Acque di scarico derivanti da attività industriali o da scarichi domestici. Possono essere versate nell'ambiente esterno nel rispetto della normativa sugli scarichi; nel caso di superamento dei valori di contaminazione necessitano, invece, di un adeguato trattamento.

### ACQUIFERO

Strato di roccia porosa contenente acqua di falda.

### AGENDA 21

“Programma di azioni per il 21° secolo”. Documento che espone il programma di attuazione della Dichiarazione di Rio de Janeiro (Conferenza delle Nazioni Unite sull'Ambiente e lo Sviluppo tenutasi nel giugno 1992) toccando vaste tematiche che vanno dalla demografia alle forme di commercio, dall'impiego delle tecnologie al ruolo delle istituzioni internazionali, dallo sviluppo rurale agli oceani. Si propone di avviare un processo di partnership attraverso il quale gli Enti Locali, operando in collaborazione con tutti i settori della comunità, definiscano piani di azione per perseguire uno sviluppo sostenibile.

### AMBIENTE

Lo spazio fisico naturale che ci circonda e comprende l'aria, l'acqua, la terra, la flora, la fauna e le risorse non rinnovabili (combustibili fossili, minerali, ecc).

### AMIANTO

Detto anche asbesto, indica alcune varietà di silicati che formano cristalli filamentosi, utilizzati in passato per tessuti incombustibili, coibentazioni e isolamenti, materiali di copertura per l'edilizia. Essendo can-

cerogeni non ne è più consentito l'uso per tali impieghi e va rimosso e smaltito seguendo adeguati procedimenti.

#### ANAEROBICO

Processo biologico in mancanza di ossigeno.

#### ANALISI DEL CICLO DI VITA - Life Cycle Assessment (LCA)

Metodica che consente di valutare l'impatto ambientale di un prodotto, prendendo in considerazione tutto il suo periodo di vita a partire dalle attività relative all'estrazione e al trattamento delle materie prime, fino alle attività produttive, al trasporto, alla distribuzione, all'uso, ai ricicli e riutilizzi e allo smaltimento finale.

#### ANALISI AMBIENTALE NEL MODELLO GBS

Sviluppo gerarchico progressivo che utilizza lo schema Categorie/Aspetti/Indicatori ambientali.

#### ASPETTI AMBIENTALI

Momento di sub analisi delle categorie ambientali.

#### ANTROPIZZAZIONE

Insieme degli interventi compiuti dall'uomo sull'ambiente naturale per adattarlo ai propri scopi ed esigenze.

#### ATMOSFERA

Involucro gassoso che circonda i pianeti. L'atmosfera che circonda la Terra è ricca di ossigeno ed azoto, indispensabili alle varie forme di vita. Ha densità decrescente verso l'alto in modo che è possibile denominare i vari strati basandosi su tale parametro: troposfera (fino a 15-20 Km), stratosfera (fino a 50-60 Km), ionosfera (fino a 800 Km) ed esosfera (altezza non precisamente definibile).

#### AUDIT AMBIENTALE

Vedi: certificazione ambientale

#### BAT - BEST AVAILABLE TECHNOLOGY

Tecnologia, industrialmente disponibile ed applicabile in condizioni tecnicamente valide, in grado di garantire un elevato livello di protezione dell'ambiente nel suo complesso. Nella Direttiva 96/61/CE rientrano in questa definizione anche le modalità di progettazione, costruzione, manutenzione, esercizio e dismissione di un impianto.

#### BILANCIO AMBIENTALE

Prospetto contabile che rappresenta l'insieme dei rapporti tra l'attività dell'impresa e l'ambiente naturale, per mezzo di un quadro sintetico

di dati quantitativi relativi all'impatto ambientale di determinate produzioni e agli investimenti dell'impresa destinati alla protezione ambientale.

Se comprende anche una sezione che descrive gli aspetti qualitativi dell'impegno ambientale dell'impresa, prende il nome di rapporto ambientale.

#### BIOARCHITETTURA

Branca dell'architettura che si preoccupa degli effetti biologici e degli inquinanti connessi con gli edifici e gli arredamenti, e che tratta di argomenti quali il migliore sfruttamento dell'energia, naturale ed artificiale, per l'illuminazione e il riscaldamento, l'utilizzo di materiali non inquinanti, di tecnologie sostenibili ed altre simili.

#### BIODIVERSITÀ

Termine con cui si indicano sia tutte le specie presenti nell'ecosistema del globo terrestre sia le differenze che caratterizzano un singolo individuo all'interno di una stessa specie, sia la presenza, all'interno delle comunità biologiche che occupano un determinato habitat, delle varie specie che si adattano l'una a l'altra, formando nicchie e associazioni.

#### BIOGAS

Gas che si forma dalla fermentazione dei rifiuti accumulati in discarica. È costituito per la maggior parte da metano.

#### BIOMASSA

Materiale di origine biologica non fossile utilizzabile per scopi energetici: residui agricoli e forestali; scarti dell'industria agro-alimentare; reflui degli allevamenti zootecnici; parti organiche dei rifiuti urbani; specie vegetali espressamente coltivate; altre specie vegetali utilizzate per la depurazione di liquami organici.

#### BIORISANAMENTO

Procedimento di bonifica di un sito contaminato sfruttando l'attività dei microrganismi per degradare rapidamente sostanze inquinanti fino a concentrazioni accettabili.

