



*Associazione nazionale  
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

# IL BILANCIO SOCIALE

## *DOCUMENTI DI RICERCA N° 1*

LINEE GUIDA PER LA REVISIONE  
DEL BILANCIO SOCIALE



GIUFFRÈ EDITORE



*Associazione nazionale  
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

# IL BILANCIO SOCIALE

*DOCUMENTI DI RICERCA N° 1*

LINEE GUIDA PER LA REVISIONE  
DEL BILANCIO SOCIALE



GIUFFRÈ EDITORE

## **DOCUMENTI DI RICERCA**



DOCUMENTO N. 1

**LINEE GUIDA PER LA REVISIONE  
DEL BILANCIO SOCIALE**

# INDICE

## INTRODUZIONE

	<i>pag.</i>
Motivi di fondo . . . . .	7
Caratteri generali . . . . .	7
Gruppo di lavoro . . . . .	8
Il documento . . . . .	9

## Parte I

### STRUTTURA E CONTENUTO DEL DOCUMENTO

1. Utilità e finalità della revisione . . . . .	13
1.1. Rischi connessi alla redazione del bilancio sociale . . . . .	13
1.2. Linee generali della revisione . . . . .	14
1.3. Compito del revisore . . . . .	15
1.4. Responsabilità di redazione del bilancio sociale . . . . .	17
2. Attività di revisione . . . . .	17
2.1. Soggetti abilitati . . . . .	17
2.2. Norme etico professionali . . . . .	18
2.2.1. Competenza professionale . . . . .	18
2.2.2. Diligenza . . . . .	19
2.2.3. Indipendenza . . . . .	19
2.2.4. Utilizzo delle prestazioni di altri soggetti . . . . .	20
2.2.5. Compenso . . . . .	21
2.2.6. Responsabilità del revisore . . . . .	22
3. Procedure di verifica . . . . .	22
3.1. Aspetti generali della verifica . . . . .	23
3.1.1. La definizione dell'incarico . . . . .	26
3.1.2. L'analisi strategica . . . . .	27
3.1.3. Analisi dei processi e del sistema di controllo interno . . . . .	28
3.2. Verifica delle informazioni attinenti l'identità aziendale . . . . .	29
3.2.1. Obiettivi e procedure di verifica . . . . .	31
3.2.2. La verifica dell'assetto istituzionale . . . . .	33
3.2.3. La verifica sui valori di riferimento e la missione . . . . .	35
3.2.4. La verifica delle strategie e delle politiche . . . . .	39
3.3. Verifica dei dati riferiti alla produzione e alla distribuzione del valore aggiunto . . . . .	40

---

3.3.1. L'attività di verifica . . . . .	43
3.4. Verifica della relazione sociale. . . . .	45
4. Relazione di attestazione . . . . .	46
4.1. Attestazione di conformità . . . . .	46
4.2. Attestazione con eccezioni . . . . .	47
4.3. Attestazione con indicazioni di miglioramento. . . . .	55
4.4. Attestazione con richiamo d'informativa. . . . .	56

## Parte II

## APPENDICE

Esempio approccio di revisione: categoria 'personale' . . . . .	61
Esempio di attestazione di conformità. . . . .	62





## INTRODUZIONE

### MOTIVI DI FONDO

L'esigenza da parte di tutti gli operatori di ottenere informazioni attendibili sull'andamento delle imprese si estende al contenuto di ogni documento che viene pubblicato. Il bilancio sociale sta assumendo sempre più rilevanza per la sua caratteristica di fornire informazioni integrative necessarie per la valutazione dell'impresa, dei suoi obiettivi e del rispetto dei principi etici nell'interesse della società e pertanto il giudizio di un soggetto indipendente è elemento indispensabile.

### CARATTERI GENERALI

Il bilancio sociale d'impresa è un documento mediante il quale le aziende rendono conto in modo responsabile e trasparente (*accountability*) di come esse si comportano nei riguardi di tutti coloro che sono interessati in qualche modo alla loro attività<sup>(1)</sup>. Questi ultimi vengono definiti con il concetto di *stakeholder*, che qui viene usato secondo la definizione fornita dal GBS, cioè come «soggetti (intesi nel senso di individui, gruppi, organizzazioni) che hanno con l'azienda relazioni significative e i cui interessi sono a vario titolo coinvolti nell'attività dell'azienda per le relazioni di scambio che intrattengono con essa o perché ne sono significativamente influenzati»<sup>(2)</sup>.

---

(1) Cfr. GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, *Principi di redazione del bilancio sociale*, GBS, Milano, 2001, p. 9.

(2) GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, *Principi di redazione del bilancio sociale*, cit., p. 9.

## GRUPPO DI LAVORO

La completezza, la correttezza e l'attendibilità delle informazioni fornite sono condizioni necessarie affinché il lettore possa avere un quadro fedele dell'impresa. La complessità della materia richiede necessariamente l'esistenza di principi cui i redattori ed i verificatori del bilancio sociale possano fare riferimento. Numerosi sono i tentativi di statuire principi di comune accettazione tuttavia, come la storia dei principi contabili relativi al bilancio di esercizio insegna, si tratta di un percorso impegnativo e senza fine. A tale proposito il «GBS Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale» ha predisposto un corpo di principi di immediato utilizzo, ben sapendo che i cambiamenti economici e sociali, così come le direttive nazionali ed internazionali, imporranno continui adattamenti.

La necessità di offrire la possibilità della conferma dell'attendibilità dei dati da parte di terzi soggetti ha fatto conseguentemente nascere l'esigenza di sottoporre a verifica i dati contenuti nei bilanci sociali anche in mancanza di principi di redazione di comune accettazione.

Questo documento è il risultato del lavoro dei componenti il gruppo che, in diverse riunioni, si sono confrontati sui punti salienti del controllo. Gli ulteriori approfondimenti effettuati nell'ambito del comitato scientifico hanno permesso la stesura finale del documento.

Hanno collaborato:

*Coordinatori:*

Pietro Portaluppi

Gianfranco Rusconi

*Componenti del gruppo di lavoro:*

Paolo Bersani

Antonio Candotti

Riccardo Giovannini

Gaspere Insaudo

Anna Paris

Stefania Servalli

## IL DOCUMENTO

I principi di revisione del bilancio di esercizio sono predisposti da appositi organismi internazionali e nazionali ed analogamente è da prevedersi accada per il bilancio sociale. Il presente documento vuole essere un contributo di approfondimento ed una traccia per una loro prima applicazione in Italia avendo come riferimento principale i principi GBS, ma non escludendo la loro applicabilità a bilanci sociali redatti secondo altri principi.



Parte I

STRUTTURA E CONTENUTO  
DEL DOCUMENTO



## 1. *Utilità e finalità della revisione*

### 1.1. *Rischi connessi alla redazione del bilancio sociale*

La redazione del bilancio sociale in un contesto altamente competitivo, anche in termini di immagine, comporta il rischio di comportamenti lesivi dell'attendibilità e credibilità del documento in esame, in particolare:

a) adattamento del bilancio sociale alle esigenze di immagine delle direzioni aziendali e non all'informazione fedele agli stakeholder;

b) esclusione, cioè mancato interesse verso alcuni stakeholder o mancata esposizione di comportamenti sfavorevoli all'azienda;

c) redazione di documenti che non si conformano ad adeguati criteri di neutralità ed obiettività.

Questi rischi si affrontano in primo luogo con la predisposizione di adeguati standard, sia sui principi, sia sulle procedure e modalità di redazione dei documenti.

In questa sede si indicano i principi da utilizzare per assicurare (a vari livelli di confidenza e di garanzia) l'attendibilità del bilancio sociale.

Il rischio fondamentale per questo documento è infatti la non attendibilità, che poi porta alla non credibilità da parte degli stakeholder.

Il GBS, in particolare ponendo tra i propri principi inclusione, coerenza e neutralità, obbliga chi redige il bilancio sociale a seguire determinate regole che debbono garantire l'affidabilità del documento.

Si sono elencati solo i precedenti principi perché essi esemplificano al meglio quelle che sono le regole da seguire per sfuggire ai rischi sopra indicati, regole il cui rispetto deve essere «garantito» dall'auditor, il quale, ovviamente, ha il compito fondamentale di controllare se quanto è stato pub-

blicato corrisponde ai principi che l'azienda stessa dichiara di volere seguire.

La relazione del revisore rappresenta l'unica garanzia indipendente ed esterna al top management sull'attendibilità del documento in esame, non nel senso di un'impossibile «certezza», ma in quello di garantire la conformità a principi e regole che rendano affidabile ciò che è stato divulgato dall'azienda.

È evidente la scorrettezza (anche sul piano della concorrenza sul mercato) di presentare informazioni e dati non veritieri dopo avere dichiarato di conformarsi a principi di alto valore etico e sociale. Un'operazione del genere non solo è eticamente riprovevole, ma, una volta scoperta, getta discredito su tutta la tematica della responsabilità sociale e del bilancio sociale, danneggiando fortemente l'immagine delle imprese, comprese quelle che si comportano correttamente.

## 1.2. *Linee generali della revisione*

Il compito che attende i revisori esterni dei bilanci sociali è quindi molto impegnativo, in quanto un lavoro approssimativo e superficiale su questi documenti non solo denoterebbe una scarsa deontologia professionale, ma comporterebbe anche, più o meno a medio-lungo termine, un grave danno per la credibilità sia delle aziende, sia dell'insieme dei professionisti che ne attestano la correttezza.

In linea generale i principi di revisione del bilancio sociale:

— devono tener conto delle aspettative degli *stakeholder* per evitare fenomeni di «gap delle aspettative». I vari gradi di attestazione (positiva, negativa, ecc.) presenti nei principi devono essere comunicati con estrema chiarezza agli *stakeholder*, sia per evitare il sunnominato «gap» delle aspettative, sia, d'altro lato, per non fare pensare che l'attestazione si possa ottenere attraverso una revisione superficiale;



— devono abbinare, al risultato della revisione, i termini di attendibilità o di attestazione<sup>(1)</sup>, che permettono agevolmente di fornire informazioni e valutazioni, senza ingenerare «gap» di aspettative;

— devono prevedere che non possa essere conferito nessun livello di attestazione ad un bilancio sociale che non sia accompagnato da un bilancio d'esercizio e consolidato revisionato. Nel caso di aziende di piccole-medie dimensioni, che non sottopongono a revisione contabile il bilancio d'esercizio, si possono fornire relazioni a bilanci sociali semplificati od a bilanci sociali di settore o di distretto, ma va chiaramente evidenziato che questa attestazione è di tipo diverso da quella relativa al bilancio sociale GBS, come qui indicato; ciò comporta linee guida specifiche, che non rientrano in questi principi generali di revisione.

