

Il bilancio sociale dell'impresa sociale: commento alle linee guida ministeriali

di Giacomo Manetti

Dipartimento di Scienze Aziendali - Università di Firenze

in collaborazione con l'Associazione Italiana Revisori Etici

Con l'emanazione dei decreti ministeriali di attuazione viene finalmente completato il quadro giuridico che rende possibile costituire un'impresa sociale (IS). In particolare, dopo la Legge delega 118/05 ed il decreto legislativo 155/06, il 24 gennaio 2008 sono stati firmati dai Ministri competenti i provvedimenti recanti:

- definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per cento dei ricavi complessivi;
- linee guida per la redazione del bilancio sociale;
- linee guida per le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda;
- atti e documenti da depositare presso l'Ufficio del Registro delle Imprese nonché le relative procedure di deposito.

In questa sede si procede all'esame dell'insieme di disposizioni che regolano il sistema di contabilizzazione delle operazioni realizzate da un'IS, focalizzando l'attenzione soprattutto sulle modalità di determinazione dei ricavi ai fini della verifica del rispetto del parametro del settanta per cento di cui all'art. 2, comma 3°, d. lgs. 155.

Tra i requisiti per l'acquisizione ed il mantenimento della qualifica di IS il legislatore delegato ha previsto la redazione annuale di un bilancio sociale (BS) delle attività svolte.

Prima di addentrarci nel commento delle linee guida per la redazione di tale documento oggetto del decreto ministeriale 24 gennaio 2008, preme sottolineare gli obblighi pubblicitari connessi a tale documento. Il BS, dopo la sua redazione, deve essere sottoposto all'approvazione dei competenti organi sociali congiuntamente al bilancio d'esercizio. Successivamente il documento deve essere depositato per via telematica presso il registro delle imprese entro 30 giorni dalla sua approvazione. Esiste poi una raccomandazione generica di comunicazione ad ampio spettro del BS attraverso canali cartacei e telematici.

Rispetto agli elementi richiamati, è necessario sottolineare che il legislatore ha opportunamente previsto una perfetta coincidenza temporale fra l'approvazione del bilancio d'esercizio e del BS in modo da considerare i due fascicoli come facenti parti di un unico "annual report" dell'IS. È questa una prassi quanto mai auspicata anche per le imprese e per gli enti non profit che redigono facoltativamente questo tipo di documento. Infatti, la consuetudine di scegliere cadenze temporali

diverse per i due report tende a screditare presso i pubblici obiettivo la credibilità e l'utilità informativa del BS.

Per quel che concerne le linee guida, è necessario premettere che si tratta di raccomandazioni di contenuto con scarsi e trascurabili riferimenti al processo rendicontativo sottostante.

In altri termini, non si esplicitano le fasi che dovrebbero condurre alla sua stesura, né i principi o i postulati di redazione. L'unica indicazione di processo è prevista la punto 1.5 dove si afferma che si deve rendere conto nel BS delle modalità di coinvolgimento dei beneficiari diretti ed indiretti delle attività, dei lavoratori e dei volontari nella valutazione dei risultati e degli impatti conseguiti.

Il documento, inoltre, non è oggetto, se non facoltativamente, di un servizio di verifica esterna da parte di un soggetto professionalmente competente ed indipendente che ne attesti la veridicità, la correttezza e la significatività delle informazioni espresse.

Fermo restando gli obblighi civilistici per le diverse forme giuridiche, se si superino due dei tre limiti indicati dall'articolo 2435-bis del Codice Civile ridotti della metà è previsto un controllo anche sul bilancio sociale da parte dei sindaci (non obbligatoriamente iscritti ad albi professionali).

Il disposto dell'art. 11 del DLgs 155/2006, infatti, prevede che "i sindaci esercitano anche compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa (...omissis...). Del monitoraggio deve essere data risultanza in sede di redazione del bilancio sociale". Quest'ultima indicazione è stata accolta nel decreto delegato con la laconica e poca incisiva affermazione per cui "il bilancio sociale viene sottoposto all'approvazione dei competenti organi sociali congiuntamente al bilancio d'esercizio". Si deve pertanto supporre che fra gli organi sociali competenti sia da includere anche il collegio dei sindaci.

