



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

IL BILANCIO SOCIALE

STANDARD

PRINCIPI DI REDAZIONE
DEL BILANCIO SOCIALE



GIUFFRÈ EDITORE



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

IL BILANCIO SOCIALE

STANDARD

PRINCIPI DI REDAZIONE
DEL BILANCIO SOCIALE



GIUFFRÈ EDITORE

STANDARD

STANDARD DI BASE

**PRINCIPI DI REDAZIONE
DEL BILANCIO SOCIALE**

INDICE

INTRODUZIONE

	<i>pag.</i>
Il gruppo di studio	7
Lo scopo: diffusione e disciplina del bilancio sociale	8
— Motivi di fondo.	8
— Caratteri generali.	10
— Criteri di lavoro del Gruppo.	12
— Il documento	13

Parte I

OBIETTIVI E PRINCIPI

1.1. Obiettivi del bilancio sociale	19
1.2. Principi di redazione del bilancio sociale	19

Parte II

STRUTTURA E CONTENUTI DEL BILANCIO SOCIALE

<i>Premessa</i>	25
2.1. Identità aziendale.	25
2.1.1. Assetto istituzionale.	26
2.1.2. Valori di riferimento	26
2.1.3. Missione	27
2.1.4. Strategie.	27
2.1.5. Politiche	27
2.2. Produzione e distribuzione del valore aggiunto	28
2.2.1. Equivalenza algebrica e bilanciamento con la contabilità generale d'esercizio	28
2.2.2. Il prospetto di determinazione del valore aggiunto	28
2.2.3. Il prospetto di riparto del valore aggiunto	31
2.3. Relazione sociale	34
<i>Sezioni fondamentali</i>	34
2.3.1. Contenuti della relazione	34

2.3.2. Identificazione degli <i>stakeholder</i>	36
2.3.3. Principali assunti per categoria di <i>stakeholder</i>	37
<i>Sezioni integrative</i>	40
2.3.4. Giudizi e opinioni degli <i>stakeholder</i>	40
2.3.5. Commenti e dichiarazioni dell'azienda.	41
2.3.6. Miglioramento del bilancio sociale	41

Parte III

APPENDICE

1. Informazioni per la determinazione del valore aggiunto	45
2. Schemi di traslazione dal conto economico di esercizio ai prospetti del valore aggiunto.	46

INTRODUZIONE

IL GRUPPO DI STUDIO

Francesco Vermiglio
Ondina Gabrovec Mei
Claudio Badalotti
Leandro Barozzi
PierMario Barzaghi
Ruggero Bodo
Mario Boella
Mauro Castelli
Stefano Cavazza
Gianfranco Cavazzoni
Antonio Chiesi
Franco Dalla Sega
Tina Giglio
Riccardo Giovannini
Luciano Hinna
Fabrizio Iannoni
Carlo Luison
Liberio Mario Mari
Alberto Martinelli
Roberto Marziantonio
Antonio Maticena
Mario Molteni
Mario Morcellini
Pietro Portaluppi
Luisa Pulejo
Enrico Rimoldi
Gianfranco Rusconi
Lorenzo Sacconi
Alberto Salsi
Claudio Travaglini
Alessandra Vaccari
Mario Viviani

LO SCOPO: DIFFUSIONE E DISCIPLINA DEL BILANCIO SOCIALE

Motivi di fondo

La recente evoluzione del ruolo svolto dalle aziende ha comportato il riconoscimento di una dimensione sociale della loro attività, che si affianca e si integra con i profili economici, finanziari e competitivi della gestione.

La collettività esprime, in modo sempre più intenso, bisogni e attese che incidono sulla crescita del sistema aziendale, sulla concezione stessa di sviluppo e sulla sua sostenibilità; crescita e sviluppo che devono essere compatibili con i bisogni e le attese espresse dalla collettività. D'altra parte il consenso e la legittimazione sociale favoriscono il raggiungimento e l'implementazione di vantaggi reddituali e competitivi.

La crescente consapevolezza del ruolo che le aziende assolvono in campo sociale, ha prodotto una ripresa dell'interesse della dottrina e della prassi verso la comunicazione sociale.

Fino a qualche decennio addietro, infatti, si riteneva sufficiente comunicare esclusivamente i dati relativi all'andamento economico e finanziario della gestione, perché queste erano le prevalenti informazioni richieste da quanti avevano interessi nelle aziende. Oggi esiste un interesse generale che si manifesta non solo come somma delle aspettative delle singole persone che con l'azienda intrattengono rapporti diretti, ma anche come interesse della collettività.

Le aziende, pertanto, devono adottare una politica di comunicazione ampia, diffusa e trasparente in grado di soddisfare una domanda crescente di informazioni che riguardano, da un lato, i risultati reddituali e competitivi della gestione e, dall'altro, gli effetti sociali connessi allo svolgimento dell'attività.

I modelli di rendicontazione degli effetti sociali dell'attività aziendale sono stati, in questi ultimi anni, oggetto di un'ampia riflessione, che ha consentito di individuare nuovi schemi di rappresentazione dei risultati raggiunti e di affinare la capacità segnaletica di quelli esistenti.

Il bilancio sociale, in particolare, in un primo momento ha suscitato un certo interesse in dottrina cui, però, hanno fatto seguito soltanto effetti limitati e sperimentazioni assai eterogenee. Nonostante i differenti impulsi che il bilancio sociale ha subito negli ultimi anni, la materia appare ancora non chiaramente definita; aree di incertezza permangono riguardo alla forma espositiva dei dati e dei valori, al contenuto informativo e alle funzioni svolte da questo strumento informativo. A ciò si aggiunga che si riscontrano anche differenze terminologiche sulla denominazione del documento in parola, quali: bilancio sociale, bilancio societale, rendiconto o resoconto sociale, bilancio socio-economico, ecc..

Per rispondere alle cresciute esigenze informative espresse dalla società, il "*Gruppo di Studio per la statuizione dei principi di redazione del bilancio sociale*" (GBS) ha inteso definire le caratteristiche di uno strumento di rendicontazione sociale che, insieme agli strumenti informativi tradizionali, consenta alle aziende di realizzare una strategia di comunicazione diffusa e trasparente, in grado di perseguire il consenso e la legittimazione sociale che sono la premessa per il raggiungimento di qualunque altro obiettivo, compresi quelli di tipo reddituale e competitivo.

Si tratta di un documento da affiancare a quelli già esistenti, in grado di fornire, ai diversi soggetti interessati, informazioni sugli effetti sociali che derivano dalle scelte delle aziende.

Il flusso di informazioni sulle performance sociali da diffondere all'esterno, se da un lato aumenta le possibilità di scelta da parte degli attori economici, dall'altro favorisce il

consenso e il coinvolgimento della collettività, consentendo alle aziende di rafforzare la propria reputazione. Esso, peraltro, rende disponibili al management i dati necessari per la valutazione ed il controllo dei risultati prodotti, nonché utili per la definizione delle strategie da attuare in campo sociale.

Caratteri generali

Il documento in oggetto viene denominato “*bilancio sociale*”.