### 1.3. *Compito del revisore*

Posto che il bilancio sociale può essere inteso come un documento con dati consuntivi o preventivi ad uso:

- degli stakeholder;
- del top management;

il documento cui ci si riferisce in questa sede è il bilancio sociale consuntivo ad uso di tutti gli stakeholder interessati, ricordando comunque che il carattere *ex post* del bilancio sociale non esclude la necessità di presentare progetti, procedure e dichiarazioni, il giudizio sui quali si verrà però formando di anno in anno esaminando i risultati a consuntivo. Per esempio, un'azienda descrive nel bilancio sociale i suoi progetti di lungo periodo ai fini della lotta agli infortuni sul lavoro e presenta procedure, regole, somme stanziare e risul-

---

<sup>(1)</sup> Frequentemente viene usato il termine «assurance» che si potrebbe tradurre con «assicurazione» ma che pare non rappresentare il contenuto della relazione dei revisori.

tati attesi; il giudizio degli stakeholder verrà a formarsi via via sui vari bilanci sociali consuntivi che mostreranno i risultati raggiunti e, da questi, si potrà valutare l'insieme dei progetti, delle procedure e degli stanziamenti effettuati.

Compito del revisore è:

— controllare se, ed in che misura, sono state messe effettivamente in atto le procedure previste, effettuati gli stanziamenti dichiarati e rispettate le regole annunciate;

— attestare il raggiungimento dei risultati nei vari esercizi, in relazione ai progetti indicati nel bilancio sociale.

Le caratteristiche del bilancio sociale a cui si riferisce questo documento sono quelle contenute nel progetto presentato dal Gruppo di Studio per il bilancio sociale.

Mentre il bilancio d'esercizio e consolidato riguardano le prestazioni dell'impresa sul mercato, in modo da permettere ad azionisti, effettivi e potenziali, dipendenti, finanziatori, pubblica autorità, ecc. di conoscere in modo non perfetto, ma sufficientemente attendibile<sup>(2)</sup>, l'andamento dell'impresa, allo scopo di potersi regolare nelle loro scelte sui vari mercati (mobiliari, del lavoro, del credito, ecc.), il bilancio sociale, in un certo senso, «integra» il bilancio d'esercizio e consolidato, avendo come oggetto di rendicontazione non tanto i risultati economico-finanziari dal punto di vista dell'azienda, ma ogni tipo di prestazione e/o di comportamento che ha a che fare con interessi, diritti, condizioni di vita in genere, di tutti coloro che sono coinvolti nell'attività aziendale<sup>(3)</sup>.

Data questa specifica natura, il bilancio sociale ha finalità valutative diverse dal bilancio d'esercizio e consolidato e

---

<sup>(2)</sup> Nei bilanci d'esercizio non figurano infatti solo valori oggettivi, ma anche valori stimati e congetturati, che vanno calcolati con discrezionalità tecnica in buona fede.

<sup>(3)</sup> Per le aziende non profit private e pubbliche è necessaria una maggiore specificità, che verrà fornita in ulteriori documenti; qui il modello di riferimento principale è l'impresa for profit.

quindi non può rientrare nel nucleo essenziale della comunicazione economico-finanziaria, che è costituito da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Si ritiene così necessario l'inserimento del bilancio sociale in allegato alla relazione sulla gestione, come documento integrativo esterno al bilancio d'esercizio e consolidato, proprio come i valori, le annotazioni e le previsioni fornite dalla relazione sulla gestione medesima.

La revisione del bilancio sociale implica così una responsabilità ed una periodicità parallela a quella del bilancio d'esercizio e consolidato, collegandosi ad una visione unitaria dell'azienda.

#### *1.4. Responsabilità di redazione del bilancio sociale*

La responsabilità della redazione del bilancio compete al Consiglio di Amministrazione dell'ente che lo redige.

A tale riguardo, GBS ha emanato appropriati «Principi di Redazione del bilancio sociale», ai quali si fa riferimento nel presente documento.

Il revisore indipendente ne attesta la conformità ai principi di redazione, emettendo una apposita relazione ed esprimendo il proprio giudizio professionale.

## *2. Attività di revisione*

### *2.1. Soggetti abilitati*

Il revisore del bilancio sociale deve possedere un'adeguata competenza professionale. Lo stesso deve valere per eventuali collaboratori di cui si avvalga.

Questa competenza deve essere attestata mediante un esame di abilitazione professionale per titoli ed esami o anche solo per titoli nel caso in cui questi ultimi siano una chiara indicazione di competenza professionale.

L' idoneità all'attività di revisione dei bilanci sociali potrebbe essere comprovata dall'iscrizione ad apposito Albo, iscrizione indispensabile per chiunque sottoscriva, in qualunque forma e grado, un'attestazione di un bilancio sociale. Nella fase attuale sono considerati abilitati gli stessi soggetti abilitati alla revisione contabile ed idonei al rilascio di attestazioni ai bilanci d'esercizio.

## 2.2. *Norme etico professionali*

### 2.2.1. *Competenza professionale*

La competenza professionale, che deve valere per il revisore e per eventuali collaboratori di cui si avvalga, può essere ottenuta:

— per chi già revisore contabile, attraverso integrazione con idonee conoscenze di rendicontazione sociale o sulla base di una già provata e dimostrabile esperienza nel campo della rendicontazione sociale;

— per chi in possesso di lauree, triennali, quadriennali o quinquennali, di carattere economico-sociale, attraverso un'integrazione con idonee conoscenze di rendicontazione sociale o sulla base di una già provata e dimostrabile esperienza nel campo della rendicontazione sociale, oltre a un'integrazione con idonee conoscenze:

— del bilancio d'esercizio e consolidato e dei principi di gestione aziendale;

— sociologiche;

— economico-politiche;

— ambientali.

Le conoscenze richieste possono essere dimostrate attraverso la presenza nel proprio curriculum di studi della certificazione del sostenimento di specifici esami nelle discipline indicate.

Il mantenimento della competenza professionale richiede l'aggiornamento continuo nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente, l'attività di revisione del bilancio sociale. A titolo esemplificativo e non esaustivo, si indicano le discipline di carattere contabile, ambientale, sociale, economico-politico<sup>(4)</sup>.

### 2.2.2. *Diligenza*

La diligenza professionale è intesa come impegno del revisore ad ottemperare ai propri doveri professionali e, in particolare, ad osservare i principi di revisione del bilancio sociale nello svolgimento della propria attività. Qualora il revisore del bilancio sociale si avvalga di collaboratori, l'esercizio della diligenza professionale richiede un'adeguata direzione del lavoro svolto, oltre ad un'attività di costante controllo e di riesame critico delle risultanze e delle conclusioni raggiunte.

### 2.2.3. *Indipendenza*

Il revisore del bilancio sociale deve essere in una posizione di indipendenza nello svolgimento dell'incarico. Essa, insieme alla competenza, è alla base della credibilità della revisione del bilancio sociale, la quale costituisce garanzia per i diversi stakeholder circa le attestazioni comprese nel documento oggetto di revisione. La relazione del revisore del bilancio sociale rappresenta per gli stakeholder l'unica garanzia indipendente ed esterna all'azienda sull'attendibilità del documento in esame. Ciò significa che l'indipendenza coinvolge: la natura delle relazioni del revisore con l'azienda, il cui bilancio sociale è oggetto di revisione, e con i suoi stakeholder e la divulgazione di queste relazioni.

---

<sup>(4)</sup> In relazione al mantenimento della competenza sono da prevedersi meccanismi basati sull'acquisizione di crediti, simili a quelli già adottati dagli ordini professionali.

L'indipendenza è da intendersi tanto sul piano formale, quanto su quello sostanziale. L'indipendenza richiede formalmente l'insussistenza di funzioni, svolte dal revisore presso la società il cui bilancio sociale è oggetto di revisione o presso parti ad essa correlate, che siano da ritenere inconciliabili, per le diverse o contrapposte finalità che perseguono, con il ruolo di revisore del bilancio sociale.

Sul piano sostanziale essa richiede un atteggiamento mentalmente indipendente nei confronti del cliente che deve permanere costante nel corso dello svolgimento dell'incarico. L'indipendenza in tal senso implica per il revisore onestà intellettuale, equità, sincerità e un comportamento obiettivo, che richiede imparzialità e libertà da vincoli in grado di influenzare il suo giudizio professionale.

I requisiti di indipendenza richiesti al revisore del bilancio sociale non sono diversi da quelli richiesti al revisore del bilancio d'esercizio e consolidato.

L'indipendenza non richiede la distinzione tra il revisore del bilancio d'esercizio e consolidato e il revisore del bilancio sociale, a condizione che siano presenti le competenze richieste per lo svolgimento delle due tipologie d'incarico.

#### *2.2.4. Utilizzo delle prestazioni di altri soggetti*

La revisione del bilancio sociale può comportare l'esigenza di ricorrere a specialisti in determinate discipline; si pensi, a mero titolo esemplificativo, a sociologi, ad esperti in discipline ecologico-ambientali, ecc.

In caso di utilizzo delle prestazioni di specialisti, il revisore si assume la responsabilità della scelta della tipologia di esperti idonei per l'ottenimento di quegli elementi probativi ritenuti necessari al rilascio dell'attestazione sul bilancio sociale.

Il revisore del bilancio sociale inoltre, compiuta la scelta della tipologia di specialisti idonei alla revisione in oggetto, ha la responsabilità di valutare l'adeguatezza della qualifica e

della reputazione professionale, nonché dell'indipendenza degli specialisti di cui si richiede la collaborazione, in relazione all'attività professionale che gli stessi svolgeranno nell'ambito della revisione. La qualifica, la reputazione professionale degli esperti, nonché traccia dell'avvenuta lettura critica della relazione dell'esperto, devono essere idoneamente documentate dal revisore.

### 2.2.5. *Compenso*

Il revisore del bilancio sociale deve poter percepire un compenso adeguato all'incarico svolto. L'adeguatezza del compenso è riconducibile all'indipendenza che il revisore deve avere nei confronti dell'azienda il cui bilancio sociale è oggetto di revisione. Il compenso non può ovviamente essere correlato al risultato della revisione, essendo quest'ultimo l'esito di un'attività professionale svolta con integrità, obiettività e in assenza di qualsiasi interesse che possa influenzare il giudizio del revisore. La sua adeguatezza è da valutarsi con riferimento alla quantità e alla qualità del lavoro di revisione. In particolare, l'entità del compenso deve essere tale da non comportare né limitazioni di tempo, verifiche e sopralluoghi, né incidenze sulle qualità professionali, occorrenti per formulare l'attestazione sul bilancio sociale.

Nella determinazione del compenso è necessario inoltre prevedere la possibilità di eventuali adeguamenti legati a fatti di natura straordinaria che comportino la necessità di un'estensione delle procedure di revisione occorrenti per l'espressione dell'attestazione. Se in particolari ipotesi (quali ad esempio le revisioni di bilanci di aziende non profit) si prevedono l'assenza o la limitazione del compenso, ciò non deve tuttavia influire sulla quantità o la qualità del lavoro di revisione, per le quali resta intatta la responsabilità del revisore.