#### BIOSFERA

In ecologia, si definisce biosfera (o ecosfera) l'insieme delle zone del pianeta Terra in cui le condizioni ambientali permettono lo sviluppo della vita.

#### BIOTOPO

Unità ambientale omogenea, ovvero area geografica, in cui le condizioni ambientali risultano simili e nella quale è presente una popolazione di organismi viventi.



**BONIFICA**

Intervento per il recupero di situazioni di contaminazione ambientale derivate da eventi accidentali o da attività umane (generalmente produzioni industriali), in modo da riportare le concentrazioni delle sostanze inquinanti nei siti trattati al di sotto di limiti tabellari fissati per legge o in condizione da non arrecare pericolo secondo i parametri di un'analisi del rischio. Può essere effettuata con diverse tecnologie chimiche, fisiche o biologiche.

**BUCO NELL'OZONO**

Diminuzione della concentrazione di ozono nello strato superiore dell'atmosfera il quale protegge il pianeta Terra dalle radiazioni solari nocive.

**CATEGORIA AMBIENTALE**

Raggruppamento di sintesi degli aspetti e degli indicatori di performance ambientale.

**CENTRO DI CONFERIMENTO**

Centro predisposto dai Comuni per la raccolta dei materiali prima di essere inviati agli impianti di riciclaggio.

**CERTIFICATI VERDI (CV)**

Titoli annuali rilasciati dal GESTORE RETE TRASMISSIONE NAZIONALE (GRTN) che attestano la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili e assimilabili. Il titolo può essere oggetto di contrattazione nell'ambito del mercato appositamente creato o liberamente scambiato al di fuori di esso. Ciascun certificato è pari a 100MWh di energia prodotta da fonti rinnovabili.

**CERTIFICAZIONE AMBIENTALE**

Verifica da parte di certificatori esterni del sistema di gestione ambientale (a livello di sito o d'impresa) e dei processi destinati a proteggere l'ambiente al fine di: facilitare il controllo gestionale dei comportamenti che possono avere un impatto sull'ambiente e valutare la conformità alla politica ambientale compresi gli obiettivi e i target ambientali dell'organizzazione. Nel caso in cui le verifiche effettuate non abbiano evidenziato la presenza di processi produttivi a rilevante impatto e il superamento dei valori-limite delle emissioni prescritte dalla normativa in vigore, viene rilasciata una certificazione ambientale sulla base dello standard volontario prescelto (ad esempio tra i più diffusi BS7750 o ISO 14000). Assai qualificante è l'adesione al Regolamento EMAS, che prevede l'accreditamento di verificatori a livello comunitario.

**CO<sub>2</sub>**

Simbologia chimica per indicare l'anidride carbonica, gas incolore, inodore e insapore, più pesante dell'aria, che si forma in tutti i processi di combustione, respirazione, decomposizione del materiale organico, per ossidazione del carbonio. L'aumento di concentrazione di anidride carbonica in atmosfera determina nel tempo modifiche del clima.

**CODICE EUROPEO RIFIUTI (CER)**

Codice identificativo che viene assegnato ad ogni tipologia di rifiuto in base alla composizione e al processo di provenienza.

**COGENERAZIONE**

Produzione combinata di energia elettrica e di calore: si basa essenzialmente sul fatto che il 50% circa dell'energia prodotta dalle centrali termoelettriche viene dispersa nell'ambiente sotto forma di calore a bassa temperatura. Questa energia dispersa può essere recuperata — evitando l'inquinamento termico dell'ambiente — e utilizzata in impianti centralizzati di distribuzione del calore per il riscaldamento delle abitazioni o per applicazioni industriali, con notevole risparmio energetico.

**COMBUSTIONE**

Reazione di sostanze organiche con l'ossigeno presente nell'atmosfera; produce ossidi di carbonio, vapore acqueo ed energia termica.

**COMPOST**

Fertilizzante costituito principalmente da humus (cioè da sostanze organiche che, decomposte o in via di decomposizione, tornano nel terreno). Si ottiene da un processo di trasformazione biologica dei rifiuti organici: avanzi di cucina, potature, deiezioni animali.

**COMPOSTAGGIO**

Fermentazione controllata dei rifiuti organici che si effettua in impianti appositi per ottenere il compost. È realizzabile anche con gli scarti organici domestici utilizzando un composte (o compostiera), contenitore che aiuta il processo mantenendo la temperatura per l'azione aerobica dei batteri, favorendo la circolazione dell'aria e prevenendo i cattivi odori.

**CONTENITORI T/F**

Contenitori che riportano una delle sigle che identificano un prodotto come corrosivo, irritante, infiammabile, tossico/nocivo.

**CONVENZIONE DI STOCCOLMA SUI POP**

La Convenzione di Stoccolma è un trattato globale per proteggere la salute umana e l'ambiente dagli inquinanti organici persistenti (POP). I

POP sono elementi chimici che rimangono intatti nell'ambiente per lunghi periodi, si distribuiscono in vaste aree geografiche, si accumulano nel tessuto grasso degli esseri viventi e sono tossici per gli esseri umani e gli animali. I POP circolano globalmente e possono causare danni ovunque viaggino. Nell'implementazione della Convenzione, i Governi prenderanno misure per eliminare o ridurre il rilascio dei POP nell'ambiente.