Con questa espressione non si intende fare riferimento a un documento che accoglie dati e indicatori bilancianti, così come richiamato dalla tecnica contabile, bensì mettere in evidenza la natura di un documento di sintesi da redigere periodicamente, formato in base a regole e procedure precostituite alle quali ci si deve attenere.

Si tratta di un documento *autonomo*, in grado di fornire informazioni qualitative e quantitative sugli effetti dell'attività aziendale.

L'autonomia del bilancio sociale va intesa in senso relativo; essa riguarda il documento e non le informazioni in esso contenute, le quali devono presentare un forte aggancio con fonti certe e verificabili e con procedure definite, per evitare il rischio che le informazioni prodotte appaiano mere dichiarazioni d'intento, e come tali, sfuggano a qualunque controllo e confronto spaziale e temporale.

Il bilancio sociale, in prima approssimazione, deve essere redatto da tutte le *aziende*, sia quelle che producono per il consumo interno (azienda di consumo), sia quelle che producono per il mercato (imprese), sia quelle che destinano la produzione a terzi in forma diversa dallo scambio (azienda di erogazione).

Si tratta quindi di predisporre un insieme di principi generali di redazione del bilancio sociale, individuandone le specifiche regole applicabili nelle singole realtà aziendali in

relazione, ad esempio, all'attività svolta o alle dimensioni assunte

I principi di seguito adottati possono, con gli opportuni accorgimenti, essere applicati a qualunque tipo di azienda, indipendentemente dalla forma giuridica, dall'oggetto dell'attività e dalla dimensione.

In ogni caso il documento in oggetto deve essere sottoscritto dall'organo di governo che si assume la responsabilità delle informazioni prodotte.

Il bilancio sociale deve essere redatto *periodicamente*; di norma alla fine di ogni esercizio.

Si tratta, quindi, di un documento *consuntivo* nel quale sono indicate le linee programmatiche per il futuro. Perciò si ritiene opportuno inserire notizie e indicazioni sugli obiettivi formulati, per rendere possibile il confronto tra i risultati raggiunti e gli obiettivi perseguiti, nonché conoscere i programmi futuri. La periodicità del documento consente, inoltre, di effettuare confronti temporali sui risultati raggiunti.

Il bilancio sociale è un documento *pubblico* rivolto agli interlocutori sociali che, direttamente o indirettamente, sono coinvolti nell'esercizio dell'attività: da un lato coloro che impiegano risorse in azienda sotto forma di mezzi patrimoniali, prestazioni di lavoro, forniture di merci e servizi, ecc., dall'altro coloro che utilizzano i risultati dell'attività aziendale e sui quali si riflette anche indirettamente tale attività.

Destinatari del bilancio sociale sono, quindi, tutti gli *stakeholder* ⁽¹⁾ e la collettività in generale. Naturalmente le informazioni sui risultati sociali, così come quelli sui risultati

⁽¹⁾ Sono *stakeholder* quei 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.

economici, rivestono, per i differenti soggetti, importanza diversa in relazione ai contributi apportati e alle conseguenti attese che ne derivano. In linea generale, tuttavia, il bilancio sociale contribuisce a fornire e diffondere una reputazione in grado di favorire il dialogo con tutti gli *stakeholder*.

Criteri di lavoro del gruppo

Prima di entrare nel merito delle singole parti è necessario sottolineare alcuni criteri che il Gruppo di Studio ha adottato.

Si è innanzitutto consapevoli che la disciplina del bilancio sociale è destinata a modificarsi tanto velocemente quanto questo strumento prenderà piede ed entreranno in gioco altri protagonisti, intendendo per essi sia le aziende che i cultori della materia.

Secondariamente, per quanto esistano ormai collaudate relazioni internazionali tra coloro che a vario titolo trattano di contabilità sociale, sono ancora evidenti i caratteri nazionali del modo in cui il bilancio sociale viene concepito e realizzato. Tali differenze tenderanno tuttavia a ridursi di pari passo con lo sviluppo dei processi economici e politici di internazionalizzazione. In modo particolare è da credere che, a livello europeo, non si tarderà molto a tentare un'armonizzazione di metodi e criteri mediante i quali le aziende rendono conto in modo responsabile e trasparente (*accountability*).

Infine, tra i componenti del Gruppo di Studio, esistono differenze di concezioni e di prassi di realizzazione che, tuttavia, non solo non hanno impedito il dialogo, ma hanno permesso la messa a fuoco di rilevanti similitudini ideali e processuali e l'individuazione di precise ricorrenze le quali — pur a volte partendo da premesse disciplinari e concettuali differenti — contrassegnano l'esperienza di tutti i componenti del Gruppo di Studio.

Ciò comporta che le indicazioni di questo documento hanno contemporaneamente la natura di individuazione di linee guida e di sintesi concettuale delle elaborazioni che, disgiuntamente e congiuntamente, i componenti del Gruppo di Studio hanno potuto elaborare.

Per queste ragioni assieme, ciò che segue è una serie di indicazioni di principio e generali, non assimilabili ad alcuno specifico processo adottato da singoli componenti del Gruppo di Studio, ma stabilmente presente nella elaborazione e nella prassi e nella convinzione di ognuno di essi.

L'opportunità di limitarsi a indicazioni molto generali equivale, inoltre, a non irrigidire o vincolare la procedura di redazione del bilancio sociale, nella prospettiva di un allargamento o adattamento di questi principi in ragione del crescere — come si è detto — di nuove relazioni e del presentarsi di nuovi protagonisti.

Le indicazioni che seguono, quindi, sono considerate dal Gruppo di Studio “indicazioni di minima”, e per questo — a maggior ragione — vincolanti nel processo di cui si sta trattando. Dal che discende che eventuali deroghe rispetto a tale contenuto dovranno essere adeguatamente motivate.

Il documento

Il documento presenta e illustra i principi e le indicazioni procedurali che il Gruppo di Studio ritiene essenziali e necessari per la redazione del bilancio sociale.

Tali principi e indicazioni sono stati in parte desunti dall'esperienza e dalla dottrina, e in parte messi a punto con la discussione e il confronto con i modelli di *accountability* più accreditati a livello internazionale⁽²⁾.

(2) Tra gli standard più significativi a livello internazionale, ricordiamo:

L'assunto di partenza è la necessità di individuare criteri che diano uniformità al bilancio sociale. Non si tratta solo di rendere comparabili i bilanci riferiti a periodi differenti e ad aziende diverse, ma di garantire attendibilità, trasparenza e pubblicità, per consentire a chi legge di comprenderli e di maturare fondati giudizi.

Il testo è suddiviso in due parti principali e una terza in forma di appendice.

La prima parte espone i principi che devono presiedere la costruzione e redazione del bilancio sociale; la seconda contiene differenti capitoli, corrispondenti alle tre distinte sezioni nelle quali il Gruppo di Studio ha suddiviso il bilancio.

Si tratta rispettivamente di:

1. *“identità aziendale”*;
2. *“produzione e distribuzione del valore aggiunto”*;
3. *“relazione sociale”*.

La costruzione di un bilancio sociale può impegnare il governo dell'azienda per diversi esercizi. Può richiedere un'azione di progressivo coinvolgimento di volontà umane e mezzi tecnici, e può essere caratterizzata da diversi stadi evolutivi.