Le verifiche si fanno più stringenti qualora l'impresa sociale superi per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati nel primo comma dell'articolo 2435-bis del codice civile. In questo caso, infatti, il controllo contabile è esercitato da uno o più revisori contabili iscritti nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia o dai sindaci. Nel caso in cui il controllo contabile sia esercitato da quest'ultimi, essi devono essere iscritti nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della Giustizia.

Per quel che concerne la struttura del BS, le linee guida prevedono sei elementi obbligatori:

1. Metodologia utilizzata;
2. Sezione A: Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori;
3. Sezione B: Struttura, governo ed amministrazione dell'ente;
4. Sezione C: Obiettivi e finalità;

5. Sezione D: Esame della situazione finanziaria;

6. Sezione E: Altre informazioni opzionali.

L'articolazione non sembra essere ispirata a standard nazionali (e.g. GBS) o internazionali (e.g. GRI) per la redazione del BS; si è quindi optato per un modello ad hoc per l'IS.

Sul primo punto (metodologia utilizzata) non sono previsti elementi obbligatori sui quali rendicontare, né sono fornite esemplificazioni o raccomandazioni di contenuto. Si deve supporre che questa parte del documento si concretizzi in una nota metodologica necessaria per sintetizzare le fasi del processo rendicontativo seguite e, soprattutto, gli standard ed i principi ai quali ci si è ispirati per dare corpo e sostanza alle generiche indicazioni del decreto delegato.

A parere di chi scrive, tale sezione dovrebbe contenere informazioni essenziali per il lettore quali: il periodo di rendicontazione, il numero di edizioni del BS, le linee guida e gli standard di riferimento, le fasi fondamentali del processo rendicontativo, il perimetro dell'area di rendicontazione, gli aspetti significativi relativi alla raccolta, all'elaborazione e alla comunicazione di dati, la metodologia seguita nella redazione degli indicatori, gli eventuali cambiamenti significativi nelle modalità di rendicontazione rispetto agli anni precedenti, gli obiettivi di miglioramento, l'eventuale processo di verifica esterna, il piano di comunicazione del documento, il referente del BS.

La sezione A del documento comprende invece informazioni "anagrafiche" sull'ente (denominazione, indirizzo, sedi secondarie), sulle cariche sociali (amministratori, sindaci, eventuali deleghe esecutive etc.) e sul settore di intervento ex DLgs 155/06. A questo proposito l'utilizzo di un'espressione al singolare (settore di intervento) non dovrebbe precludere la possibilità che l'organizzazione, come è logico attendersi, operi contemporaneamente su più ambiti (assistenza sanitaria, assistenza socio-sanitaria, educazione, istruzione e formazione etc.).

La sezione B del BS è dedicata alla struttura, al governo e all'amministrazione dell'IS. Oltre ad informazioni qualitative sull'oggetto sociale, sulla forma giuridica, sugli amministratori, sulle deleghe assegnate e sull'attività svolta, sono previsti paragrafi più specifici su:

- mappatura degli stakeholder rilevanti con indicazione del tipo di relazione che li lega all'IS;
- compensi corrisposti ad amministratori, amministratori esecutivi, sindaci e revisori contabili (qualora previsti), retribuzione minima e massima corrisposta ai dipendenti ed ai lavoratori parasubordinati o professionisti;
- politiche di genere (numero di donne nelle diverse posizioni organizzative);
- partecipazioni di imprese, IS ed enti senza scopo di lucro all'interno del capitale sociale dell'IS (entità della partecipazione ed attività svolta) o, viceversa, sulle partecipazioni di questa in imprese, IS o altri enti senza scopo di lucro. In entrambi i casi, qualora si sia di fronte ad un gruppo di IS, è necessaria l'indicazione dei criteri di consolidamento e delle sinergie di gruppo

che consentono un miglior raggiungimento della mission ideale dell'ente. L'espressione "sinergie di gruppo" non è illustrata e commentata all'interno delle linee guida; si deve presupporre che si tratti di una sorta di relazione o nota illustrativa sui legami di controllo e/o collegamento esistenti che consentono un miglior raggiungimento della finalità statutarie;