#### COSTO AMBIENTALE

Costo degli interventi posti in essere da un'impresa allo scopo di prevenire, ridurre, eliminare o riparare i danni all'ambiente causati dalle sue attività operative o per la conservazione delle risorse naturali dell'ambiente, rinnovabili o non rinnovabili. Tra i costi in esame sono da comprendere i costi sopportati:

- per lo smaltimento dei rifiuti e per prevenirne la formazione;
- per la protezione dell'ambiente (suolo, acqua, aria, clima);
- per la riduzione dell'inquinamento acustico;
- per la tutela della biodiversità e del paesaggio.

#### DEBITI AMBIENTALI

Cfr. Passività ambientali

#### DICHIARAZIONE AMBIENTALE

Prevista dal Regolamento Comunitario n. 761/2001 - EMAS, presenta le informazioni sull'impatto ambientale e sulle prestazioni ambientali di un'organizzazione ed è convalidata dal verificatore ambientale.

#### DISCARICA CONTROLLATA

Metodo di smaltimento dei rifiuti che utilizza cave dimesse e altri siti naturali, secondo procedure controllate.

#### DRENAGGIO

Operazione di rimozione dell'acqua superficiale o di falda in una data area per gravità o per pompaggio.

#### ECOCOMPATIBILE

Riferito a prodotti, attività, comportamenti rispettosi dell'ambiente

#### ECOEFFICIENZA

La produzione di beni e servizi a prezzi competitivi che soddisfino i bisogni umani e la qualità della vita, ed al contempo riducano progressivamente gli impatti sull'ambiente e l'intensità di uso delle risorse lungo tutto il ciclo di vita ad un livello almeno in linea con la capacità di assorbimento della Terra. In poche parole, creare più valore con meno impatto.

**ECOLABEL**

Etichetta ecologica europea (il cui logo è costituito da una margherita) che viene esposta direttamente sul prodotto o che caratterizza un servizio e che attesta la rispondenza del prodotto o del servizio a specifici requisiti ambientali determinati da appositi regolamenti comunitari.

**ECOLOGIA**

Disciplina che studia la biosfera, ossa la porzione della Terra in cui è presente la vita e le cui caratteristiche sono determinate dall'interazione degli organismi fra loro e con i fattori abiotici.

**ECOSISTEMA**

Unità composta da un determinato ambiente, dagli organismi che in esso vivono (animali e vegetali), dai fenomeni chimici e fisici che vi si verificano e dalle reciproche interazioni.

**EFFETTO SERRA**

Aumento della temperatura dell'atmosfera e della superficie terrestre a livello planetario, causato dall'accumulo in atmosfera di sostanze gassose aventi la proprietà di assorbire la radiazione infrarossa terrestre. Tali sostanze ("gas serra") sono prodotte principalmente dalla combustione di combustibili fossili come legna, carbone e petrolio per usi industriali, domestici e per i mezzi di trasporto e sono in grado di modificare il grado di trasmissione del calore della atmosfera terrestre limitandone la dispersione all'esterno. Il principale gas serra è il vapore d'acqua, che da solo riscalda l'atmosfera terrestre fino a circa 30°C, seguono poi in ordine di importanza il metano, l'anidride carbonica, alcuni ossidi di azoto, l'ozono ed altri composti in traccia.

**ELETTROLISI**

Processo che trasforma energia elettrica in energia chimica, inverso a quello della pila. L'elettrolisi dell'acqua produce idrogeno e ossigeno gassosi.

**ECOMANAGEMENT AND AUDIT SCHEME - EMAS**

Regolamento Comunitario n. 761/2001 sull'adesione volontaria delle organizzazioni a un sistema comunitario di ecogestione ed audit.

**EMISSIONI GAS-SERRA**

Inquinanti gassosi rilasciati nell'atmosfera attraverso la combustione di carburanti fossili, o attraverso altre vie, che amplificano l'effetto serra. L'Effetto Serra è generalmente considerato la causa del cambiamento climatico globale. Questi gas includono: CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub>, N<sub>2</sub>O, HFC<sub>s</sub>, PFC<sub>s</sub>, SF<sub>6</sub>, ed altri equivalenti del CO<sub>2</sub>.

**EMISSION TRADING**

Strumento flessibile di attuazione degli accordi di Kyoto (vedasi Protocollo di Kyoto) che introduce un sistema organizzato per il commercio, tra paesi e/o imprese, di crediti di emissione di gas ad effetto serra.

**EMUNGIMENTO**

Estrazione di acqua dal sottosuolo.

**ESTRUSIONE**

Fase del processo di produzione della plastica. In questa fase il materiale, a temperatura molto elevata, viene fatto fuoriuscire da una macchina, detta estrusore, per poi essere raffreddato e tagliato in piccoli granuli che serviranno per produrre i vari oggetti

**FALDA**

Complesso delle acque che imbevono uno strato sotterraneo di rocce permeabili: è definita artesiane se le acque sono in pressione tra due strati di terreno impermeabile, freatica se le acque filtrano liberamente attraverso gli strati soprastanti e sono raggiungibili con comuni pozzi.