Ben vengano quindi le azioni di rendicontazione sociale, anche quando esse siano parziali o non perfettamente strutturate. Il Gruppo di Studio ritiene però che a queste forme sperimentali o introduttive non possa essere ascrivito il ruolo

— Accountability 1000 - 1999 - ISEA (Institute for Social & Ethical Accountability)

— The Copenhagen Charter, a Management Guide to Stakeholder Reporting - 1999 - Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG, Huset Mandag Morgen;

— Sustainability Reporting Guidelines - 2000 - GRI (Global Reporting Initiative);

— Voluntary Guidelines for CSR Reporting & Communication - 2000 - CSR Europe.

e il nome di bilancio sociale. Il Gruppo ritiene che possano essere chiamati bilanci sociali solo quelli che abbiano il contenuto minimo previsto da questo documento e che siano stati redatti nel rispetto dei principi e del processo di seguito descritti.

Parte I

OBIETTIVI E PRINCIPI

1.1. *Obiettivi del bilancio sociale*

Il bilancio sociale si propone di conseguire i seguenti obiettivi:

- fornire a tutti gli *stakeholder* un quadro complessivo delle performance dell'azienda, aprendo un processo interattivo di comunicazione sociale;

- fornire informazioni utili sulla qualità dell'attività aziendale per ampliare e migliorare — anche sotto il profilo etico-sociale — le conoscenze e le possibilità di valutazione e di scelta degli *stakeholder*.

In particolare ciò significa:

- dare conto dell'identità e del sistema di valori di riferimento assunti dall'azienda e della loro declinazione nelle scelte imprenditoriali, nei comportamenti gestionali nonché nei loro risultati ed effetti;

- esporre gli obiettivi di miglioramento che l'azienda si impegna a perseguire;

- fornire indicazioni sulle interazioni fra l'azienda e l'ambiente nel quale essa opera;

- rappresentare il valore aggiunto e la sua ripartizione.

1.2. *Principi di redazione del bilancio sociale*

In capo al bilancio sociale v'è l'osservazione che ogni azienda, in diverso modo e misura, possiede e manifesta un determinato indirizzo etico, che informa le scelte strategiche e le azioni quotidiane.

V'è dunque la convinzione che — nella prospettiva del bilancio sociale — il governo dell'azienda debba rendere espliciti gli scopi che esso affida all'attività imprenditoriale e le norme che regolano i comportamenti di manager e dipendenti.

I principi di redazione del bilancio sociale fanno riferimento alla sfera dell'etica, alla dottrina giuridica e alla prassi

della professione contabile. In particolare ai principi e valori condivisi di etica pubblica ed economica e, per quanto attiene al campo del diritto, alla Costituzione e alla legislazione vigente, nazionale e comunitaria, e ai principi fondamentali dei diritti dell'uomo (Carta dei Diritti dell'ONU). Infine, per quanto riguarda gli aspetti più professionali o procedurali, ai principi contabili nazionali e internazionali (Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, IASC/IFAC).

Ciò è tuttavia solo premessa al fatto che la singola azienda possa far riferimento ad ambiti etici, normativi o professionali più specifici. Infatti, posta la necessità di osservare riferimenti normativi di cui sopra, ogni ulteriore specificazione dei valori cui si ispira l'azienda appare utile e necessaria.

È essenziale però che tali peculiarità osservino, nel manifestarsi, criteri espliciti, condivisi e ricorrenti.

La qualità del processo di formazione del bilancio sociale e delle informazioni in esso contenute è garantita dal rispetto dei seguenti principi.

1. *Responsabilità*: occorre fare in modo che siano identificabili o che possano identificarsi le categorie di *stakeholder* ai quali l'azienda deve rendere conto degli effetti della sua attività.

2. *Identificazione*: dovrà essere fornita la più completa informazione riguardo alla proprietà e al governo dell'azienda, per dare ai terzi la chiara percezione delle responsabilità connesse. È necessario sia evidenziato il paradigma etico di riferimento, esposto come serie di valori, principi, regole e obiettivi generali (missione).

3. *Trasparenza*: tutti i destinatari devono essere posti in condizione di comprendere il procedimento logico di rilevazione, riclassificazione e formazione, nelle sue componenti procedurali e tecniche e riguardo agli elementi discrezionali adottati.

4. *Inclusione*: si farà in modo di dar voce — direttamente o indirettamente — a tutti gli *stakeholder* identificati, esplicitando la metodologia di indagine e di reporting adottata. Eventuali esclusioni o limitazioni devono essere motivate.

5. *Coerenza*: dovrà essere fornita una descrizione esplicita della conformità delle politiche e delle scelte del management ai valori dichiarati.

6. *Neutralità*: il bilancio sociale deve essere imparziale ed indipendente da interessi di parte o da particolari coalizioni.

7. *Competenza di periodo*: gli effetti sociali devono essere rilevati nel momento in cui si manifestano (maturazione e realizzazione dell'impatto sociale) e non in quello della manifestazione finanziaria delle operazioni da cui hanno origine.

8. *Prudenza*: gli effetti sociali positivi e negativi devono essere rappresentati in modo tale da non sopravvalutare il quadro della realtà aziendale e della sua rappresentazione. Quelli che si riferiscono a valori contabili devono essere indicati in base al costo.

9. *Comparabilità*: deve essere consentito il confronto fra bilanci differenziati nel tempo della stessa azienda o con bilanci di altre aziende operanti nel medesimo settore o contesto.

10. *Comprensibilità, chiarezza ed intelligibilità*: le informazioni contenute nel bilancio sociale devono essere chiare e comprensibili. Pertanto la struttura espressiva deve trovare un giusto equilibrio tra forma e sostanza. La struttura e il contenuto del bilancio devono favorire l'intelligibilità delle scelte aziendali e del procedimento seguito.

11. *Periodicità e ricorrenza*: il bilancio sociale, essendo complementare al bilancio di esercizio, deve corrispondere al periodo amministrativo di quest'ultimo.

12. *Omogeneità*: tutte le espressioni quantitative monetarie devono essere espresse nell'unica moneta di conto.

13. *Utilità*: il complesso di notizie che compongono il bilancio sociale deve contenere solo dati ed informazioni utili a

soddisfare le aspettative del pubblico in termini di attendibilità e completezza.

14. *Significatività e rilevanza*: bisogna tenere conto dell'impatto effettivo che gli accadimenti, economici e non, hanno prodotto nella realtà circostante. Eventuali stime o valutazioni soggettive devono essere fondate su ipotesi esplicite e congruenti.

15. *Verificabilità dell'informazione*: deve essere verificabile anche l'informativa supplementare del bilancio sociale attraverso la ricostruzione del procedimento di raccolta e rendicontazione dei dati e delle informazioni.

16. *Attendibilità e fedele rappresentazione*: le informazioni desumibili dal bilancio sociale devono essere scevre da errori e pregiudizi, in modo da poter essere considerate dagli utilizzatori come fedele rappresentazione dell'oggetto cui si riferiscono. Per essere attendibile, l'informazione deve rappresentare in modo completo e veritiero il proprio oggetto, con prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali.