### 2.2.6. *Responsabilità del revisore*

L'area di attestazione è identificata nell'intero Bilancio Sociale, nei suoi contenuti qualitativi e quantitativi sia che essi si riferiscano all'azienda nel suo complesso che a singole aree operative o siti produttivi della stessa.

L'attività di verifica riguarda la completezza e la correttezza dei contenuti del Bilancio sociale rispetto a quanto indicato dai principi di redazione così come formulati dal GBS e ad eventuali altri riferimenti scelti dall'azienda per la sua redazione.

Obiettivo della revisione della relazione sociale è l'attestazione in merito alla veridicità delle informazioni quantitative e qualitative riportate nello stesso. Rientrano in questa categoria anche i dati quantitativi, di natura extra-contabile, e le informazioni di carattere qualitativo che descrivono obiettivi, risultati, comportamenti, tendenze e altri aspetti concernenti l'operatività dell'azienda, le sue azioni di responsabilità sociale e le sue relazioni con i propri stakeholder.

## 3. *Procedure di verifica*

I principi di redazione del bilancio sociale<sup>(5)</sup> definiscono la struttura di tale documento nelle tre seguenti parti.

- identità aziendale;
- produzione e distribuzione del valore aggiunto;
- relazione sociale.

Le attività di verifica devono essere organizzate in modo tale da confrontare quanto esposto nel bilancio sociale con il contenuto previsto dai principi di redazione del bilancio e

---

(5) Come già più volte riferito nella descrizione delle varie operazioni, ci si riferisce ai principi enunciati dal documento «Principi di Redazione del Bilancio Sociale» del GBS; tuttavia, i principi suggeriti per la verifica delle informazioni sono validi per qualsiasi bilancio sociale che esponga quelle parti trattate nel presente documento.



con la documentazione comprovante la correttezza delle informazioni esposte.

### 3.1. *Aspetti generali della verifica*

L'attività di verifica di documenti di natura non finanziaria («non financial assurance») consiste nell'effettuazione di analisi e verifiche (che includono anche valutazioni e misurazioni) su un insieme di dati, informazioni e attestazioni, che sono normalmente raccolti in un documento di sintesi (rendiconto/bilancio sociale, «non financial report» nella terminologia anglosassone) e la cui responsabilità compete ad altro soggetto (normalmente il Consiglio di Amministrazione), rispetto a criteri e linee guida enunciati, al fine di esprimere un parere professionale, sulla base di principi di riferimento applicabili nella fattispecie, che dia un adeguato livello di fiducia ai soggetti interessati sulla «qualità» complessiva degli elementi di audit.

Non essendoci, ad oggi, principi universalmente riconosciuti né per il modello di rendiconto, né per la modalità di effettuazione della verifica, riferendosi allo standard GBS, gli elementi di audit del bilancio sociale possono essere così suddivisi:

- informazioni/dati direttamente correlabili al bilancio d'esercizio e consolidato della società;
- informazioni/dati non direttamente correlabili al bilancio d'esercizio e consolidato ma più in generale al sistema informativo e di controllo di gestione della società.

Al fine di una corretta impostazione del lavoro di verifica del bilancio sociale, è necessario che il bilancio d'esercizio e consolidato siano stati assoggettati a revisione contabile. In caso di assenza della revisione contabile del bilancio d'esercizio e consolidato, si possono avere forme limitate di verifica che costituirebbero attività propedeutiche per consentire alle società di progredire nei propri sistemi e processi interni, e pervenire, attraverso fasi di miglioramento successive, all'ottenimento di un'attestazione di elevato standard qualitativo.

Ai fini del rilascio dell'attestazione, le aree oggetto di esame sono:

— la struttura del documento rispetto ad uno standard preso come riferimento (schema di bilancio sociale ed indice dei contenuti);

— i processi che supportano la società nell'elaborazione, gestione e rilevazione dei dati quantitativi;

— i contenuti del bilancio d'esercizio e consolidato, intesi come dati ed informazioni quantitative e qualitative in esso contenuti.

La prassi prevalente è attualmente quella di identificare come obiettivo della verifica l'affermazione del Consiglio di Amministrazione, normalmente inserita nella parte introduttiva del bilancio sociale (la «premessa metodologica»), che il documento è stato redatto in conformità a determinati standard e linee guida di riferimento. Tali standard possono riguardare la struttura del documento, i processi, i contenuti.

Nella prassi, oggi molti bilanci sociali riportano nella premessa metodologica il richiamo ad un generico ispirarsi agli standard esistenti (tipicamente GRI, GBS, AA1000), senza individuare cosa e quanto di ciascuno di essi sia stato realmente utilizzato nella redazione del documento. Tale comportamento rende più difficile, per il revisore, la verifica della rispondenza dei bilanci oggetto di audit agli stessi standard in essi richiamati.

Anche per le attività di verifica dei documenti di natura non finanziaria è fondamentale il concetto di materialità, intendendosi come significativo un errore/un'omissione nelle informazioni contenute nel bilancio sociale che, se identificato, può modificare il giudizio sul documento stesso da parte di un soggetto esterno interessato e quindi sull'attendibilità complessiva delle informazioni in esso contenute.

Per quanto riguarda il concetto di materialità nell'ambito dei bilanci sociali, la sua definizione preventiva in fase di pia-

nificazione e, conseguentemente, la sua applicazione nel corso dell'attività di revisione, è attività più complessa da definire rispetto a quanto avviene per i bilanci d'esercizio. I risultati della gestione sociale d'impresa riguardano una molteplicità di stakeholder, per i quali l'interesse non è esclusivamente finanziario ed è differente a seconda delle aree di relazione sociale.

È stato sottolineato che il bilancio sociale ha per sua stessa natura una pluralità di soggetti interessati (dalla logica degli shareholders del bilancio d'esercizio e consolidato a quella degli *stakeholder* del bilancio sociale) e ciò risulta dalle diverse tipologie di indicatori di performance, destinate ai diversi portatori di interesse. È tuttavia evidente che la relazione sarà indirizzata all'organo societario che l'ha richiesta e verso cui il revisore è professionalmente responsabile.

Non si può escludere che imprese particolarmente avanzate nella gestione del dialogo con gli stakeholder possano accettare di incaricare la società di revisione di svolgere specifiche procedure di verifica su elementi di audit la cui richiesta sia stata presentata da altro stakeholder dell'impresa (ad esempio, un'associazione di consumatori potrebbe richiedere che vengano sottoposti ad audit dati ed informazioni della sezione «clienti/utenti» della Relazione sociale). In questo caso, non appare impossibile che la relazione della società di revisione venga indirizzata non solo alla società che ha redatto il bilancio sociale ma anche ad una o più altre categorie di stakeholder.

Per l'impostazione dell'attività di verifica si è fatto riferimento agli standard internazionali in materia di revisione ed in particolare all'International Standard on Assurance Engagements 3000 (6).

---

(6) Questo documento è applicabile alle relazioni datate a decorrere dal 1° gennaio 2005; tuttavia, la sua anticipata applicazione è permessa.

L'impostazione generale delle verifiche ha evidentemente una matrice sostanzialmente contabile, integrata poi per poter tener conto di tutte le aree di contenuto non quantitativo e non riconducibili ai dati di bilancio. Ciò comporta come conseguenza la multidisciplinarietà che deve caratterizzare il team di lavoro per questi incarichi e conseguentemente la struttura del soggetto abilitato all'attività di verifica.

Dall'analisi degli standards esistenti in materia di revisione contabile emerge un'impostazione generale dell'attività di verifica che è necessariamente comune a tutto il bilancio sociale. Tale approccio prevede sostanzialmente le seguenti fasi operative:

- definizione dell'incarico;
- analisi strategica;
- analisi dei processi e del sistema di controllo interno;
- definizione delle procedure di verifica sostanziali.

### 3.1.1. *La definizione dell'incarico*

Si tratta di una fase preliminare, molto delicata, che si sviluppa attraverso una serie di incontri con il management della società potenziale cliente, ed è sostanzialmente finalizzata alla comprensione delle necessità della stessa, per una corretta definizione di tutti gli aspetti relativi all'incarico ed in particolare: l'oggetto, lo scopo, i criteri/linee guida/principi di riferimento, il tipo di relazione che dovrebbe essere emesso, i termini ed i corrispettivi.

L'aspetto più significativo e delicato di questa fase è comprendere se la società potenziale cliente può sostenere una verifica di elevato standard qualitativo del suo bilancio sociale. È in questa fase infatti che, di fronte, ad esempio, a società con gravi carenze in termini di processi e di sistemi che comportano significativi rischi di errori o lacune nelle informazioni e nei dati riportati nel bilancio sociale, il revisore deve far presente al potenziale cliente tutti i suoi dubbi in merito al buon esito della verifica e, in qualche caso, potrà

proporre un approccio progressivo partendo ad esempio dalla predisposizione di memorandum interni, con evidenza dei punti di miglioramento, per poi arrivare alla revisione completa attraverso, se necessario, ulteriori stadi intermedi.

### 3.1.2. *L'analisi strategica*

È la prima fase di esecuzione dell'incarico. L'obiettivo è quello di ottenere un'adeguata comprensione dell'attività del cliente, al fine di identificare i rischi ad essa correlati, che possano avere impatti e conseguenze sulle informazioni e sui dati contenuti nel documento sottoposto a verifica.

Attraverso incontri ed interviste il revisore dovrà:

— acquisire una conoscenza generale del cliente e della sua storia;

— comprendere il tipo di business e le sue principali caratteristiche;

— ottenere informazioni sugli obiettivi e sulle strategie del cliente;

— identificare i rischi correlati all'attività del cliente, con particolare riferimento a quelli che possano avere impatti e conseguenze sulle informazioni e sui dati contenuti nel bilancio sociale;

— ottenere informazione generali sui processi e sul sistema di controllo interno che supportano il management della società cliente nella gestione e nel controllo dei sopradetti rischi;

— ottenere informazioni generali sul sistema informativo.

Sia per questa, sia per le fasi successive l'estensione del lavoro sarà significativamente diversa a seconda che il cliente abbia o meno la revisione contabile del bilancio d'esercizio e consolidato.

Nell'ipotesi che il bilancio d'esercizio e consolidato siano sottoposti a revisione contabile, per tutti i dati e le informazioni direttamente correlabili al bilancio d'esercizio e consoli-

dato, nell'attività di verifica del bilancio sociale si farà riferimento allo studio dei processi e del sistema di controllo interno fatto dal team della revisione contabile. Nel caso in cui il revisore del bilancio sociale fosse differente dal revisore del bilancio d'esercizio e consolidato, il primo dovrà poter esaminare le carte di lavoro del secondo e, qualora non fosse soddisfatto delle verifiche effettuate, procedere con ulteriori verifiche.

Per le informazioni ed i dati non direttamente correlabili al bilancio d'esercizio e consolidato, né a particolari rischi associati all'attività del cliente, occorrerà identificare il relativo flusso informativo ed accertare se ed in che modo tali informazioni e dati sono processati e controllati.