**FRAZIONE SECCA E UMIDA**

Le due tipologie in cui si suddividono convenzionalmente i rifiuti; la prima è formata da plastiche, carta, legno, metalli; la seconda da avanzi alimentari, foglie, rami tagliati, ecc.

**GEOTESSUTO O GEOMEMBRANA**

Tessuto permeabile di materiale artificiale, resistente a trazione, da utilizzare per applicazioni a contatto con il terreno al fine di migliorarne le caratteristiche.

**HDPE**

Tipo di materiale plastico (polietilene ad alta densità), utilizzato come fondo per discariche in funzione di impermeabilizzante.

**IDROCARBURI**

Classe di composti chimici contenenti solo carbonio ed idrogeno, in forma liquida, solida o gassosa. Sono i costituenti fondamentali del petrolio e dei gas naturali, bruciano molto rapidamente (ossidazione rapida), hanno diversissime strutture molecolari, motivo per il quale si prestano ai più diversi utilizzi applicativi.

**IMBALLAGGIO**

Contenitore per prodotti, in qualunque materiale, adatto a facilitarne la vendita o la conservazione. Gli imballaggi si suddividono in primari,

se sono a diretto contatto con la merce venduta; secondari, se servono a tenere insieme diverse unità di vendita; terziari, se usati per facilitare il trasporto di grandi quantità di merci.

#### IMPATTO AMBIENTALE

Qualsiasi modifica dell'ambiente, positiva o negativa, derivante in tutto o in parte dalle attività, dai prodotti e dai servizi di un'organizzazione.

#### IMPATTO AMBIENTALE DIRETTO

Modifica dell'ambiente derivante in tutto o in parte direttamente dai prodotti o dai servizi di un'organizzazione.

#### IMPATTO AMBIENTALE INDIRETTO

Modifica all'ambiente derivante dalle attività di organizzazioni terze che si realizzano in quanto legate a quelle dell'organizzazione principale. Per esempio, nel caso di una banca, si fa riferimento agli impatti causati dalle imprese clienti che realizzano delle attività finanziate con risorse prestate dalla banca.

#### IMPRONTA ECOLOGICA

La dimensione e l'impatto delle "impronte" sugli ecosistemi terrestri lasciate da aziende, comunità o individui, riflettono una serie di fattori interrelati, incluso il numero delle popolazioni umane, i modelli di consumo e le tecnologie utilizzate.

#### INDICATORE

Valore quantitativo e qualitativo che permette di correlare gli effetti più rilevanti dal punto di vista economico, sociale e ambientale all'attività svolta da un'impresa.

#### INDICATORE ADDIZIONALE

Indicatore utilizzati a discrezione dell'organizzazione che effettua il reporting.

#### INDICATORE CHIAVE

Indicatore obbligatorio per l'applicazione di un report.

#### INDICATORE DI PRESTAZIONE AMBIENTALE

Una misura di performance di natura quantitativa o qualitativa connessa agli impatti ambientali.

#### INDICE DI SOSTENIBILITÀ

Indice borsistico di mercato finalizzato allo scambio di azioni di società quotate e scelte in base a requisiti di responsabilità economica, ambientale e sociale.

**INERTIZZAZIONE**

Trattamento finalizzato a ridurre la mobilità dei contaminanti di un rifiuto, prevenendo o limitando al minimo il loro trasferimento nell'ambiente.

**INVESTIMENTO AMBIENTALE**

Investimenti che producono effetti d'impatto ambientale migliorativi rispetto al livello-soglia imposto dalle specifiche norme di riferimento.

**INQUINAMENTO**

Alterazione dell'ambiente naturale, di tipo chimico, fisico o biologico, causata da un'attività umana che provoca disturbi o danni all'ambiente stesso alterandone l'equilibrio.

**INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION (ISO)**

Federazione mondiale tra organismi di normazione tecnica nazionale. Fra i principali riferimenti normative emanate, vi sono le norme ISO 14001 (relative ai sistemi di gestione ambientale) e ISO 9000 (relative ai sistemi di qualità).

**IO 14001**

Norma internazionale riportante i requisiti di un sistema di gestione ambientale per consentire ad un'organizzazione di sviluppare ed attuare una propria politica ambientale.

**ISO 14031**

Norma internazionale riportante indicazioni per le imprese che vogliono valutare le proprie prestazioni ambientali, indipendentemente dall'attuazione o meno di un sistema di gestione ambientale.

**ISO 9001**

Norma internazionale riportante i requisiti di un sistema di gestione della qualità per consentire ad un'organizzazione di gestire in maniera efficace ed efficiente i propri processi aziendali.

**KWh - KILOWATT PER ORA**

Unità di misura del lavoro utilizzata generalmente per macchine di cui si conosce la potenza, che si esprime in watt (quindi il kilowatt è uguale a 1.000 watt). La potenza è data dal lavoro fratto il tempo impiegato, cioè  $1 \text{ watt} = 1 \text{ joule} / 1 \text{ secondo}$  (dove 1 joule equivale al lavoro compiuto dalla forza di 1 newton per spostare di 1 metro un corpo con massa 1 chilogrammo).

**LCA (Life Cycle Assessment)**

Cfr. analisi del ciclo di vita

**MICROORGANISMO**

Organismo vivente avente dimensioni tali da non poter essere visto ad occhio nudo. Solitamente sono essere unicellulari appartenenti ai regni protisti, monere e funghi.