17. *Autonomia delle terze parti*: ove terze parti fossero incaricate di realizzare specifiche parti del bilancio sociale ovvero a garantire la qualità del processo o formulare valutazioni e commenti, a esse deve essere richiesta e garantita la più completa autonomia e indipendenza di giudizio ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ In presenza di valutazioni, giudizi e commenti di terze parti incaricate, questi formeranno oggetto di apposito allegato.

Parte II

STRUTTURA E CONTENUTI
DEL BILANCIO SOCIALE

Premessa

Di seguito sono descritte le parti che compongono il bilancio sociale. Esse sono:

1. l'*identità aziendale*, che implica l'esplicitazione dell'assetto istituzionale, della missione, dei valori etici di riferimento e del disegno strategico;

2. la *produzione e distribuzione del valore aggiunto*, che rappresenta il principale tramite di relazione con il bilancio di esercizio e che rende evidente l'effetto economico (o economicamente esprimibile) che l'attività d'azienda ha prodotto sulle principali categorie di *stakeholder*;

3. la *relazione sociale*, che espone sinteticamente i risultati ottenuti in relazione agli impegni e ai programmi e agli effetti sui singoli *stakeholder*.

2.1. *Identità aziendale*

Per mettere gli *stakeholder* e il pubblico nella condizione di formarsi un giudizio e compiere la valutazione delle performance dell'azienda bisogna rendere possibile la comparazione tra gli assunti valoriali e strategici che informano l'attività dell'azienda e le risultanze dell'attività stessa.

È dunque necessario che l'esposizione di tali assunti valoriali preveda:

— l'enunciazione dei principi e valori, in modo da consentire l'interpretazione del loro significato e del modo in cui sono stati applicati ai casi concreti;

— la conseguente possibilità, da parte dei lettori, di formulare un giudizio di coerenza tra assunti valoriali e performance realizzate.

Ciò comporta che l'azienda deve esporre in modo esauriente la propria *identità*, costituita dal suo assetto istituzionale, dai valori di riferimento, dalla missione da realizzare, dalle strategie e dalle politiche.

2.1.1. *Assetto istituzionale*

In capo all'esposizione degli assunti valoriali, dovranno essere forniti al lettore gli elementi conoscitivi che rendano possibile l'identificazione "oggettiva" dell'azienda, quali: l'assetto proprietario e l'evoluzione della governance, i principali elementi che ne definiscano la storia e l'evoluzione, la dimensione, la collocazione sul mercato e l'assetto organizzativo.

2.1.2. *Valori di riferimento*

Si devono rendere espliciti gli orientamenti valoriali, i principi etici e i codici deontologici effettivamente seguiti che vengono assunti dall'azienda per guidare le scelte strategiche, le linee politiche e i comportamenti operativi di coloro che contribuiscono alla gestione. Benché si ritenga che la cultura e lo stile dell'azienda siano variabili e soggettivi e si riconosca il pluralismo dei valori e delle convinzioni morali, è necessario esplicitare alcuni criteri formali per assicurare che l'espressione del sistema di valori abbia significato e sia comprensibile al lettore. I requisiti formali sono:

— prescrittività: i valori affermati devono essere intesi come la guida effettiva del comportamento e dell'attività dell'azienda;

— osservanza: i valori affermati devono essere effettivamente rispettati e osservati nell'azienda;

— stabilità: i valori devono essere cogenti per una durata significativa;

— generalità: i valori devono ricoprire l'insieme delle attività e delle relazioni tra l'azienda e i suoi *stakeholder*;

— imparzialità: i valori affermati, se hanno validità generale, devono essere applicati in modo imparziale tra tutte le categorie di *stakeholder* e se riferiti a una specifica categoria di *stakeholder*, in modo imparziale tra soggetti in essa compresi;

— universalizzabilità: i valori devono essere intesi dall'azienda in modo non occasionale ed essere considerati come validi in tutti i casi analoghi, cioè in tutti i casi in cui ricorrono le caratteristiche alle quali i valori si riferiscono.

Pare d'obbligo tuttavia consigliare che le aziende realizzino alcune prove di comprensibilità della formulazione prescelta e, in particolare, la espongano in modo sintetico.

2.1.3. *Missione*

È necessario descrivere le principali finalità che l'azienda intende perseguire in campo economico e sociale. Rientrano nelle finalità sociali i contributi agli *stakeholder* sotto forma di specifici vantaggi o gli apporti alla collettività in termini di accrescimento del benessere, di qualità della vita, di innovazione, di integrazione sociale, di mutualità e solidarietà.

2.1.4. *Strategie*

Occorre illustrare gli obiettivi a medio-lungo termine che l'azienda persegue e le scelte che intende porre in essere per realizzarli, in termini di programmi, iniziative, azioni e risorse.

2.1.5. *Politiche*

È necessario rappresentare gli obiettivi a breve termine e le scelte di indirizzo e di intervento, ai fini della gestione delle risorse ad essi relative⁽¹⁾.

⁽¹⁾ I primi due punti (*valori e missione*) si presumono stabili nel medio periodo e in questo senso rappresentano certamente la premessa ricorrente di diversi successivi bilanci sociali. I rimanenti punti (*strategie e politiche*) sono, al contrario, frutto di adattamenti e logiche di programmazione, il cui respiro oscilla indicativamente da uno a cinque anni.

2.2. *Produzione e distribuzione del valore aggiunto*

2.2.1. *Equivalenza algebrica e bilanciamento con la contabilità generale d'esercizio*

Il parametro del valore aggiunto misura la ricchezza prodotta dall'azienda nell'esercizio, con riferimento agli interlocutori (*stakeholder*) che partecipano alla sua distribuzione.

Il processo di calcolo riclassifica i dati del conto economico in modo da evidenziare la produzione e la successiva distribuzione del valore aggiunto agli *stakeholder* di riferimento. Nel processo di distribuzione si tiene conto anche dell'effettiva attribuzione del risultato di esercizio.

Il valore aggiunto può avere una dimensione al netto o al lordo degli ammortamenti. La dimensione al lordo accomuna alla nuova ricchezza prodotta i flussi di graduale reintegrazione dei costi dei fattori produttivi durevoli. Quando si accolga tale dimensione, gli ammortamenti vanno attribuiti — in sede di distribuzione — alla remunerazione dell'azienda.

Eventuali analisi e informazioni aggiuntive, rese necessarie della natura dell'azienda o dal procedimento di rilevazione seguito, dovranno essere riportate in una apposita sezione della relazione sociale: occorrerà comunque illustrare le motivazioni che giustificano queste ulteriori specificazioni.

2.2.2. *Il prospetto di determinazione del valore aggiunto*

Il valore aggiunto viene rappresentato in due distinti prospetti:

— il prospetto di determinazione del Valore Aggiunto, individuato dalla contrapposizione dei ricavi e dei costi intermedi;

— il prospetto di riparto del Valore Aggiunto, ricomposto quale sommatoria delle remunerazioni percepite dagli interlocutori interni all'azienda e delle liberalità esterne.

I due prospetti sono bilancianti.

Il Valore Aggiunto può riflettere varie configurazioni a seconda del livello di aggregazione dei componenti reddituali:

- a)* Valore Aggiunto Caratteristico (V.A.C.)
- b)* Valore Aggiunto Ordinario (V.A.O.)
- c)* Valore Aggiunto Globale (V.A.G.)