- principali reti e collaborazioni attive con enti pubblici, IS, altri enti non profit o imprese, specificando la natura del rapporto (convenzione, contratto etc.) e delle intese intervenute;
- totale dei volontari attivi nell'ultimo anno, caratteristiche delle loro attività e loro turnover nel periodo di rendicontazione;
- numero e tipologie dei beneficiari delle attività. In questo caso le linee guida utilizzano l'espressione "beneficiari diretti ed indiretti" anche se l'indicazione dei beneficiari indiretti appare vaga e priva di concrete possibilità di rendicontazione dato il vasto impatto che le attività di utilità sociale delle IS possono avere sulla comunità di riferimento;
- le politiche di "risk management" adottate dall'IS in perfetta coerenza con quanto previsto dalle recenti integrazioni alla nota integrativa del bilancio d'esercizio ex art. 2428 del Codice Civile.

La sezione C è invece dedicata alle finalità e alle attività implementate dall'ente. Per quel che concerne le prime, queste dovrebbero essere desunte dalla lettura dell'atto costitutivo e dello statuto, mentre le seconde dovrebbero essere articolate per progetti significativi intrapresi nell'anno. Su questioni di particolare rilevanza informativa, quali "l'analisi dei fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi" e la valutazione dei risultati attraverso specifici indicatori qualitativi e quantitativi, le linee guida appaiono piuttosto vaghe, non fornendo indicazioni pratiche per il redattore. Sugli indicatori si richiedono informazioni molto impegnative che anche le migliori best practices sul bilancio sociale a livello internazionale forniscono soltanto in parte. Il riferimento è, in particolare, allo scostamento con gli obiettivi sociali programmati (che presuppone la redazione di un budget sociale) e agli indicatori di impatto sociale o outcome. Peraltro, all'interno della sezione E dedicata alle "Altre informazioni opzionali" si sottolinea che gli indicatori dovrebbero essere redatti "secondo modalità partecipate", ossia attraverso il coinvolgimento dei beneficiari diretti ed indiretti, dei volontari e dei dipendenti, secondo approcci e tecniche adeguati alla dimensione e alla tipologia dell'IS. La stessa attività di stakeholder engagement è poi obbligatoriamente rendicontata all'interno di un'apposita sezione del BS. Si tratta di una previsione legittima e coerente che, tuttavia, appare particolarmente gravoso e di difficile attuazione in contesti con scarse dotazioni di risorse umane ed economiche.

Inoltre, non fornendo alcuna esemplificazione di indicatori e di prassi di stakeholder engagement, il dettato normativo sembra destinato ad essere largamente disatteso nella pratica.

La sezione C si conclude con informazioni di particolare rilevanza su:

- le forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari in attuazione di quanto già previsto dall'art. 12 del DLgs 155/06;
- le attività di fund-raising (feste, sagre, pesche di beneficenza, campagne di sensibilizzazione etc.) svolte nel corso dell'anno;
- le strategie di medio-lungo termine e una sintesi dei piani futuri come previsto anche dalle più recenti versioni di standard per la redazione del bilancio di sostenibilità a livello internazionale (ad esempio, la versione G3 delle linee guida della Global Reporting Initiative).

Infine, la sezione D si occupa della situazione economico-finanziaria dell'IS.

In questa parte delle linee guida è possibile riscontrare diversi accostamenti terminologici che testimoniano una certa difficoltà del legislatore nell'enucleare chiaramente gli obiettivi informativi richiesti.