**NEUTRALIZZAZIONE**

Processo chimico nel quale una soluzione acida o basica è resa neutra aggiungendo, rispettivamente, una base o un acido. Comunemente, la neutralizzazione si usa per rendere innocua una sostanza chimica tossica.

**ONERI AMBIENTALI**

Per l'individuazione ex 2001/453/CE cfr. "passività ambientali".

**OSSIDO DI AZOTO (NO<sub>x</sub>)**

Composto prodotto dalla combustione che contribuisce alle deposizioni acide e alla formazione di ozono nella bassa atmosfera; può avere effetti negativi sulla salute.

**OZONO**

Gas con molecola costituita da tre atomi di ossigeno. Dotato della caratteristica di assorbire le radiazioni solari ultraviolette nell'alta atmosfera, è uno schermo che permette la vita sulla terra, che sarebbe impedita dall'irradiazione diretta del sole. A bassa quota questo gas è però un notevole inquinante atmosferico (è un'ossidante).

**PASSIVITÀ AMBIENTALI**

Corrispondono ai debiti ambientali certi o presunti. Si è in presenza di debiti ambientali presunti quando si tratti di un'obbligazione indeterminata rispetto all'importo o alla data di manifestazione. Come dalla prassi contabile tradizionale si effettuerà un accantonamento ad apposito fondo alla chiusura dell'esercizio.

**PERCOLATO**

Il liquido prodotto dalle piogge atmosferiche che, cadendo sui rifiuti stoccati, ne raccoglie le sostanze in decomposizione. Trattasi quindi di un liquido con elevata concentrazione di batteri.

**PET**

Sigla di un tipo di materiale plastico: il polietilenterftalato.

**PIANO DEI CONTI AMBIENTALI**

Sintesi dei contenuti quantitativi e qualitativi trasposti in sequenza. Cfr. Analisi ambientale nel modello GBS.



**POTERE ACIDIFICANTE**

Legato alla emissione di sostanze, principalmente SO<sub>2</sub> e NO<sub>x</sub>, che, una volta in ambiente, tendono a reagire con l'acqua e l'ossigeno dell'atmosfera causando un abbassamento del ph. È espresso in tonnellate equivalenti di SO<sub>2</sub>. Una tonnellata di NO<sub>x</sub> è pari a 0,7 tonnellate equivalenti di SO<sub>2</sub> emesse.

**PROTOCOLLO DI KYOTO**

Protocollo di applicazione della Convenzione delle Nazioni Unite sui Cambiamenti Climatici (United Nations Conference Framework Convention on Climate Change). Il Protocollo impone degli obiettivi di riduzione di gas effetto serra ai Paesi industrializzati e ai Paesi ad economia in transizione, sulla base di “comuni ma differenziate responsabilità”, da ottenere nel periodo 2008-2012 così da pervenire ad una riduzione globale del 3,8% delle loro emissioni rispetto ai valori del 1990.

**PROTOCOLLO DI MONTREAL**

Il protocollo di Montreal sulle Sostanze che danneggiano lo Strato di Ozono è un accordo internazionale diretto alla protezione dello strato di ozono stratosferico. Il trattato è stato originalmente firmato nel 1987 ed emendato in modo sostanziale nel 1990 e 1992. Il Protocollo di Montreal prevede che la produzione ed il consumo di componenti che danneggiano l'ozono nell'atmosfera (clorofluorocarburi - CFC), aloni, carbonio tetracloride e metil-cloroformio) sarebbero dovuti essere eliminati entro il 2000 (il 2005 per il metil-cloroformio).

**RACCOLTA DIFFERENZIATA**

Raccolta che raggruppa i rifiuti urbani per materiali omogenei al fine di avviarli al riciclaggio.

**RACC. 2001/453 DELLA COMMISSIONE DELLA CE**

relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle società ai fini di migliorare la significatività, la qualità, la trasparenza e la comparabilità delle informazioni ambientali contenute nei conti annuali.

**RAPPORTO AMBIENTALE**

Documento aziendale periodico composto da informazioni qualitative, la relazione ambientale, e quantitative, il bilancio ambientale. Nella parte qualitativa, sono descritti la politica ed i programmi ambientali, i sistemi adottati di gestione ambientale e le azioni di protezione; nella sezione quantitativa, sono esposti l'impatto sull'ambiente per mezzo di dati ed indicatori e le spese correnti e d'investimento di natura ambientale.

**RIFIUTI**

Secondo il D.Lgs. n. 22/97, è rifiuto qualsiasi sostanza od oggetto che rientri nelle categorie riportate in allegato al decreto stesso e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi.

**RIFIUTI SPECIALI**

Rifiuti che provengono dalle attività agricole e industriali, dalle demolizioni di edifici, dalle attività di lavorazione e di servizio, dalle attività sanitarie e dai veicoli a motore fuori uso.

**RIPRISTINO AMBIENTALE**

Fase conclusiva di un intervento di bonifica e recupero di un sito inquinato o compromesso che ha lo scopo di riportare le aree alle condizioni e nell'assetto morfologico originario, sovente con operazioni di rimboschimento e inerbimento studiate su misura per le caratteristiche dei suoli e la climatologia dei luoghi.