La configurazione prescelta è quella del Valore Aggiunto Globale, che può essere considerato sia al netto che al lordo degli ammortamenti.

Ulteriori indicazioni per la determinazione del valore aggiunto prodotto sono evidenziate in appendice.

Prospetto di determinazione del valore aggiunto

VALORE AGGIUNTO GLOBALE	ESERCIZI (val./arr.)		
	(n)	(n-1)	(n-2)
A) Valore della produzione			
1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni — rettifiche di ricavo			
2. Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (e merci) ⁽²⁾			
3. Variazione dei lavori in corso su ordinazione			
4. Altri ricavi e proventi			
Ricavi della produzione tipica			
5. Ricavi per produzioni atipiche (produzioni in economia)			
B) Costi intermedi della produzione			
6. Consumi di materie prime, Consumi di materie sussidiarie Consumi di materie di consumo Costi di acquisto di merci (o Costo delle merci vendute)			
7. Costi per servizi			
8. Costi per godimento di beni di terzi			
9. Accantonamenti per rischi			
10. Altri accantonamenti			
11. Oneri diversi di gestione			
VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO LORDO			
C) Componenti accessori e straordinari			
12. +/- Saldo gestione accessoria Ricavi accessori — Costi accessori			
13 +/- Saldo componenti straordinari Ricavi straordinari — Costi straordinari			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO			
— Ammortamenti della gestione per gruppi omogenei di beni			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

⁽²⁾ Le componenti reddituali della produzione mercantile possono essere inserite anche secondo la logica del costo del venduto, seguendo l'impostazione civilistica.

2.2.3. *Il prospetto di riparto del valore aggiunto*

A) *Remunerazione del personale*

Con il termine “personale” si intende il gruppo di soggetti che intrattengono con l’azienda rapporti di lavoro per i quali l’interesse economico personale è legato in termini prevalenti e duraturi con quello dell’azienda stessa. Il gruppo è diviso in due sottoinsiemi fondamentali:

- personale dipendente (con contratto di lavoro a tempo indeterminato o determinato);
- personale non dipendente.

L’evoluzione di medio periodo del peso dei due sottoinsiemi dovrà essere analizzata e descritta nella relazione sociale.

Le remunerazioni del personale vengono scisse in tre classi:

- a) remunerazioni dirette;
- b) remunerazioni indirette;
- c) eventuali quote di riparto del reddito.

Le remunerazioni dirette comprendono tutte quelle componenti, finanziarie o in natura, che concorrono a misurare il beneficio economico — immediato o differito — che il dipendente ricava dal rapporto con l’azienda.

Costituiscono dunque remunerazioni dirette del personale:

- le retribuzioni dirette;
- le quote di trattamento di fine rapporto (TFR);
- le provvidenze aziendali.

I compensi in natura, da comprendere nella voce *remunerazioni dirette*, concernono la fornitura diretta di beni e servizi (viveri, alloggio, riscaldamento, ecc.) sia che costituiscano prodotti tipici aziendali, sia beni acquisiti all’esterno dell’azienda. La valutazione segue, rispettivamente, il criterio dei costi di produzione e dei prezzi medi correnti. Non costituiscono retribuzione i rimborsi spese. Le *provvidenze aziendali* raggruppano i valori dei benefici — mensa, asili nido, borse di studio, ecc. — che le aziende elargiscono ai propri dipendenti.

Le remunerazioni indirette assommano i contributi sociali a carico dell'azienda. I costi che l'azienda sostiene per il personale non vengono percepiti come remunerazione dall'interlocutore, in quanto si trasformano in benefici acquisiti in modo indiretto per il tramite dell'Ente preposto alla gestione del servizio sociale.

B) *Remunerazione della pubblica amministrazione*

L'aggregato in oggetto rappresenta il beneficio economico acquisito dalla Pubblica Amministrazione, in termini diretti, per effetto dell'operare dell'azienda (nei limiti dei dati risultanti dal bilancio di esercizio). L'aggregato può essere dettagliato per tipologia di istituzione pubblica. La remunerazione dell'aggregato (o dei suoi eventuali dettagli) potrà avere segno positivo o negativo. Gli elementi costitutivi dell'aggregato Remunerazione della Pubblica Amministrazione nonché delle sue eventuali classi di dettaglio sono:

- Imposizione diretta;
- Imposizione indiretta;
- (–) Sovvenzioni in c/esercizio.

Le imposte che l'azienda versa a titolo di ritenute e quelle che non risultano dal conto economico in quanto non costituiscono un costo di esercizio, devono essere indicate nella relazione sociale nella categoria di *stakeholder* relativa alla pubblica amministrazione.

C) *Remunerazione del capitale di credito*

Costituiscono interlocutori (*stakeholder*) dell'aggregato in oggetto, i fornitori di capitale ad interesse esplicito: di funzionamento o di finanziamento; di breve o di lungo termine. Le classi di dettaglio riflettono la seguente analisi:

- Oneri finanziari su capitale di credito a breve termine;
- Oneri finanziari su capitale di credito a lungo termine, ulteriormente suddivise per classi di finanziatori.

D) *Remunerazione del capitale di rischio*

La remunerazione del capitale di rischio è data dall'ammontare dei dividendi o degli utili distribuiti alla proprietà. Tale ammontare può risultare superiore o inferiore al reddito conseguito. L'aggregato può essere ulteriormente dettagliato in ragione dell'assetto proprietario.

E) *Remunerazione dell'azienda*

In questo contesto l'azienda è considerata interlocutore autonomo. Poiché si tratta di valori contenuti nel bilancio d'esercizio, l'aggregato comprende soltanto gli accantonamenti a riserva nel caso in cui si consideri il Valore Aggiunto Netto, ovvero anche gli ammortamenti ove si consideri il Valore Aggiunto Lordo. Nel caso in cui si prenda in considerazione il valore aggiunto netto, il processo di accumulazione, quantificato da $ACCUM > 0$, è, nel medio periodo, condizione di sviluppo, come $ACCUM < 0$, in linea di massima, indica una condizione di declino. $ACCUM = 0$ indica uno stato di sopravvivenza. Nel caso in cui si consideri il valore aggiunto lordo, ai fini dell'individuazione dello stato di sopravvivenza, la remunerazione dell'azienda deve essere almeno uguale agli ammortamenti⁽³⁾.

F) *Le liberalità esterne*

Le quote di valore aggiunto riguardanti le liberalità esterne, non hanno natura di remunerazione ma costituiscono vere e proprie distribuzioni. Il dato ha rilevanza esplicativa in quanto concorre ad esprimere la *sensibilità sociale esterna dell'azienda*.

⁽³⁾ Accum = Accumulazione dell'aggregato relativo alla remunerazione dell'azienda (aggregato E nel prospetto di riparto del Valore Aggiunto).