In primis, si richiede l'analisi "delle entrate e dei proventi" affiancata a quella "delle uscite e degli oneri". Le interpretazioni sono sostanzialmente due:

- il legislatore impone una contabilità economica con una successiva articolazione delle entrate e delle spese tramite un rendiconto finanziario;
- la norma consente un'opzione sul regime contabile consentito (pura cassa o competenza economica) considerando i due termini (entrate/proventi e spese/oneri) come alternativi.

In considerazione delle previsioni del decreto delegato sul computo della soglia minima del 70 per cento nel rapporto tra ricavi prodotti da attività di utilità sociale e ricavi complessivi dell'organizzazione che consente la scelta di regime contabile fra pura cassa e competenza economica, si ritiene che i termini debbano essere intesi in alternativa fra loro.

Appare comunque piuttosto criptica la richiesta di indicazione di come le spese sostenute (si noti la terminologia adottata) hanno supportato gli obiettivi chiave dell'ente. Come noto, anche in regime di contabilità economica, l'individuazione di una seppur indiretta correlazione fra i proventi conseguiti e gli oneri sostenuti (matching principle) appare alquanto difficoltosa. Quale giudizio, infatti, dovrebbe fornire l'amministratore sulla relazione esistente fra un interesse passivo per debito di finanziamento contratto e il raggiungimento degli obiettivi dell'ente?

Tale elemento delle linee guida appare di difficile rendicontabilità.

Più ragionevoli sembrano gli altri punti della sezione D: analisi dei fondi del patrimonio netto in vincolati, disponibili e di dotazione (articolazione proposta anche dalla prassi contabile per gli enti non profit e frutto della corretta rilevazione contabile delle liberalità ricevute), costi relativi all'attività di fund-raising e analisi degli investimenti effettuati e dei finanziamenti contratti.

Rispetto a quest'ultimo elemento, più ardua sembra l'indicazione della relazione esistente fra singoli investimenti ed il raggiungimento degli obiettivi dell'ente. Anche in questo caso, infatti, il

collegamento è spesso indiretto e di difficile formalizzazione all'interno di un documento descrittivo come il BS. Si pensi, a titolo esemplificativo, alla relazione esistente fra un investimento in titoli o quote di fondi comuni per momentanee eccedenze di liquidità e il miglior raggiungimento della mission ideale.

In conclusione, le linee guida ministeriale forniscono la struttura di base e gli elementi essenziali del BS dell'IS. Tuttavia, non si soffermano sul processo rendicontativo non coadiuvando la redazione del documento finale e non apportando utili informazioni sulle fasi essenziali da implementare per giungere alla sua pubblicazione. Inoltre, pur fornendo elementi obbligatori sui quali rendicontare, la stesura di questi è spesso lasciata all'interpretazione soggettiva degli amministratori. A titolo esemplificativo, le sinergie di gruppo e la valutazione degli amministratori circa i rischi economico-finanziari nella sezione B, l'analisi dei fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi strategici e gli indicatori quali-quantitativi di risultato e di impatto nella sezione C, la relazione fra spese/investimenti con le finalità perseguite nella sezione D, rappresentano elementi soggettivamente rendicontabili sui quali le linee guida non forniscono chiarimenti specifici. Inoltre, la mancanza di esemplificazioni non aiuta gli amministratori nel compito di predisposizione del documento.

D'altra parte questa scelta "minimalista" lascia ampia libertà all'impresa di adattare il BS alle finalità conoscitive degli stakeholders e degli organi volitivi. In questo senso, l'esposizione di informazioni sintetiche sulle problematiche sopra richiamate all'interno del BS difficilmente potrà essere giudicata un inadempimento nei confronti degli obblighi legislativi. A ciò si aggiunga che non è previsto un organo di vigilanza sui contenuti del BS, poiché la revisione del documento è soltanto eventuale e comunque condotta dai sindaci e il suo deposito presso il registro delle imprese previsto dall'art. 10 del DLgs 155/06 costituisce un mero obbligo formale privo di verifiche e controlli sostanziali.