**RIFIUTI SOLIDI URBANI - RSU**

Rifiuti domestici tra i quali si distinguono quelli ingombranti (mobili vecchi, elettrodomestici, ecc.) che non possono essere depositati in cassonetto e vanno raccolti diversamente.

**RIFIUTI URBANI PERICOLOSI - RUP**

Rifiuti che contengono sostanze inquinanti, tossiche, da non smaltire in discarica o con le modalità dei RSU.

**SCORIE DI COMBUSTIONE DI RIFIUTI SOLIDI URBANI**

Residui solidi dell'incenerimento dei rifiuti solidi urbani composti da una percentuale di inerti (non combustibili) che si aggira attorno al 30% in peso e al 10% in volume dei rifiuti in entrata nel forno.

**SALDO GESTIONE AMBIENTALE**

È l'eccedenza dei costi sostenuti rispetto ai ricavi conseguiti. Tale eccedenza misura il trasferimento sociale effettuato dall'azienda a vantaggio della Collettività e dunque la "Remunerazione conseguita dalla Collettività" per effetto della gestione ambientale dell'azienda.

**SCORING AMBIENTALE**

Sistema di assegnazione di un punteggio in funzione del rischio ambientale dell'attività di un'impresa.

**SISTEMA DI GESTIONE AMBIENTALE (SGA)**

Parte del sistema di gestione che comprende la struttura organizzativa, le attività di pianificazione, le responsabilità, le prassi, le procedure,

i processi, le risorse per sviluppare, mettere in atto, realizzare, controllare la politica ambientale di un'azienda.

#### SMOG

Miscela di fumo (smoke) nebbia (fog) e fini residui di combustione che inquina l'atmosfera; è concentrata vicino al suolo a causa di un fenomeno di inversione termica che consiste nell'aumento della temperatura dell'aria all'aumentare della quota, al contrario di quello che abitualmente accade.

#### SPESA AMBIENTALE

Vedi costo ambientale

#### SVILUPPO SOSTENIBILE

Sviluppo che, secondo la definizione contenuta nel Rapporto della Commissione Mondiale sull'Ambiente e lo Sviluppo del 1987 (Commissione Brundtland dal nome del Presidente), sia in grado di soddisfare le necessità delle attuali generazioni senza compromettere le possibilità delle generazioni future di soddisfare le proprie. Tale sviluppo mira a garantire contemporaneamente il benessere economico, l'equità sociale e la salvaguardia dell'ambiente.

#### STOCCAGGIO

Operazione di immagazzinamento temporaneo di rifiuti, seguendo determinate precauzioni fissate dalla legge.

#### TASSE AMBIENTALI

Tasse che gravano sulla produzione e sull'emissione di sostanze e prodotti inquinanti, basate sul principio che "chi inquina paga": sono quindi mirate ad imputare alle imprese e ai consumatori che inquinano il costo dell'inquinamento derivante dalle attività di produzione e consumo.

#### TERMODISTRUZIONE

Processo di incenerimento dei rifiuti in forni appositi, con recupero dell'energia termica prodotta o senza tale recupero.

#### TERMOPLASTICHE

Una delle due grandi famiglie in cui possiamo dividere le materie plastiche; se riscaldate hanno la caratteristica di poter essere rimodellate. Le plastiche termoindurenti, al contrario, una volta presa una certa forma, non possono essere modificate.

#### TERMORIDUZIONE

Processo di riduzione del volume dei rifiuti, dopo combustione, che fa in modo di ottenere dalla massa iniziale solo scorie e ceneri.

**TERMOVALORIZZAZIONE**

Processo di incenerimento dei rifiuti in forni appositi, con recupero dell'energia termica prodotta la quale produce un ricavo maggiore dei costi sostenuti per la preparazione in impianto del materiale da bruciare.

**TONNELLATA EQUIVALENTE DI PETROLIO (TEP)**

Unità di misura internazionale che viene utilizzata quando si trattano quantità rilevanti di energia. Ogni tep equivale alla quantità di energia ottenibile bruciando 1.000 kg di petrolio (41,8 GJ o 11,6 MWh)

**TOSSICITÀ**

Capacità di una sostanza di provocare effetti dannosi sugli organismi viventi, alterandone il corretto funzionamento cellulare.

**UNITED NATIONAL ENVIRONMENTAL PROGRAMME - UNEP**

Programma ambientale delle Nazioni Unite volto a promuovere lo sviluppo sostenibile presso le imprese e i cittadini.

**VALORE AGGIUNTO E AMBIENTE**

Rappresenta la ricchezza creata complessivamente dall'impresa e distribuita agli stakeholder interni (Risorse umane, Pubblica Amministrazione, Partner finanziari, Soci/Azionisti, Sistema Azienda e Comunità). Con la specifica individuazione del Saldo della gestione ambientale attribuito alla Comunità anche l'ambiente entra nel conto del riparto del valore aggiunto.

**VALUTAZIONE D'IMPATTO AMBIENTALE (VIA)**

Procedura tecnico-amministrativa finalizzata alla valutazione, da parte delle Autorità competenti, dell'impatto complessivo del progetto di un'opera sull'ambiente.