Nel caso specifico della verifica della Relazione Sociale un altro aspetto di particolare importanza in questa fase del lavoro sarà la verifica della corretta identificazione da parte del cliente delle diverse categorie di *stakeholder*.

### 3.1.3. *Analisi dei processi e del sistema di controllo interno*

Fatta salva la precisazione, di cui al punto precedente, sull'esistenza o meno della revisione contabile del bilancio d'esercizio e consolidato della società cliente, questa fase ha come obiettivi:

— valutare in che misura i rischi associati all'attività del cliente e rilevanti ai fini della verifica del bilancio sociale sono coperti dalle procedure e dai controlli attivati dal cliente;

— definire i test di dettaglio che il revisore dovrà effettuare per l'espressione del suo giudizio professionale.

Tali obiettivi vengono perseguiti attraverso:

— incontri ed interviste con il management e con i responsabili delle diverse funzioni aziendali per effettuare un'adeguata ricognizione dei processi e del sistema di controllo interno relativi ai rischi rilevanti ai fini della verifica del bilancio sociale;

— effettuazione di tests, verifica di documentazione a campione e, se necessario, verifiche fisiche dei diversi siti produttivi, al fine di ottenere elementi probatori a conferma dell'effettività e dell'efficacia dei processi e del sistema di controllo interno;

— valutazione complessiva del rischio professionale associato ai diversi obiettivi della verifica, secondo il modello di definizione del rischio tipico dell'attività di revisione contabile.

Va precisato che l'analisi dei processi e del sistema di controllo interno comporta necessariamente la conoscenza del sistema informativo del cliente, che è di supporto all'elaborazione, alla gestione, alla registrazione ed alla rendicontazione dei dati e delle informazioni.

Le sopra citate attività consentiranno al revisore di confermare le proprie valutazioni preliminari in merito alla « qualità » del cliente ed alla possibilità di esprimere un'opinione positiva o di modificare/integrare il proprio approccio e le verifiche previste e concordare, se necessario, con il cliente un diverso scopo ed un diverso tipo di rapporto finale.

Sulla base della valutazione finale del rischio professionale associato ai diversi obiettivi della verifica e del sistema di controllo interno aziendale, il revisore pianificherà le procedure di verifica sostanziali, definendo la natura e l'estensione dei test di ragionevolezza e dei test di dettaglio che dovranno essere svolti sulle informazioni e sui dati contenuti nel bilancio sociale.

### 3.2. *Verifica delle informazioni attinenti l'identità aziendale*

L'identità aziendale è finalizzata a permettere agli utilizzatori del bilancio sociale la valutazione delle performance dell'impresa, attraverso la comparazione tra i valori e la missione dichiarati ed i risultati della attività svolta.

I principi di redazione del Bilancio Sociale articolano l'esplicitazione delle identità aziendale in cinque punti:

- l'assetto istituzionale;
- i valori di riferimento;
- la missione;
- le strategie;
- le politiche.

L'*assetto istituzionale* comprende gli elementi che rendono possibile l'identificazione oggettiva dell'impresa quali la proprietà, la governance, la sintesi della storia e dell'evoluzione dell'impresa, la dimensione, la posizione nel settore di appartenenza, la struttura organizzativa e simili.

I *valori di riferimento*, che dovrebbero essere esposti in modo sintetico per facilitarne la comprensione, sono quelli che oggettivamente devono guidare le scelte dei soggetti che operano nell'impresa.

I principi di redazione del Bilancio Sociale riconoscono la variabilità e la pluralità dei valori che possono essere presi a riferimento nell'impresa, ma stabiliscono che, in ogni caso, devono almeno essere rispettati i seguenti requisiti formali:

- obbligatorietà: i valori affermati devono effettivamente essere stabiliti come guida per i comportamenti delle persone che operano nell'impresa;
- osservanza: i valori affermati devono essere rispettati ed osservati;
- stabilità: i valori affermati devono essere confermati per un periodo significativo;
- generalità: i valori affermati devono orientare tutte le attività e le relazioni dell'impresa;
- imparzialità: i valori devono essere applicati in modo imparziale nei comportamenti dei diversi soggetti in relazione con l'impresa, nei casi pertinenti;
- universalità: i valori devono essere applicati in tutte le circostanze in cui sono pertinenti.



La *missione* descrive le principali finalità che l'impresa persegue in ambito economico e sociale e nei rapporti con gli stakeholders, alla luce dei valori affermati.

Le *strategie* devono illustrare le modalità con cui l'impresa, nel medio e lungo termine, intende perseguire la propria missione, nel rispetto dei valori affermati.

Le *politiche* devono indicare gli obiettivi a breve termine, le scelte, la gestione delle risorse, finalizzate alla realizzazione delle strategie definite.

Il cuore dell'identità aziendale è costituito dai valori e dalla missione: l'assetto istituzionale deve essere funzionale alla loro realizzazione e deve identificare i soggetti che ne sono, ai vari livelli, responsabili; le strategie e le politiche devono costituire il necessario raccordo tra i principi generali affermati e le azioni poste in essere, come vengono rendicontate nella relazione sociale, nonché rappresentare le azioni pianificate nel breve, medio e lungo termine, per perseguire la missione aziendale.

### 3.2.1. *Obiettivi e procedure di verifica*

Gli obiettivi della verifica sulla identità aziendale possono essere ricondotti ai seguenti punti principali:

— *Completezza*. Devono essere indicate tutte le componenti significative pertinenti ciascuno dei cinque elementi della identità aziendale. Non devono essere taciuti elementi che, se noti, potrebbero modificare la comprensione o l'apprezzamento degli utilizzatori del bilancio sociale.

— *Correttezza*. Tale obiettivo è pertinente alle componenti dell'assetto istituzionale e a quello suscettibili di essere « vere » o « false »: si può accertare la correttezza della affermazione che un'impresa è posseduta da A e da B, ma non l'affermazione che la redditività economica sia un valore di riferimento.

— *Coerenza*. Le affermazioni contenute nella esplicitazione della identità aziendale non devono essere in contradd-

dizione tra loro, né con altri punti del Bilancio Sociale, né con altre informazioni ufficiali (bilancio, statuto, regolamenti interni) o notorie, pertinenti l'impresa.

— *Ragionevolezza*. Sebbene molte delle componenti degli elementi che costituiscono la identità aziendale non siano suscettibili di essere « vere » o « false », possono essere palesemente irragionevoli: si pensi a strategie palesemente destinate all'insuccesso, alla luce delle dimensioni dell'impresa o delle risorse disponibili. A questo obiettivo si può ricondurre anche l'accertamento che i valori affermati e la missione non siano palesemente in contrasto con principi etici di comune sentire (si pensi ad una organizzazione che definisca come valore di riferimento la difesa della razza o simili).

— *Rispetto dei requisiti formali*. L'esame tende ad accertare che l'esplicitazione del sistema dei valori di riferimento abbia significato e sia comprensibile al lettore.

— *Continuità di applicazione nel tempo*. La verifica deve accertare la coerenza della identità aziendale all'interno dei Bilanci Sociali nel corso del tempo: in particolare la stabilità dei valori di riferimento e della missione, la relativa stabilità delle strategie nel breve periodo (o la motivazione delle modifiche) e la coerenza delle politiche con i piani di miglioramento indicati, all'interno della relazione sociale, nell'anno precedente.

In linea di massima, gli obiettivi d'accertamento della completezza, della coerenza e della continuità di applicazione nel tempo sono da perseguire nella verifica di ciascuno degli elementi della identità aziendale, mentre gli altri obiettivi sono pertinenti solo ad alcuni elementi o ad alcune componenti di questi.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, le procedure di verifica che potranno essere applicate per raggiungere gli obiettivi indicati potrebbero essere le seguenti:

— esame dettagliato delle varie parti del bilancio sociale, del bilancio d'esercizio e consolidato e della relazione sulla

gestione, nonché del sistema normativo interno (statuto, regolamento, codici etici, codifica disciplinare, ecc.);

— lettura dei verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione, del Comitato Esecutivo, del Comitato Etico o di organi equipollenti di gestione o di controllo;

— esame del libro soci e dei verbali delle Assemblee;

— altri riscontri documentali delle fonti informative pertinenti (budget, piani pluriennali e simili); esame della corrispondenza intercorsa con le varie categorie di *stakeholder* quali soci, personale, ecc.;

— colloqui con soggetti responsabili (soggetti che rivestono funzioni di governance, responsabili dei rapporti con i soci, responsabili del personale, responsabili della rete di vendita e simili).

La selezione delle procedure di verifica da applicare nelle diverse fattispecie, al fine di raggiungere gli obiettivi identificati, è, come sempre, affidata al giudizio professionale del soggetto incaricato della verifica: i diversi elementi componenti l'identità aziendale non sembrano infatti suscettibili dell'applicazione di procedure di verifica obbligatorie in tutte le circostanze.

### 3.2.2. *La verifica dell'assetto istituzionale*

Le componenti dell'informativa contenuta nell'assetto istituzionale devono essere verificate, in particolare, per accertarne la completezza, la correttezza e la continuità nel tempo.

Particolare importanza rivestono le informazioni circa la proprietà, sia in assoluto, sia nelle sue modifiche nel corso del tempo; esse infatti consentono di diversamente apprezzare i valori di riferimento, la missione, le strategie e le politiche: difficilmente se la proprietà è di re Erode sarà credibile l'affermato valore di tutela dell'infanzia; similmente è importante sapere che la proprietà di un'impresa è passata dall'UNICEF a re Erode.

Le informazioni sulla dimensione dell'impresa, spesso fornite indicando alcuni parametri rilevanti, sulla sua collocazione nel settore di appartenenza e sulla sua struttura organizzativa sono rilevanti per apprezzare le strategie e le politiche definite per il perseguimento della missione.

È infine importante che questa parte contenga informazioni identificative (indirizzi delle sedi, indirizzi di posta elettronica, numeri di telefono e di fax) che consentano agli stakeholders di contattare direttamente l'impresa, attivando, anche per questa via, canali di comunicazione dalla periferia verso il vertice, che rivestono particolare importanza per il Bilancio Sociale, inteso come strumento per il mantenimento di un rapporto armonico e continuo con gli *stakeholder*.

I responsabili del controllo accerteranno la correttezza e la completezza delle informazioni presentate all'interno dell'assetto istituzionale tenendo conto che la completezza comporta la giusta enfasi sulle modificazioni rispetto al passato, quando queste sono significative sia in termini dimensionali (per esempio una perdita di fatturato a causa della perdita di importanti mercati), sia in termini qualitativi (ad esempio il mutamento del gruppo di controllo all'interno della proprietà), per il lettore del bilancio sociale.

Le procedure di controllo da applicare sono da decidersi caso per caso in funzione delle informazioni fornite.

A titolo esemplificativo, si segnala quanto segue:

- per la verifica della proprietà o dei mutamenti avvenuti nella proprietà:

- esame del libro soci e della documentazione delle presenze alle Assemblee ordinarie e straordinarie;

- visure camerali quando pertinenti;

- richieste di informazioni alle persone responsabili della governance.