Prospetto di riparto del valore aggiunto

DISTRIBUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO	ESERCIZI (val./%)		
	(n)	(n-1)	(n-2)
A) Remunerazione del personale			
Personale non dipendente			
Personale dipendente			
a) remunerazioni dirette			
b) remunerazioni indirette			
c) quote di riparto del reddito			
B) Remunerazione della Pubblica Amministrazione			
Imposte dirette			
Imposte indirette			
— sovvenzioni in c/esercizio			
C) Remunerazione del capitale di credito			
Oneri per capitali a breve termine			
Oneri per capitali a lungo termine			
D) Remunerazione del capitale di rischio			
Dividendi (utili distribuiti alla proprietà)			
E) Remunerazione dell'azienda			
+/- Variazioni riserve			
(Ammortamenti (4))			
F) Liberalità esterne			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

2.3. *Relazione sociale*

SEZIONI FONDAMENTALI

2.3.1. *Contenuti della relazione*

La sezione di bilancio indicata col nome *relazione sociale*, contiene la descrizione qualitativa e quantitativa dei risultati che l'azienda ha ottenuto in relazione agli impegni assunti e

(4) Solo nel caso in cui si consideri il Valore Aggiunto Lordo.

ai programmi realizzati e degli effetti prodotti sui singoli *stakeholder*. Oltre ai risultati economici — desunti dal bilancio ordinario e già indicati nel prospetto del valore aggiunto — l'azienda ha prodotto per i propri *stakeholder* altre utilità, che ora essa identifica e descrive, avvalendosi di misurazioni e comparazioni, di resoconti narrativi, di quadri descrittivi, di testimonianze e pareri, e di ogni altro mezzo che renda infine possibile la costruzione di un quadro esauriente. Oltre a ciò che essa è in grado di identificare con precisione, vi sono certamente altri effetti che l'azienda ha prodotto in modo diretto o indiretto, con maggiore o minore consapevolezza, e che si riferiscono a varie categorie di *stakeholder*: la *relazione* dovrebbe permettere ai diversi pubblici di conoscere ciò che l'azienda ha realizzato e di intrattenere poi con essa rapporti più definiti e soddisfacenti.

La *relazione sociale* deve presentarsi come una serie ordinata di informazioni che fanno riferimento all'enunciato sull'identità (valori, missione, strategie e politiche) oltre che agli *stakeholder* individuati, dando al lettore la possibilità di verificare quanto tale enunciato sia stato più o meno realizzato e rispettato, e permettendo conseguentemente una valutazione complessiva sul comportamento imprenditoriale.

Gli elementi essenziali della *relazione sociale* riguardano:

— l'indicazione degli impegni assunti ovvero gli obiettivi e le norme di comportamento (ad esempio: codice di comportamento, politiche aziendali, procedure operative, manuali di qualità, etc.) che conseguono dalla identità aziendale;

— l'identificazione degli *stakeholder* a cui il bilancio sociale si indirizza;

— l'esplicitazione delle politiche relative ad ogni categoria di *stakeholder*, dei risultati attesi e della coerenza ai valori dichiarati;

— il processo di formazione del bilancio sociale, che permette di evidenziare le relazioni tra obiettivi ed esiti connessi all'attività aziendale;

— l'ordinata e completa esposizione dei fatti, delle informazioni quantitative e qualitative, delle comparazioni, dei giudizi e più generalmente dei dati utili a descrivere la relazione tra assunti ed esiti;

— le opinioni e i giudizi degli *stakeholder* a cui si dà voce all'interno del bilancio sociale nel rispetto del principio di inclusione;

— le eventuali comparazioni (*benchmarking*) adatte a mettere il lettore nelle condizioni di meglio valutare le performance dell'azienda. I *benchmark* vanno operati solo se i dati vengono desunti da fonti ufficiali e pubbliche;

— gli obiettivi di miglioramento per l'esercizio successivo, riguardanti sia il processo che il merito;

— gli eventuali pareri e giudizi delle parti terze, incaricate di verificare la qualità del processo o la sua rispondenza agli assunti metodologici stabiliti.

2.3.2. Identificazione degli stakeholder

L'azienda deve definire a quali categorie di *stakeholder* il proprio bilancio sociale è particolarmente indirizzato, specificando, se del caso, quali sono quelle che assumono rilievo prioritario.

In linea generale, e con riferimento alle aziende di produzione che scambiano nel mercato con orientamento al profitto, si ritiene che si debbano rendicontare le azioni e relazioni con i seguenti *stakeholder*⁽⁵⁾:

- | | |
|--------------------|----------------------------|
| → Personale | → Fornitori |
| → Soci | → Pubblica Amministrazione |
| → Finanziatori | → Collettività |
| → Clienti / utenti | |

⁽⁵⁾ L'elenco potrà subire integrazioni e modifiche in relazione a classi e/o forme istituzionali di aziende. Il gruppo si impegna a fornire in prosieguo di tempo appositi documenti.

L'azienda avrà facoltà di segmentare, suddividere, classificare le categorie nei modi più rispondenti alle necessità di comprensione.

Per ogni categoria di *stakeholder* dovranno essere esplicitate le politiche adottate mirando, attraverso il richiamo agli impegni espressi nella parte sull'identità, a ricercare la coerenza con gli obiettivi dichiarati.

Deve sempre essere resa certa e trasparente la *ratio* con cui i redattori del bilancio sociale hanno organizzato le informazioni (quantitative e qualitative) che non derivano direttamente dalla contabilità ordinaria.

La declinazione delle relazioni fra assunti ed esiti, correlata ai diversi *stakeholder*, deve permettere contemporaneamente:

- il giudizio sulla premessa dei valori;
- il giudizio sulla performance: l'esito esposto corrisponde più o meno alle sue premesse valoriali;
- il rilievo degli effetti negativi dell'azione aziendale laddove sono identificabili e/o misurabili.

Di seguito si specificano alcune indicazioni di massima dei principali aspetti che, per ogni categoria di *stakeholder*, devono essere esplicitati.

2.3.3. *Principali assunti per categoria di stakeholder*

Contenuti comuni alle relazioni con tutti gli *stakeholder*:

- linee politiche e risultati attesi coerenti ai valori di riferimento e alla missione;
- processo di rilevazione: aspettative legittime e grado di soddisfazione/consenso;
- informazione e comunicazione;
- contenzioso e litigiosità.

In aggiunta ai suddetti elementi comuni per tutti gli *stakeholder*, si elencano di seguito i contenuti raccomandati per ciascuno di essi.

Personale

- a) Composizione del personale (distintamente fra personale dipendente, non dipendente e volontariato)
- b) Consistenza per età, sesso, livello d'istruzione, qualifica, funzione, anzianità, provenienza territoriale, nazionalità e tipologia contrattuale.
- c) Organizzazione del lavoro
- d) Turnover (per sesso, qualifica, età, nazionalità, motivi)
- e) Attività sociali
- f) Politica delle assunzioni
- g) Politiche di pari opportunità
- h) Formazione e valorizzazione
- i) Sistema di remunerazione ed incentivazione
- j) Attività sanitaria e sicurezza sul lavoro
- k) Relazioni industriali

Soci

- a) Ripartizione percentuale del capitale fra soci, distinti per natura giuridica e nazionalità ⁽⁶⁾
- b) Agevolazioni riservate ai soci
- c) Remunerazione del capitale investito
- d) Partecipazione dei soci al governo dell'azienda e tutela delle minoranze
- e) *Investor relations*

Finanziatori

- a) Composizione, tipologia e caratteristiche dei finanziatori e dei finanziamenti ⁽⁷⁾
- b) Rapporti con istituti di credito
- c) *Investor relations*

⁽⁶⁾ Composizione, tipologia, caratteristiche dei soci (in particolare se persone fisiche) e percentuale di partecipazione.