### III. - Differenza tra linee guida G3 “Draft, version for public comments” e linee guida G3 definitive

Per quanto concerne gli indicatori di performance ambientale e la loro tipologia (core e addizionali) sono state individuate alcune differenze che vengono evidenziate nelle seguenti tavole:

- Tav. 3.1: Aspetti/numerosità e qualità degli indicatori
- Tav. 3.2: Tavola di confronto degli indicatori

TAV. 3.1 - *Aspetti/numerosità e qualità degli indicatori*

|                               | Versione “draft”         | Versione “definitiva”     |
|-------------------------------|--------------------------|---------------------------|
| Materie prime                 | 2 core                   | 2 core                    |
| Energia                       | 6 (di cui 4 addizionali) | 5 (di cui 3 addizionali)  |
| Acqua                         | 3 (di cui 2 addizionali) | 3 (di cui 2 addizionali)  |
| Biodiversità                  | 5 (di cui 3 addizionali) | 5 (di cui 3 addizionali)  |
| Emissioni, scarichi e rifiuti | 9 (di cui 2 addizionali) | 10 (di cui 3 addizionali) |
| Prodotti e servizi            | 2 core                   | 2 core                    |
| Conformità                    | 1 core                   | 1 core                    |
| Trasporti                     | 1 addizionale            | 1 addizionale             |
| Generale                      | 1 addizionale            | 1 addizionale             |

Come è evidente, è stato ridotto di uno il numero di indicatori per l’aspetto “Energia”; è stato eliminato l’indicatore EN5 “ Percentuale dei consumi di energia ottenuta da fonti rinnovabili”, mentre è aumentato dello stesso numero quello inerente le “Emissioni, scarichi e rifiuti”, in particolare “Iniziative volte alla riduzione delle emissioni di gas serra nonché le riduzioni ottenute”.

TAV. 3.2 - Tavola di confronto degli indicatori

| LG G3 "version for public comments"   | LG G3 definitive  |
|---|---|
| GRI 2006 EN1. Peso delle materie utilizzate   | GRI 2006 EN1. Peso e volume delle materie utilizzate  |
| GRI 2006 EN2. Percentuale di materie utilizzate che sono riciclate  | GRI 2006 EN2. Percentuale di materie utilizzate che sono riciclate  |
| GRI 2006 EN3. Consumi diretti di energia per la produzione e distribuzione (in joules) ottenuti da fonti primarie     | GRI 2006 EN3. Consumi diretti di energia per la produzione e distribuzione (in joules) ottenuti da fonti primarie     |
| GRI 2006 EN4. Utilizzo indiretto di energia (in joules) da fonti primarie   | GRI 2006 EN4. Utilizzo indiretto di energia (in joules) da fonti primarie   |
| GRI 2006 EN5. Percentuale dei consumi di energia ottenuta da fonti rinnovabili  |   |
| GRI 2006 EN6. Risparmi di energia ottenuti dai risparmi e miglioramenti di efficienza.                                | GRI 2006 EN5. Risparmi di energia ottenuti dai risparmi e miglioramenti di efficienza.                                |
| GRI 2006 EN7. Iniziative per sviluppare prodotti e servizi "energy efficient"   | GRI 2006 EN6. Iniziative per sviluppare prodotti e servizi "energy efficient"   |
| GRI 2006 EN8. Iniziative per ridurre consumi di energia indiretti   | GRI 2006 EN7. Iniziative per ridurre consumi di energia indiretti   |
| GRI 2006 EN9. Prelievi di acqua per fonti utilizzate  | GRI 2006 EN8. Prelievi di acqua per fonti utilizzate  |
| GRI 2006 EN10. Fonti di acqua e relativi habitat influenzati significativamente dai prelievi di acque                 | GRI 2006 EN9. Fonti di acqua e relativi habitat influenzati significativamente dai prelievi di acque                  |
| GRI 2006 EN11. Percentuale e volumi totali di acqua riciclata e riutilizzata  | GRI 2006 EN10. Percentuale e volumi totali di acqua riciclata e riutilizzata  |
| GRI 2006 EN12. Localizzazione e dimensioni dei terreni di proprietà, affittati o gestiti in o adiacenti aree protette | GRI 2006 EN11. Localizzazione e dimensioni dei terreni di proprietà, affittati o gestiti in o adiacenti aree protette |
| GRI 2006 EN13. Descrizione dei maggiori impatti sulle aree protette   | GRI 2006 EN12. Descrizione dei maggiori impatti sulle aree protette   |
| GRI 2006 EN14. Aree di habitat protette o recuperate  | GRI 2006 EN13. Aree di habitat protette o recuperate  |
| GRI 2006 EN15. Programmi per gestire impatti sulla biodiversità   | <i>GRI 2006 EN14. Strategie e programmi per gestire impatti sulla biodiversità</i>                                    |