- per la verifica delle forme di governance e della struttura organizzativa dell'impresa:

- esame dello statuto, esame dei verbali delle Assemblies dei soci e delle riunioni degli organi di governance;
- richiesta di informazioni ai responsabili della governance;
- esame della documentazione aziendale pertinente (organigrammi, ordini di servizio, ecc.).
  - per la verifica del profilo dimensionale dell'impresa e della sua posizione nel settore di appartenenza:
    - richiesta di informazioni ai responsabili della governance e degli organi di controllo;
    - esame dei bilanci, delle relazioni sulla gestione e delle relazioni di controllo (sindaci e revisori);
    - esame critico ragionato della stampa economica generale e di settore.
  - per la verifica delle informazioni circa la storia e l'evoluzione dell'impresa:
    - esame critico ragionato della stampa economica generale e del settore;
    - esame in prospettiva storica, dei verbali delle Assemblies e delle riunioni del Consiglio di Amministrazione;
    - richiesta di informazioni alle persone responsabili della governance ed alle figure aziendali portatrici di una memoria storica.

I responsabili dell'informativa sociale possono essere reticenti omettendo informazioni: in questi casi, il responsabile del controllo dovrà discutere con loro, con i responsabili della governance e con gli organi di controllo, segnalando la necessità di integrare l'informativa e se del caso, dovrà segnalare le carenze di informativa nella propria relazione finale. Il revisore, nei casi più gravi, dovrà anche prendere in considerazione la necessità di rinunciare all'incarico.

### 3.2.3. *La verifica sui valori di riferimento e la missione*

Non è compito del responsabile del controllo, fatto salvo l'accertamento di ragionevolezza, entrare nel merito dei valori

di riferimento e della missione dichiarati dall'impresa, né, in sede di controllo del bilancio sociale, misurare il grado di «socialità» che emerge dai valori e dalla missione affermati.

Pertanto l'approccio di controllo non differisce sostanzialmente se la verifica riguarda una impresa che dichiara come unico valore l'etica negli affari (rispetto dei patti, redditività, ecc.) e come missione quelle di arricchirsi e prosperare, piuttosto che una organizzazione non profit solidaristica che dichiara i valori più nobili ed una missione altamente umanitaria.

In entrambi i casi il responsabile del controllo dovrà concentrarsi sull'accertamento della ragionevolezza, della coerenza, del rispetto dei requisiti formali e della continuità nel tempo.

La verifica di ragionevolezza, preliminare alle altre, mira ad accertare, come si è detto, che i valori dichiarati e la conseguente missione, non siano in contrasto con principi etici di comune sentire, con le leggi e le altre fonti normative in cui si sostanzia il patto sociale dei cittadini e che i valori e la missione non siano palesemente irrealizzabili, in considerazione della natura, delle dimensioni e del contesto in cui l'impresa si trova ad operare.

I valori dichiarati e la conseguente missione devono rispondere ai requisiti formali indicati dai Principi di redazione del bilancio sociale. Tale verifica non si esaurisce nel loro esame diretto, ma è contestuale all'accertamento della coerenza, che costituisce il compito centrale di controllo della idoneità aziendale.

L'accertamento di coerenza e di rispondenza dei requisiti formali si articola in vari aspetti, sintetizzabili nei seguenti quesiti:

- I valori dichiarati sono coerenti tra loro?

Si potrà dichiarare tra i valori la solidarietà sociale e la economicità intesa come efficiente utilizzo delle risorse disponibili, ma sarà difficile conciliare il valore della solidarietà sociale con quello della massima redditività dell'investimento dei soci;

- I valori dichiarati sono coerenti con la missione?

Se la missione è l'arricchimento dei soci e la prosperità dell'impresa, come perfettamente legittimo, sarà poco coerente dichiarare la solidarietà sociale fra valori fondanti.

- La missione esplicitata non contraddice alcuno dei requisiti formali ed in particolare la generalità e l'imparzialità?

• Le evidenze contenute nella normativa interna aziendale (statuto, regolamenti, codifica etica, manuali di qualità, codifica disciplinare, ecc.) non contraddicono la missione, i valori ed i loro requisiti formali?

- Valori e missione sono coerenti con le evidenze che emergono da:

— bilancio d'esercizio e consolidato, il bilancio consolidato (se esiste) e le relazioni sulla gestione;

— rendiconto del valore aggiunto;

— singoli punti della relazione sociale all'interno del Bilancio Sociale?

- Esistono fatti o circostanze pertinenti l'impresa, sia emergenti da documentazione interna aziendale, sia da informazioni derivanti da altre fonti sicure, sufficientemente diffuse e facilmente riscontrabili, che contraddicono la missione, i valori affermati o la sussistenza dei relativi requisiti formali?

Si pensi ad un'impresa che dichiara tra i propri valori l'etica negli affari e quindi il rifiuto di atti di concorrenza sleale, e che risulti invece sanzionata in un procedimento per corruzione di pubblici funzionari, al fine di aggiudicarsi una pubblica commessa.

Appare chiaro che l'accertamento della coerenza e del rispetto dei requisiti formali è un esame che non si esaurisce in specifici momenti di controllo, pure necessari, ma che investe l'intero processo di controllo del bilancio sociale e deve essere sempre presente ai responsabili della verifica.

La verifica sui valori di riferimento e la missione deve infine accertare il rispetto del principio di continuità nel tempo

o, che è quasi lo stesso, il requisito formale della stabilità dei valori nel tempo.

Pertanto il responsabile del controllo dovrà accertare che valori e missione, almeno come dichiarati, non siano significativamente cambiati rispetto al passato o che, qualora fosse data tale circostanza, il bilancio sociale contenga adeguata enfasi del fatto, delle motivazioni, delle conseguenze.

Le procedure di verifica da applicare in parte consistono in un attento esame di quanto dichiarato dall'impresa in tema di valori e missione, confrontato con quanto dichiarato in passato ed in un confronto ragionato con i responsabili della redazione del Bilancio Sociale e, in generale, con i responsabili della governance, in parte consistono in procedure comunque da applicare ai fini della verifica di altre sezioni del Bilancio Sociale, nello svolgimento delle quali, tuttavia, si dovranno avere ben presenti i valori e la missione dichiarata.

A titolo di promemoria non esaustivo ricorderemo, fra queste ultime, le seguenti.

- esame dettagliato del rendiconto del valore aggiunto e della relazione sociale, nonché del bilancio e della relazione sulla gestione (del bilancio consolidato e della relativa relazione, dove è presente);

- esame della normativa interna (statuto, regolamenti, ecc.);

- esame dei verbali delle riunioni degli organi di governance;

- esame della corrispondenza intercorsa con le varie categorie di *stakeholder*;

- apprezzamento di informazioni emergenti da altre fonti sicure, diffuse e riscontrabili (stampa economica, stampa specializzata, ecc.).

Anche in questo caso, le eventuali anomalie emergenti dalle verifiche, i punti di incoerenza, le ambiguità, devono essere discussi con i responsabili e, se non risolti, segnalati nella relazione finale.



### 3.2.4. *La verifica delle strategie e delle politiche*

La funzione di questi elementi dell'identità sociale è quella di costruire un raccordo tra i principi affermati con i valori e la missione ed il quotidiano operare dell'impresa nel tentativo di realizzarli, che viene periodicamente rendicontato nella relazione sociale. È necessario evitare sia l'eccessiva generalità, che ne vanificherebbe la rilevanza informativa, sia l'eccessivo dettaglio, che potrebbe danneggiare l'impresa, portando a conoscenza particolari riservati o aprendo un dibattito su scelte di breve termine che sono di competenza esclusiva degli organi di governance.

Tenendo conto che le strategie hanno un respiro di medio-lungo periodo e le politiche di breve medio, è compito dei responsabili dell'informativa sociale trovare il giusto equilibrio informativo.

Compito dei responsabili della verifica esterna è accertare la ragionevolezza, la completezza, la coerenza, la correttezza, la continuità nel tempo dell'informativa.

L'accertamento di completezza e di continuità nel tempo comporta il confronto tra l'informativa fornita nel bilancio sottoposto a verifica e quella fornita in passato, per accertare la stabilità delle strategie e l'aggiornamento delle politiche alla luce delle performances rendicontate nella relazione sociale. Se questa individua aree suscettibili di miglioramento, le politiche devono tenerne conto.

Inoltre la completezza dell'informazione dovrà essere accertata da un confronto tra responsabili del controllo e responsabili dell'informativa, dove i primi segnaleranno eventuali punti di reticenza e la necessità di integrazioni o di approfondimenti.

L'accertamento della ragionevolezza comporta la verifica che le strategie e le politiche siano praticabili tenendo conto della natura e delle dimensioni dell'impresa e del contesto in cui si trova ad operare.

L'accertamento di coerenza comporta invece il riscontro con la missione ed i valori dichiarati alla ricerca di palesi contraddizioni o di punti di ambiguità.

Sono procedure di verifica da applicare:

— il riscontro con il bilancio e la relazione sulla gestione (e l'informativa consolidata quando presente),

— il riscontro con i verbali delle riunioni degli organi di governance e degli organi di controllo;

— il riscontro con le fonti informative interne pertinenti (budget, piani pluriennali e simili);

— il riscontro con la corrispondenza intercorsa con le varie categorie di *stakeholder*;

— colloqui con i responsabili della governance e con i responsabili operativi;

— l'esame della relazione sociale alla ricerca di aree di incoerenza o di ambiguità.

Le conclusioni della verifica della identità aziendale devono essere documentate e gli eventuali punti critici o rilievi non risolti devono trovare spazio nella relazione finale.

### 3.3. *Verifica dei dati riferiti alla produzione e alla distribuzione del valore aggiunto*

Il documento «Principi di redazione del bilancio sociale» predisposto dal GBS prevede la presentazione delle informazioni inerenti la produzione e la distribuzione del valore aggiunto. Tale grandezza consente di esprimere rapidamente giudizi sulla razionalità nell'uso delle risorse disponibili e sull'equità nella retribuzione dei fattori impiegati nell'esercizio dell'attività di produzione (7).

---

(7) Sia il gruppo di lavoro tedesco del «Sozialbilanz-Praxis» che il documento del 2002 del Global Reporting Initiative «Sustainability Reporting Guidelines» prevedono un riferimento al valore aggiunto.

Il valore aggiunto, 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 stratifica su ciò che riceve dall'esterno e, al contempo, che lo stesso genera con il concorso dei fattori produttivi «interni» o meglio «strutturali».