⁽⁷⁾ Tassi, tassi agevolati, durata, garanzie, altre informazioni.

Clienti-utenti

- a) Caratteristiche ed analisi della clientela e dei mercati serviti ⁽⁸⁾
- b) Sistemi di qualità
- c) Valutazione della soddisfazione dei clienti (*customer satisfaction*)
- d) Condizioni negoziali ⁽⁹⁾

Fornitori

- a) Caratteristiche ed analisi dei fornitori ⁽¹⁰⁾
- b) Sistemi di qualità
- c) Condizioni negoziali
- d) Ricaduta sul territorio
- e) Rispetto degli standard omogenei nella catena di fornitura ⁽¹¹⁾

Pubblica amministrazione ⁽¹²⁾

- a) Imposte sul reddito, tasse e contributi versati
- b) Contributi, agevolazioni fiscali e/o finanziamenti agevolati ricevuti suddivisi per area di destinazione
- c) Tariffe differenziate (agevolate)
- d) Rapporti contrattuali con la Pubblica Amministrazione

⁽⁸⁾ In particolare evidenziare l'esistenza di situazioni di dipendenza unilaterale/bilaterale, e/o la struttura di monopolio o oligopolio.

⁽⁹⁾ Ad esempio natura, forma, durata e rinegoziabilità del contratto; grado di completezza e di informazione; potere negoziale delle parti; distinzioni tra contraente pubblico o privato.

⁽¹⁰⁾ In particolare evidenziare l'esistenza di situazioni di dipendenza unilaterale/bilaterale, e/o la struttura di monopolio o oligopolio.

⁽¹¹⁾ A titolo di esempio SA 8000.

⁽¹²⁾ Tutte le suddette attività con riferimento ai diversi livelli:

- Rapporti con Organismi Internazionali
- Rapporti con l'Unione Europea
- Rapporti con lo Stato
- Rapporti con la Regione
- Rapporti con gli Enti locali.

- e) Norme interne e sistemi di controllo volte a garantire l'osservanza della legge

Collettività

Interessi di natura sociale

- a) Descrizione degli apporti diretti al sociale in termini di arricchimento della qualità della vita nei diversi ambiti di intervento:
- Istruzione
 - Sport
 - Sanità
 - Cultura
 - Ricerca
 - Solidarietà sociale
- b) Rapporti con associazioni e istituzioni

Interessi di natura ambientale

- a) Sistemi di gestione ambientale e di gestione del rischio
- b) Formazione ed educazione
- c) Indicatori di performance ambientali
- d) Utilizzo e consumo di energia e di materiale non riciclabile

SEZIONI INTEGRATIVE ⁽¹³⁾

2.3.4. *Giudizi e opinioni degli stakeholder*

Uno dei punti qualificanti dei bilanci sociali intesi come strumento di dialogo deve essere il coinvolgimento degli *stakeholder*. L'azienda deve esplicitare tale coinvolgimento sin dal primo impianto di Bilancio Sociale. In particolare:

⁽¹³⁾ Quest'ultima può rappresentare una parte a sé stante, qualora assuma importanza rilevante.

— è necessario ipotizzare il coinvolgimento graduale almeno dei pubblici che l'azienda ritiene fondamentali;

— non esistono criteri predefiniti di coinvolgimento degli *stakeholder*, ma tali criteri devono essere esposti chiaramente nel bilancio stesso;

— gli *stakeholder* possono essere consultati sia direttamente, sia attraverso campionamenti, sia attraverso rappresentanze. Del criterio prescelto si dovrà dare specifica informazione;

— la voce degli *stakeholder* può riguardare gli assunti valoriali di partenza, ma soprattutto gli esiti gestionali e le *performance* sociali oggetto del bilancio.

2.3.5. *Commenti e dichiarazioni dell'azienda*

Una componente centrale della relazione sociale è rappresentata dai commenti, valutazioni e giudizi sui risultati sociali dell'azienda e dall'identificazione degli obiettivi per il successivo esercizio, fondati sui risultati esposti nel bilancio sociale.

Ciò potrà avvenire secondo modalità differenti, ma tali in ogni caso da far identificare in modo chiaro la responsabilità riguardo agli esiti e al giudizio su di essi da parte dell'azienda stessa.

In modo particolare, in chiusura della relazione sociale, l'azienda dovrà — in termini sintetici — valutare la relazione tra gli esiti descritti, gli enunciati valoriali di partenza e le opinioni che gli *stakeholder* hanno espresso.

2.3.6. *Miglioramento del bilancio sociale*

L'azienda dovrà esprimersi anche riguardo i miglioramenti previsti per la redazione del bilancio sociale stesso.

In modo particolare per le aziende alle prime realizzazioni, diviene necessario chiarire agli *stakeholder* il modo in

cui — nelle successive edizioni del bilancio sociale — sarà possibile far aumentare completezza, trasparenza, inclusione (degli *stakeholder*) e proattività del documento.

Parte III

APPENDICE

1. Informazioni per la determinazione del valore aggiunto

A) LA DETERMINAZIONE DEL VALORE GLOBALE DELLA PRODUZIONE

Il Valore Globale della Produzione è determinato dalla seguente sommatoria di ricavi:

1. Ricavi della produzione tipica aziendale:

- a) vendita: Ricavi di vendita prodotti e servizi;
- b) immagazzinata: Var. rimanenze prodotti finiti; Var. rimanenze prodotti semilavorati; Var. rimanenze semilavorati;
- c) distribuita: Ricavi di prodotti e servizi distribuiti;
- d) reimpiegata: Ricavi di prodotti e servizi reimpiegati.

2. Ricavi della produzione atipica aziendale:

- a) Incrementi di capitali fissi per produzioni in economia (lavori interni);
- b) Valore delle produzioni in economia (interne) di servizi.

3. Ricavi di produzioni collaterali (ricavi della gestione mercantile o di prestazione di servizi nel contesto di un'azienda industriale).

I ricavi della produzione atipica e quelli della produzione tipica reimpiegata (punti 2a + 2b + 1d) costituiscono la categoria delle Produzioni per uso interno. La loro valutazione rispecchia i costi di produzione.

B) I COSTI-CONSUMI INTERMEDI

Alla determinazione del valore aggiunto partecipano i costi-consumi intermedi di competenza del periodo.

Sono costi-consumi intermedi del periodo quelli che non costituiscono remunerazione per gli interlocutori interni.

La selezione dei costi-remunerazione è strettamente legata alla individuazione degli interlocutori interni.

C) I COMPONENTI ACCESSORI E STRAORDINARI

I componenti accessori di reddito, tipici della gestione patrimoniale e finanziaria, vengono accorpato per tipologia di gestione accessoria. Nelle aziende che hanno come attività tipica fondamentale un'attività industriale o mercantile, le tipologie di produzione accessoria sono riconducibili al seguente schema di dettaglio.