| LG G3 “version for public comments”  | LG G3 definitive   |
|--|--|
| GRI 2006 EN16. Numero di specie della lista “IUCN Red List” con habitat in aree interessate dalle operazioni, danneggiate per livello di rischio di estinzione   | GRI 2006 EN15. Numero di specie della lista “IUCN Red List” con habitat in aree interessate dalle operazioni, danneggiate per livello di rischio di estinzione   |
| GRI 2006 EN17. Emissioni di gas serra dirette e indirette per energia importata (CO <sub>2</sub> , CH <sub>4</sub> , N <sub>2</sub> O, HFC <sub>s</sub> , PFC <sub>s</sub> , SF <sub>6</sub> ); sono da indicare i subtotali separati per ogni gas in tonnellata ed in tonnellate equivalenti di CO <sub>2</sub> | GRI 2006 EN16. Emissioni di gas serra dirette e indirette per energia importata (CO <sub>2</sub> , CH <sub>4</sub> , N <sub>2</sub> O, HFC <sub>s</sub> , PFC <sub>s</sub> , SF <sub>6</sub> ); sono da indicare i subtotali separati per ogni gas in tonnellata ed in tonnellate equivalenti di CO <sub>2</sub> |
| GRI 2006 EN23. Altre emissioni di gas serra indirette rilevanti  | GRI 2006 EN17. Altre emissioni di gas serra indirette rilevanti  |
|  | GRI 2006 EN18. Iniziative volte alla riduzione delle emissioni di gas serra nonché le riduzioni ottenute   |
| GRI 2006 EN18. Uso ed emissione di sostanze che aggrediscono l’ozono (da indicare secondo i protocolli internazionali e in tonnellate equivalenti di CFC-11 (ozone depleting potential)  | GRI 2006 EN19. Emissione di sostanze che aggrediscono l’ozono (da indicare secondo i protocolli internazionali e in tonnellate equivalenti di CFC-11 (ozone depleting potential)   |
| GRI 2006 EN19. NO <sub>x</sub> , SO <sub>x</sub> , ed altre emissioni significative nell’aria, per volumi. Il suggerimento è di includere tutte le sostanze previste in leggi e regolamenti locali e Convenzioni internazionali.   | GRI 2006 EN20. NO <sub>x</sub> , SO <sub>x</sub> , ed altre emissioni significative nell’aria, per volumi. Il suggerimento è di includere tutte le sostanze previste in leggi e regolamenti locali e Convenzioni internazionali.   |
| GRI 2006 EN20. Ammontare dei rifiuti per tipologia di origine e per trattamento destinato (illustrando i criteri di stima)   | GRI 2006 EN22. Ammontare dei rifiuti per tipologia di origine e per trattamento destinato (illustrando i criteri di stima)   |
| GRI 2006 EN21 Scarichi significativi in acqua, per tipo, secondo il protocollo Acqua GRI   | GRI 2006 EN21. Scarichi significativi in acqua, per tipo e destinazione  |
| GRI 2006 EN22. Perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale, indicando la dimensione dell’impatto sull’ambiente  | GRI 2006 EN23. Perdite significative di elementi chimici, olii e combustibili in termini di numero totale o volume totale, indicando la dimensione dell’impatto sull’ambiente  |

| LG G3 “version for public comments”   | LG G3 definitive  |
|---|---|
| GRI 2006 EN24. Volumi (in peso) di rifiuti trasportati, importati o esportati considerati pericolosi secondo i termini della Convenzione di Basilea, Allegati I, II, III e VIII   | GRI 2006 EN24. Volumi (in peso) di rifiuti trasportati, importati o esportati considerati pericolosi secondo i termini della Convenzione di Basilea, Allegati I, II, III e VIII   |
| GRI 2006 EN25. Fonti d’acqua e relativi habitat influenzati significativamente da scarichi d’acqua e perdite di liquami.  | <i>GRI 2006 EN25. Fonti d’acqua (definizione, dimensione, status e valore della biodiversità) e relativi habitat influenzati significativamente da scarichi d’acqua e perdite di liquami.</i>   |
| GRI 2006 EN26. Iniziative per gestire gli impatti ambientali di prodotti e servizi e dimensione della riduzione degli impatti   | GRI 2006 EN26. Iniziative per gestire gli impatti ambientali di prodotti e servizi e dimensione della riduzione degli impatti   |
| GRI 2006 EN27. Percentuale dei prodotti venduti e del materiale di imballo che può essere riciclata al termine della vita utile e percentuale che è attualmente riciclata   | GRI 2006 EN27. Percentuale dei prodotti venduti e del materiale di imballo che può essere riciclata al termine della vita utile e percentuale che è attualmente riciclata   |
| GRI 2006 EN 28. Incidenti e multe per non rispondenza con tutte le dichiarazioni/ convenzioni/ trattati internazionali applicabili e regolamentazioni nazionali, regionali e locali associate a questioni ambientali, in relazione ai diversi paesi | <i>GRI 2006 EN 28. Valore monetario delle multe significative e numero totale delle sanzioni non monetarie per la non rispondenza alle dichiarazioni/ convenzioni/ trattati internazionali applicabili e regolamentazioni nazionali, regionali e locali associate a questioni ambientali, in relazione ai diversi paesi</i> |
| GRI 2006 EN29. Impatto ambientale significativo di trasporti utilizzati per scopi logistici   | <i>GRI 2006 EN29. Impatto ambientale significativo dei bene trasportati, di altre merci utilizzate per scopi logistici e degli spostamenti della forza lavoro dell’organizzazione</i>   |
| GRI 2006 EN30. Totale spese per protezione ambientale per tipologia   | GRI 2006 EN30. Totale spese per protezione ambientale per tipologia   |

Nota:

Ove sono stati aggiunti indicatori nelle LG “definitive” appare vuota la casella nella colonna LG “draft” e viceversa.

Ove la numerazione corrisponde ma il testo è in parte modificato la casella è stata evidenziata in corsivo.