Da qui, la sua determinazione in base a due prospettive: quella dell'assolvimento della funzione di produzione e quella della remunerazione dei fattori produttivi. Si tratta di due prospettive che si integrano vicendevolmente e che, pertanto, divengono entrambe essenziali per un'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 valore della produzione e consumi intermedi e quindi richiede di redigere il «Conto economico a valore aggiunto», ovvero un prospetto a forma scalare con risultati intermedi e con quello finale rappresentato dal valore aggiunto; la seconda assimila il valore aggiunto ad un fondo per compensare le prestazioni dei singoli fattori produttivi «interni» o meglio «strutturali» e quindi richiede di redigere il «Prospetto di riparto del valore aggiunto».

È quindi evidente che mentre il primo capitolo del bilancio sociale è collegato alla relazione sulla gestione, il secondo rappresenta l'anello di congiunzione tra tale documento ed il bilancio di esercizio.

Il documento del bilancio strettamente collegato al capitolo della produzione e della distribuzione del valore aggiunto è ovviamente il conto economico; dall'altra parte anche le informazioni di nota integrativa possono risultare connesse a quelle fornite dal capitolo in esame del bilancio sociale.

Il «prospetto di riparto del valore aggiunto» richiede, innanzitutto, di individuare coloro che ne hanno favorito e permesso la formazione e che, quindi, devono risultare percettori dello stesso.

Premesso che gli attori dell'ambiente di un organismo produttivo possono variare sia a seguito dell'attività svolta dallo stesso, sia in base all'individuazione di quelli verso i quali sempre lo stesso organismo riconosce una sua responsabilità sociale, sta di fatto che da sempre dottrina e prassi hanno proposto varie soluzioni.

I percettori del valore aggiunto globale lordo possono essere considerati:

- i fornitori di lavoro;
- la pubblica amministrazione;
- i fornitori di capitale di credito;
- i fornitori di capitale di rischio;
- il sistema aziendale;
- la collettività<sup>(8)</sup>.

La collettività rappresenta un percettore di valore aggiunto poiché è particolarmente sensibile al comportamento socialmente responsabile di un'unità economica. La constatazione che le attività volte al rispetto dell'uomo ed al miglioramento della qualità della vita — come quelle di organizzazione di mostre e di concerti, di sponsorizzazioni di attività scientifiche, sportive, di restauro e di conservazione di opere d'arte, di sostegno di progetti umanitari, ecc. — testimoniano una responsabile produzione di ricchezza da parte di un'azienda, porta a includere i beneficiari delle medesime tra i percettori di valore aggiunto; conseguentemente, i costi sostenuti per tali iniziative divengono dei componenti della grandezza in esame.

---

<sup>(8)</sup> Nelle unità economiche, rette nella forma giuridica di società cooperativa, il sistema cooperativo, al quale viene destinato per previsione legislativa il 3 per cento dell'utile, rappresenta un ulteriore percettore di valore aggiunto.

La collettività rappresenta il soggetto beneficiario delle liberalità esterne, così come indicato nel documento «Principi di redazione del bilancio sociale», che possono riguardare i contributi e quant'altro erogato. Le sponsorizzazioni di un'impresa ad attività nel settore della ricerca scientifica, nel campo dell'educazione, della salute, della solidarietà sociale, della cultura, dell'arte e dello sport, per attività editoriale, per il recupero ed il restauro archeologico, ecc. rappresentano componenti del valore aggiunto.

### 3.3.1. *L'attività di verifica*

La verifica dei dati riferiti alla produzione del valore aggiunto è volta a fornire una ragionevole sicurezza che:

— i dati del conto economico a valore aggiunto siano riconciliabili con i dati del conto economico civilistico;

— la riclassificazione delle voci di conto economico sia stata effettuata secondo quanto enunciato nella parte illustrativa dei criteri seguiti;

— la struttura del conto economico a valore aggiunto sia conforme a quanto enunciato nella parte illustrativa dei criteri seguiti;

— la verifica dei dati riferiti alla distribuzione del valore aggiunto è volta a fornire una ragionevole sicurezza che:

— i dati del prospetto di riparto siano riconciliabili con i dati del conto economico a valore aggiunto e con i dati del conto economico civilistico;

— il prospetto di riparto del valore aggiunto sia stato redatto secondo quanto enunciato nella parte illustrativa dei criteri seguiti;

— la struttura del prospetto di riparto del valore aggiunto sia conforme a quanto enunciato nella parte illustrativa dei criteri seguiti.

L'attività di verifica dei dati del conto economico a valore aggiunto assume come punto di partenza il conto economico redatto in conformità alla normativa vigente e tenendo

conto di quanto previsto dai principi contabili predisposti dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e da quelli IASC/IFRS e IFAC.

Il conto economico civilistico è quello del progetto di bilancio di esercizio approvato dall'organo di amministrazione o quello approvato dall'assemblea o dal consiglio di sorveglianza, qualora il bilancio sociale venga pubblicato successivamente al bilancio di esercizio.

Si deve, in ogni caso, trattare di un conto economico sottoposto a revisione contabile da parte del collegio sindacale, di un revisore esterno o di una società di revisione.

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di controllo da svolgere sono determinate dal revisore sulla base del suo apprezzamento, derivantegli dalla conoscenza della società revisionata, e del rischio di significativi errori nel conto economico a valore aggiunto e nel prospetto di riparto del valore aggiunto. Le procedure per ottenere elementi probativi potrebbero essere:

— analisi delle istruzioni preparate dalla direzione per la redazione del conto economico a valore aggiunto e del prospetto di riparto del valore aggiunto;

— verifica della risoluzione delle problematiche emerse l'esercizio precedente;

— acquisizione di informazioni sui mutamenti inerenti i piani di ammortamento, la remunerazione del personale, la politica di distribuzione dei dividendi, l'andamento degli scoperti di c/c e dei finanziamenti e dei tassi applicati, ecc.;

— verifica della concordanza dei dati del conto economico a valore aggiunto con quelli del conto economico civilistico e dei dati del prospetto di riparto del valore aggiunto con quelli del conto economico a valore aggiunto e con i dati del conto economico civilistico;

— accertamento della coerenza tra i dati dell'esercizio in esame e quelli degli esercizi precedenti;

— valutazione dell'adeguatezza della classificazione e presentazione dei dati nel conto economico a valore aggiunto e nel prospetto di riparto del valore aggiunto con quanto enunciato nella parte illustrativa dei criteri seguenti;

— valutazione della conformità della struttura del conto economico a valore aggiunto e del prospetto di riparto del valore aggiunto;

— valutazione della coerenza delle informazioni relative alla «Produzione e distribuzione del valore aggiunto» con i prospetti contabili, con gli altri capitoli del bilancio sociale e con le informazioni ottenute dalla direzione.

#### 3.4. *Verifica della relazione sociale*

Per quanto riguarda la «Relazione Sociale», i test di ragionevolezza ed i test di dettaglio che il revisore dovrà pianificare, come risultato della valutazione del grado di rischio professionale associato ai diversi obiettivi di verifica e del sistema di controllo interno, devono essere definiti per singola categoria di *stakeholder*.

Va precisato che per le informazioni di tipo qualitativo contenute nel bilancio sociale la verifica può riguardare esclusivamente:

— la completezza di tali informazioni rispetto ai contenuti previsti dal modello di bilancio sociale cui si fa riferimento;

— la congruenza interna delle informazioni.

Inoltre, viene ritenuta procedura di revisione la rilevazione del grado di consenso sul bilancio sociale da parte degli *stakeholder*.

La verifica del processo di coinvolgimento degli *stakeholder* dovrà essere svolta ottenendo informazioni dalla società con riferimento a:

— modalità utilizzate;

— completezza degli *takeholder* coinvolti;

— informazioni riportate nel bilancio sociale, rispetto agli aspetti più rilevanti (considerazioni, spunti di miglioramento, obiezioni) emersi dal processo di coinvolgimento e riportati nei relativi verbali.

Il modello di Bilancio Sociale proposto dal GBS prevede per ogni categoria di *stakeholder* un livello minimo di informazioni e dati che devono essere inclusi nel documento.

In Appendice si fornisce un'esemplificazione dell'approccio di revisione complessivo relativamente alle informazioni riguardanti la categoria «personale» prevista nel modello di bilancio sociale proposto da GBS.

#### 4. *Relazione di attestazione*

##### 4.1. *Attestazione di conformità*

Sulla base dei documenti di riferimento (*ISAE 3000*<sup>(9)</sup>, *AA1000-Assurance Standard*<sup>(10)</sup> e *FEE Discussion Paper Providing Assurance on Sustainability Reports*) la relazione di attestazione dovrebbe avere la seguente struttura:

- titolo;
- indirizzo;
- descrizione dell'incarico;
- identificazione dell'oggetto dell'incarico;
- assunzione/limitazione della responsabilità del revisore (anche considerando eventuali limitazioni alla circolazione/sui destinatari);

---

<sup>(9)</sup> L'International Standard on Assurance Engagements 3000 (revised), emanato dall'IFAC, è applicabile a tutte le relazioni emesse dal 1° gennaio 2005 e riguarda l'esecuzione di incarichi di verifica e di attestazione diversi dalla revisione contabile di bilanci.

<sup>(10)</sup> Si tratta del documento per l'attestazione delle informazioni riferite all'attività di una organizzazione nei suoi aspetti sociali, etici, economici ed ambientali. Pur potendo essere utilizzato per qualunque standard, è stato predisposto in modo particolare per essere coerente con i principi di redazione del bilancio di sostenibilità GRI.



- identificazione degli standard di riferimento per l'esecuzione dell'incarico;
- linee guida e principi di riferimento per la redazione del documento oggetto di verifica;
- conclusioni del lavoro;
- data della relazione;
- identificazione della società e firma del responsabile dell'incarico.

In appendice è riportata una bozza di relazione di attestazione coerente con la struttura sopra descritta.

#### 4.2. *Attestazione con eccezioni*

Qui di seguito si riportano alcuni esempi di non conformità del bilancio sociale rispetto al modello ed alle linee guida di riferimento elaborati dal GBS, che comportano un giudizio con eccezione.

L'esame è stato condotto considerando le diverse sezioni che compongono il bilancio sociale ed i relativi contenuti.

I casi e gli esempi qui di seguito proposti non esauriscono la materia, ma costituiscono una prima bozza su cui avviare la riflessione.

- *Assenza di una delle parti che compongono il Bilancio Sociale.*

Nei Principi di Redazione del Bilancio Sociale del GBS vengono identificate tre parti quali componenti fondamentali del documento: l'Identità, la Produzione e distribuzione del Valore aggiunto, la Relazione sociale.

L'assenza di una di queste tre parti è causa di eccezione nell'attestazione sul bilancio sociale.

Sono poi previste come *sezioni integrative* quelle relative alla rilevazione del grado di consenso degli stakeholders e agli obiettivi di miglioramento.

Si tratta quindi di valutare se anche l'assenza di una delle sezioni integrative previste dal GBS comporti o meno un'eccezione nell'attestazione.

A tal proposito occorre precisare che il modello GBS prevede tra gli elementi essenziali della Relazione Sociale l'indicazione delle opinioni e dei giudizi per ognuno degli stakeholder identificati, richiamando tra i contenuti di tale sezione (*Principali assunti per categoria di stakeholder*) il processo di rilevazione delle aspettative legittime e del grado di soddisfazione/consenso.

Allo stesso modo è prevista tra gli *elementi essenziali* della Relazione Sociale l'indicazione degli impegni assunti e degli obiettivi.

Si può quindi concludere che, se all'interno della Relazione Sociale i contenuti delle *sezioni integrative* sono esauriti in modo completo e trasparente, si dovrà solo valutare, eventualmente, se esprimere come punto di miglioramento del bilancio sociale la formalizzazione delle due specifiche sezioni del documento.

In caso contrario, si dovrà solo prevedere l'eccezione nell'attestazione sul bilancio sociale, per poca trasparenza e incompletezza delle informazioni.

È evidente infine che l'avvio solo parziale del processo di coinvolgimento degli stakeholder, come pure una formalizzazione solo parziale degli obiettivi di miglioramento, anche se inclusi nella relazione sociale, sarebbero da riprendere nell'attestazione come punti di miglioramento del processo.

Esempio:

La XXX SpA richiama, nel paragrafo YYY i principi di redazione del GBS ma il documento redatto manca di una delle sezioni che ne compongono lo schema o di uno dei capitoli che ne costituiscono la struttura.

«Il presente bilancio sociale è stato redatto senza che in esso sia sviluppata la sezione “. . . .”/il capitolo “. . . .”. Tale scelta, motivata/non motivata all'interno del documento, costituisce elemento di difformità rispetto ai principi di redazione del GBS la cui applicazione è ri-

chiamata al paragrafo “. . . .”. Considerata la realtà del soggetto redattore e valutata la rilevanza della sezione “. . . .”/del capitolo “. . . .” nel caso specifico, riteniamo che il bilancio sociale 200X fornisca/non fornisca agli stakeholder un quadro complessivo accurato delle performance della XXX SpA ponendo/non ponendo gli stessi nelle condizioni di disporre di informazioni utili sulla qualità dell’attività aziendale anche sotto il profilo etico-sociale».

- Si tratta in questo caso di verificare che tutti gli *stakeholder* previsti dal GBS siano stati correttamente identificati ed inclusi nel bilancio sociale, indipendentemente dalla loro significatività rispetto al documento. In caso contrario si dovrà proporre un’eccezione nell’attestazione.

Un’eventuale ulteriore sofisticazione rispetto a quanto proposto dal GBS, da valutarsi con riferimento allo specifico settore, potrebbe essere oggetto di un richiamo come punto di miglioramento.

Si tratta in questo caso di verificare la correttezza e completezza dell’analisi che ha condotto all’individuazione degli stakeholder verificando che non ci siano elementi opportunistici ad influenzare le decisioni prese e che, pertanto, sia stato rispettato il principio di *inclusione*. In caso contrario si dovrà proporre un’eccezione nell’attestazione.

Inoltre, dovrà essere valutata la significatività degli stakeholder sui quali l’impresa rendiconta la propria attività anche perché lo schema della sezione la «Relazione sociale» può essere soggetto ad evoluzione, approfondimento e miglioramento. Pertanto, nell’ottica di un’eventuale migliore presentazione rispetto a quanto definito dalla società, da valutarsi con riferimento allo specifico settore e alla specifica realtà societaria, una carenza qui riscontrata potrebbe essere oggetto di un richiamo come punto di miglioramento.

Esempio:

La XXX SpA non identifica, nella relazione sociale, una delle categorie di stakeholder individuati dal modello GBS: Personale, Soci, Finanziatori, Clienti/utenti, Fornitori, Pubblica Amministrazione, Collettività (interessi sociali e interessi ambientali).

«Il presente bilancio sociale è stato redatto senza che in esso siano descritti gli aspetti qualitativi e quantitativi dei risultati conseguiti in relazione agli impegni presi e ai programmi realizzati nei confronti dello stakeholder “. . . .”. Tale scelta, motivata/non motivata all'interno del documento, costituisce elemento di difformità rispetto ai principi di redazione del GBS la cui applicazione è richiamata al paragrafo “. . . .”. Considerata la realtà del soggetto redattore e valutata la rilevanza della sezione “. . . .”/del capitolo “. . . .” nel caso specifico, riteniamo che il bilancio sociale 200X fornisca/non fornisca agli stakeholder un quadro complessivo esauriente delle performance della XXX SpA ponendo/non ponendo gli stessi nelle condizioni di disporre di informazioni utili sulla qualità dell'attività aziendale anche sotto il profilo etico-sociale».

• *Carenza informativa nell'identità aziendale*

Il contenuto informativo minimo previsto dal modello GBS per l'identità aziendale, data la rilevanza di questa sezione ai fini del valore complessivo del bilancio sociale e della sua comprensibilità, è ritenuto fondamentale e quindi significativo ai fini del rilascio della attestazione senza eccezioni.

Esempio:

La XXX SpA richiama, nel paragrafo YYY i principi di redazione del GBS ma il documento redatto manca, nella sezione l'«identità aziendale», di uno dei capitoli che ne compongono la struttura informativa.

«Il presente bilancio sociale è stato redatto senza che nella sezione l'“identità aziendale” sia sviluppato il capitolo “. . . .”. Tale scelta, motivata/non motivata all'interno del documento, costituisce elemento di difformità rispetto ai principi di redazione del GBS la cui applicazione è richiamata al paragrafo “. . . .”. Considerata la realtà del soggetto redattore e valutata la rilevanza della sezione “. . . .”/del capitolo “. . . .” nel caso specifico, riteniamo che il bilancio sociale 200X fornisca/non fornisca agli stakeholder un quadro complessivo accurato delle performance della XXX SpA ponendo/non ponendo gli stessi nelle condizioni di disporre di informazioni utili sulla qualità dell'attività aziendale anche sotto il profilo etico-sociale».

- *Limiti nella coerenza interna*

— Nell'identità aziendale

Eventuali incoerenze all'interno dell'identità aziendale, ad esempio tra i valori di riferimento e la missione e/o le politiche dichiarate, dovrebbero comportare un'eccezione nell'attestazione.

Qualora si tratti di migliorare la rappresentazione di tale coerenza, o, se possibile, si rilevino aspetti di incoerenza marginali rispetto all'impianto complessivo dell'identità aziendale, tali situazioni saranno oggetto di un punto di miglioramento.

Eccezione: «Il presente bilancio sociale non consente di riscontrare adeguati elementi di coerenza tra i valori/la missione/..., le strategie/le politiche dichiarate e quanto risultante come programmi realizzati e descritti nella sezione la “Relazione sociale”. Considerati gli impegni assunti verso gli stakeholder, come dichiarati nel paragrafo . . . . , e la rilevanza/marginale rilevanza di tale incoerenza, riteniamo che il bilancio sociale 200X fornisca/

non fornisca agli stakeholder un quadro complessivo esauriente delle performance della XXX SpA ponendo/non ponendo gli stessi nelle condizioni di disporre di informazioni utili sulla qualità dell'attività aziendale anche sotto il profilo etico-sociale».

— Nelle altre sezioni del documento

Il concetto di coerenza interna sopra illustrato con riferimento all'identità aziendale deve trovare applicazione nell'intero documento.

Nella Relazione Sociale il GBS prevede che emerga in modo trasparente e comprensibile la coerenza delle linee politiche e dei risultati attesi con i valori di riferimento e con la missione.

Tra gli elementi essenziali c'è l'indicazione degli impegni assunti e degli obiettivi che devono necessariamente essere coerenti con quanto espresso nell'identità aziendale.

L'inclusione del processo di rilevazione delle aspettative legittime e del grado di soddisfazione/consenso degli stakeholder, risponde tra l'altro ad obiettivi di coerenza con i valori dichiarati (valore della persona; valore della correttezza negoziale).

Gli stessi dati contenuti nella sezione dedicata al calcolo ed alla distribuzione del valore aggiunto dovranno, quando e dove possibile, esprimere tale coerenza.

Qualora quindi a giudizio del revisore vi siano significative carenze rispetto a tali obiettivi di coerenza interna del bilancio sociale l'attestazione conterrà la relativa eccezione.

Nel caso in cui tali carenze risultino non significative si potrà proporre un punto di miglioramento del documento e/o del processo.

- *Significative carenze nella sezione Produzione e distribuzione del valore aggiunto*

In linea generale dovrebbero essere riprese come eccezioni nell'attestazione sul bilancio sociale tutte le eccezioni

contenute nella relazione della società di revisione sul bilancio d'esercizio e consolidato dando evidenza dell'impatto che l'eccezione stessa ha sulla produzione e distribuzione del valore aggiunto.

Potrebbe esistere poi il caso di un errore significativo nella fase di assunzione e rielaborazione delle informazioni e dei dati economico-finanziari dal bilancio d'esercizio e consolidato al bilancio sociale. Anche in questo caso, qualora non sia possibile intervenire prima della redazione e pubblicazione definitiva del bilancio sociale, l'attestazione conterrà la relativa eccezione per inaccuratezza.

Un'eccezione per inaccuratezza del documento potrebbe teoricamente riguardare anche il caso di un errore significativo nel processo di calcolo del valore aggiunto e/o della sua distribuzione tra gli stakeholder, che non si è potuto correggere prima della pubblicazione del documento.

«Il presente bilancio sociale è stato redatto avendo come riferimento il bilancio d'esercizio e consolidato approvato dall'Assemblea dei soci del . . . . . La relazione della società di revisione che ha accompagnato il bilancio d'esercizio e consolidato ha evidenziato eccezioni il cui impatto sulla "Produzione del valore aggiunto" e "Distribuzione del valore aggiunto" risulta come segue: . . . . . Considerata la rilevanza di tali eccezioni, riteniamo che il bilancio sociale 200X non fornisca agli stakeholder un quadro complessivo esauriente delle performance della XXX SpA non ponendo gli stessi nelle condizioni di disporre di informazioni quantitative corrette sulla ricchezza prodotta in riferimento agli stakeholder che partecipano alla sua distribuzione».

«Nella sezione la "Produzione e distribuzione del valore aggiunto" sono rappresentate la ricchezza prodotta dalla società ed i destinatari ai quali la stessa è distribuita. Nel capitolo ". . . ." il calcolo del valore aggiunto pro-

dotto/la distribuzione del valore aggiunto prodotto è stato/a effettuato/a considerando che . . . . ./non considerando che . . . . e, conseguentemente, lo stesso è sopravvalutato/sottovalutato per . . . . Euro. Considerata la rilevanza di tali eccezioni, riteniamo che il bilancio sociale 200X non fornisca agli stakeholder un quadro complessivo esauriente delle performance della XXX SpA non ponendo gli stessi nelle condizioni di disporre di informazioni quantitative corrette sulla ricchezza prodotta in riferimento agli stakeholder che partecipano alla sua distribuzione».

- *Carenza nel contenuto della Relazione Sociale*

Un primo aspetto riguarda la completa e corretta identificazione degli stakeholder, di cui si è detto precedentemente.

In secondo luogo, come precedentemente precisato, anche per questa sezione il GBS prevede, sia alcuni *elementi essenziali* che devono riguardare tutti gli *stakeholder*, sia dei contenuti comuni a tutti i portatori di interesse (*Principali assunti per categoria di stakeholder*), tra cui ci sono ad esempio le linee politiche ed i risultati attesi, in coerenza con i valori e la missione dichiarati, il contenzioso e le litigiosità.

Si ritiene quindi che l'assenza di uno degli *elementi essenziali* o di uno dei *Principali assunti*, anche per uno solo degli stakeholder, dovrebbe essere motivo di espressione di giudizio con eccezione se tale assenza corrisponde alla mancata rendicontazione di un elemento essenziale esistente nella realtà societaria.

Per quanto attiene a tutte le altre informazioni previste (*contenuti raccomandati* nel modello GBS) nel caso in cui una o più di esse siano assenti o incomplete o errate, sarà il revisore a dover valutare la significatività del rilievo rispetto al bilancio sociale nel suo complesso e quindi decidere se esprimersi, e se esprimersi con una eccezione o con un punto di miglioramento.



Il paragrafo può essere definito elaborando ed adattando il testo indicato per l'eccezione «Non corretta/incompleta identificazione degli *stakeholder*».

### 4.3. *Attestazione con indicazioni di miglioramento*

Qui di seguito si riepilogano alcuni aspetti (inaccuratezza, incompletezza e altre carenze riscontrabili nel bilancio sociale) che possono originare l'inclusione di suggerimenti/punti di miglioramento nell'attestazione:

— formalizzazione delle *sezione integrative* (Rilevazione del grado di consenso degli *stakeholder* e obiettivi di miglioramento) previste dal modello GBS;

— miglioramento delle informazioni sul processo di rilevazione del grado di consenso e sugli obiettivi di miglioramento;

— avvio solo parziale del processo di rilevazione del grado di consenso;

— affinamento dell'identificazione degli *stakeholder*, con riferimento a specifici settori;

— rappresentazione della coerenza interna migliorabile;

— marginali aspetti di incoerenza nel bilancio sociale;

— carenze o inaccurately non significative nei *contenuti raccomandati*.

Normalmente questi punti dovrebbero essere oggetto di commento da parte del consiglio di amministrazione nel bilancio sociale e dovrebbero far parte degli obiettivi di miglioramento del processo di redazione del documento.

Esempio:

«Dal lavoro svolto emergono alcune aree di attenzione che, riflettendosi nella struttura/nell'informazione inclusa nel Bilancio, potranno essere affrontate negli esercizi futuri ed adeguatamente sviluppate. In particolare individuiamo:

1. l'esplicitazione di un set più completo di indicatori di performance sociali/ambientali che permettano il collegamento tra strategia, obiettivi e consuntivi della gestione sulle aree . . . . della relazione sociale;
2. lo sviluppo del dialogo con gli *stakeholder* che rafforzi gli aspetti partecipativi delle relazioni in essere con gli stessi;
3. un approfondimento nell'individuazione degli *stakeholder*, che meglio rifletta le caratteristiche del settore in cui XXX SpA opera e che metta a disposizione adeguati dati di benchmark;
4. ...

#### 4.4. *Attestazione con richiamo d'informativa*

I richiami di informativa seguono il paragrafo del giudizio e si riferiscono ad aspetti di carattere eccezionale e/o di particolare rilevanza che, seppur adeguatamente esposti e commentati dal Consiglio di Amministrazione nel bilancio sociale, data l'importanza per i lettori del documento, vengono richiamati dal revisore in un apposito paragrafo dell'attestazione.

Qui di seguito si riportano alcune situazioni che dovrebbero comportare un richiamo d'informativa.

- *Mancato avvio del processo di rilevazione del grado di consenso degli stakeholder.*

I presupposti perché si possa parlare di richiamo d'informativa e non di eccezione sono:

- primo anno di redazione del bilancio sociale;
  - commento nel bilancio sociale, ed inclusione negli obiettivi di miglioramento del processo e del documento.
- *Mancato conseguimento di un obiettivo di miglioramento significativo.*

Si pensi ad esempio al peggioramento di significativi indici di impatto ambientale a fronte di un obiettivo di miglioramento espresso nel bilancio sociale dell'esercizio precedente, o ancora al mancato avvio del processo di rilevazione del grado di consenso dal secondo anno di redazione del bilancio sociale.

Nel primo caso siamo di fronte ad una situazione di manifesta incoerenza rispetto a quanto dichiarato come valori, missioni, strategie e declinato poi negli obiettivi di miglioramento.

Nel secondo caso si tratta di una significativa carenza del processo che si riflette poi nel documento.

Affinché ci si possa limitare ad un richiamo d'informativa occorre in entrambi i casi che la situazione sia descritta in modo completo e trasparente nelle relative sezioni, che sia data ampia evidenza delle cause eccezionali e non prevedibili che hanno comportato tali situazioni e che gli obiettivi non conseguiti siano oggetto di specifiche e più significative azioni che dovranno essere commentate tra gli obiettivi di miglioramento della successiva gestione.

- Carenza negli elementi essenziali o nei contenuti raccomandati nel modello GBS per i singoli stakeholder.

Nell'ipotesi di un bilancio sociale consolidato di un gruppo si potrebbero verificare significativi impedimenti, tali da rendere impossibile o eccessivamente oneroso l'ottenimento di determinati dati/informazioni, fondamentali nel modello GBS, relativi alle relazioni con singoli *stakeholder* del gruppo.

In questo caso si dovrebbe innanzitutto verificare che la significatività di tali limitazioni non renda persino impossibile l'espressione di un giudizio sul bilancio sociale.

Nel caso in cui il problema sia circoscritto ad informazioni relative ad un singolo *stakeholder* o comunque non sia tale da pregiudicare la capacità informativa del bilancio sociale nel suo complesso, il consiglio di amministrazione dovrà ugualmente darne completa evidenza nelle relative sezioni ed esprimere come obiettivo di miglioramento il superamento di tale limite.



Parte II

APPENDICE



## Esempio approccio di revisione: categoria 'Personale'

### Personale

Contenuti informativi minimi (***)	Approccio di revisione				Altre procedure			
	Analisi dei processi e del sistema di controllo interno		Analisi del flusso delle informazioni		Test sostanziali		Rilevazione del grado di consenso degli stakeholders Ottenimento della lettera di attestazione	
	SI	Note	SI	Note	SI	Note		
(a) Composizione del personale	X	per I/D (*) che sono correlabili al bilancio d'esercizio			X	per I/Q (**)	X	Verifica della rispondenza di I/D con informazioni e dati riportati nel bilancio d'esercizio  Rinvio all'attività di revisione contabile per I/D correlabili al bilancio
(b) Consistenza ...	X	per I/D che sono correlabili al bilancio d'esercizio	X	per I/D che non sono correlabili al bilancio d'esercizio	X	per I/Q	X	Verifica della rispondenza di I/D con informazioni e dati riportati nel bilancio d'esercizio  Rinvio all'attività di revisione contabile per I/D correlabili al bilancio Analisi di trend storico Analisi a campione di documentazione a supporto
(c) Organizzazione del lavoro			X	per I/D che non sono correlabili al bilancio d'esercizio	X	per I/Q	X	Analisi di trend storico  Analisi a campione di documentazione a supporto
(d) Turnover	X	per I/D che sono correlabili al bilancio d'esercizio	X	per I/D che non sono correlabili al bilancio d'esercizio	X	per I/Q	X	Verifica della rispondenza di I/D con informazioni e dati riportati nel bilancio d'esercizio  Rinvio all'attività di revisione contabile per I/D correlabili al bilancio Analisi di trend storico Analisi a campione di documentazione a supporto
(e) (f) (g) (h)			X	si tratta sostanzialmente di informazioni normalmente non correlabili al bilancio	X	esiste un elevato contenuto di I/Q	X	Analisi trend storico  Analisi a campione di documentazione a supporto
(b) (i) (j)	X	per I/D che sono correlabili al bilancio d'esercizio	X	per I/D che sono correlabili al bilancio	X	per I/Q	X	Verifica della rispondenza di I/D con informazioni e dati riportati nel bilancio d'esercizio  Rinvio all'attività di revisione contabile per I/D correlabili al bilancio d'esercizio Analisi trend storico Analisi a campione di documentazione a supporto

(\*) I/D = informazioni e dati quantitativi  
 (\*\*) I/Q = informazioni qualitative  
 (\*\*\*) Da manuale OES

**Esempio di attestazione di conformità**

Al Mandante

...

- 1 Abbiamo svolto verifiche di conformità ed analisi sul bilancio sociale al 31 dicembre 200X di ..., descritte nel paragrafo 2 della presente relazione.

Le procedure di verifica sono state svolte al fine di valutare l'affermazione del Consiglio di Amministrazione, riportata nel paragrafo "Metodologia utilizzata" del bilancio sociale al 31 dicembre 200X di ..., secondo cui tale bilancio è stato predisposto in conformità alle linee guida definite dal GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale. La responsabilità della predisposizione del bilancio sociale in accordo con i menzionati principi compete agli amministratori di ....

- 2 Allo scopo di poter valutare l'affermazione del Consiglio di Amministrazione richiamata nel paragrafo 1, sono state svolte le seguenti procedure di verifica, come suggerito dal Documento di Ricerca GBS così sinteticamente riassunto:

- verifica della rispondenza dei dati e delle informazioni di carattere economico-finanziario ai dati ed alle informazioni riportate nel bilancio d'esercizio e consolidato al 31 dicembre 200X, approvato dall'organo amministrativo, sul quale è stata emessa la relazione di revisione contabile in data ... da .....
- analisi delle modalità di funzionamento dei processi che sottendono alla generazione, rilevazione e gestione dei dati quantitativi. In particolare, abbiamo svolto le seguenti procedure:
  - interviste e discussioni con i delegati della Direzione e il personale, al fine di ottenere una generale comprensione dell'attività di ..., di raccogliere informazioni circa il sistema informativo, contabile e di reporting alla base della predisposizione del bilancio sociale e di rilevare i processi, le procedure ed il sistema di controllo interno che supportano la raccolta, aggregazione, elaborazione e trasmissione dei dati, dalle singole aree operative e uffici di ..., alla funzione responsabile della predisposizione del bilancio sociale;
  - analisi a campione della documentazione di supporto alla predisposizione del bilancio sociale, al fine di ottenere una conferma dell'attendibilità delle informazioni acquisite attraverso le interviste e dell'efficacia dei processi in atto, della loro adeguatezza in relazione agli obiettivi descritti e del funzionamento del sistema di controllo interno per il corretto trattamento dei dati e delle informazioni;
- analisi della completezza e della congruenza interna delle informazioni qualitative riportate nel bilancio sociale. Tale attività è stata svolta sulla base delle linee guida di riferimento sopra evidenziate;