- a) gestione immobiliare;
- b) gestione mobiliare;
- c) gestione partecipativa;
- d) gestione di finanziamento;
- e) altre gestioni speciali.

La gestione finanziaria viene qui intesa come la gestione di investimenti che producono dividendi e interessi attivi. Il concetto di gestione finanziaria coincide con quello proposto dal Codice Civile, che comprende anche la gestione partecipativa. La gestione finanziaria è quindi un sottosettore della gestione accessoria.

Il complemento — la gestione accessoria non finanziaria — produce ricavi connessi alla gestione di attività (investimenti) non finanziarie e quindi, fitti attivi, royalties, utili di partecipazione in investimenti comuni, ecc.

I componenti straordinari di reddito vengono accorpati separatamente per non ledere la comparabilità nel tempo del reddito della gestione ordinaria, in quanto ad essa estranei.

Gli eventi che generano componenti straordinari di reddito sono generalmente:

- eventi casuali;
- rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi;
- eventi occasionali.

2. Schemi di traslazione dal conto economico di esercizio ai prospetti del valore aggiunto

Legenda:

R.CAR	ricavi caratteristici
R.ACC.	ricavi accessori
Ris. G.ACC.	risultato gestione accessoria
VGP	valore globale produzione
CO.S	componenti straordinari
P & P	profitti e perdite
CO.INT	costo intermedio
Sval.	svalutazione
S.do	saldo
Rem.	remunerazione

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
RAGGRUPPAMENTO A) DEL CODICE CIVILE			
A.1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni	Ricavi di vendita – prodotti – merci – prodotti semilavorati (ricambi) – semilavorati – materie Ricavi di prestazioni di servizi	R.CAR. - prod. tipica fond. R.CAR. - prod. tipica coll. R.CAR. - prod. tipica fond. eventi occasionali: danno luogo a comp. str.di redd. in termini di eccedenze R.CAR. - prod. tipica coll.	VGP VGP VGP CO.S - P&P di realizzo VGP
A.2. - Variazioni delle rim. di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	Le var. delle quantità di cui a A.1) Tranne: materie e merci.	Componenti CAR.(+/-) della prod. tipica fond. o coll concorrono a determinare il consumo di materie (+/-) componenti della prod. tipica coll.o, inserite tra i costi concorrono a determinare il costo delle merci vendute	VGP Consumi materie VGP
A.3 - Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	Valutazione delle commesse in corso	R.CAR.	VGP
A.4 - Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	Costi capitalizzati in contropartita alle classi B.I - Imm. imm. e B.II imm.-mate.	R.CAR.: – produzione tipica, prodotti impiegati (reimpiego per consumo interno) – produzione atipica per impiego interno	VGP VGP

(1) Il contenuto civilistico fa riferimento ai seguenti principi contabili:

P.C. 12 - Documento della Commissione per la statuizione dei principi contabili;

P.C. I1 - Documento interpretativo del P.C.12, serie interpretazioni - Documento I1 della Commissione per la Statuizione dei principi contabili (maggio 1998).

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
A.5. - Altri ricavi	<ul style="list-style-type: none"> - Proventi di gestioni accessorie - Plusval. al. beni strumentali - Sopravv. e insuss. relative a valori stimati che non derivino da errori (normale aggiornamento) - Ricavi e prov. diversi di natura non finanziaria - Rimborsi spese - Penalità addebitate - Rimborsi assicurativi, ecc - Contributi in c/esercizio (non di natura straordinaria) dovuti in base alla legge o a disposizioni contrattuali - Prescrizione di debiti 	<ul style="list-style-type: none"> R.ACC. delle gestioni non finanziarie Componenti straordinari Componenti straordinari Produzione tipica (o collaterale) distribuita o impiegata in qualità di circolante (rilevata in contropartita a costo) Rettifica del costo specifico rimborsato Comp. straordinari, salvo eccezioni routinarie da verificare Comp. straordinari Contributi pubblici o privati connessi con la produzione caratteristica o accessoria che costituiscono integrazione di ricavi o rettifica di costi - È una rettifica di costo di prec. esercizi, ovvero una insussistenza di passività 	<ul style="list-style-type: none"> Ris. G.ACC. CO.S. CO.S. VGP Rett. costo CO.S. CO.S. - Contr. PU - - Rem. PU.Amm (recuperare i valori posti in rettifica di costo) - Contr. PRI - - Ris. G.A. o VGP CO.S.

RAGGRUPPAMENTO B) DEL CODICE CIVILE

B.6 - Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	<p>Importi netti, comprensivi dei costi accessori di acquisto (in alternativa al B7) <i>Le imposte di fabbricazione e l'IVA non recuperabile sono incorporate nel costo dei beni.</i></p>	<p>Costi d'acquisto certi, assimilati e presunti destinati:</p> <ul style="list-style-type: none"> - alla prod. caratt. fondamentale - alla prod. caratt. coll. - alla produzione caratt. atipica di beni o di servizi (mense, asili, ecc.) 	<p>+ (+/- var) = Consumi di mat. = CO.INT. CO.INT. oppure + (+/- var) = Costo Venduto = CO.INT + (+/-var) = Consumi = CO.INT.</p>
----------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
B.7 - Per servizi	<p>Elenco di natura esemplificativa, tra i quali, significativi per il V.A.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provvigioni ad agenti e rappres. - Compensi ad amm., sindaci e rev. - Costi del personale distaccato di altre aziende - Prestazioni di personale esterno - Costi per mense gestite da terzi (al netto dei costi addebitati ai dipendenti) - Costi dei buoni pasto distribuiti ai dipendenti - costi di agg. professionale - Vitto e all. di dip. in trasferta - Accantonamenti ai seguenti fondi: Fondo ind. cessazione rapporti di agenzia e rapp., fondi indenn.suppl.alla clientela, fondo indenn.di rapp. di coll. coord.e cont. 	<p>Costi di competenza, finanziari ed in natura</p> <p>a) di natura residuale rispetto alle categorie B.8, B.9, B.10, B.11, B.12, B.13, chiaramente interpretabili</p> <p>b) ma non definiti per la analoga residualità della voce B.14, Oneri diversi di gestione.</p>	<p>CO.INT. tranne</p> <p>Rem. per.non dip Rem.per.non dip.</p> <p>Rem.per.non dip. Rem. per.non dip.</p> <p>Rem.per. dip. ⁽²⁾</p> <p>Rem.per.dip</p> <p>Rem.per.dip. CO.INT. /Rem Rem.per.non dip.</p>
B.8 - Per godimento di beni di terzi	Costi di utilizzazione di beni mat.o immateriali di terzi	Costi di competenza, finanziari o in natura	CO.INT.
B.9. - Per il personale	<p>Solo personale dipendente</p> <p>a) Salari e stipendi comprensivi dei compensi per straordinario, indennità di rischio, ind.sostitutiva di mensa, ind. di trasferta, ecc)</p>	<p>Il termine “ personale” non individua necessariamente solo le risorse impiegate con contratto di lavoro dipendente. L’individuazione del P.C.12 è ristretta e dilatata quella del B.7</p>	<p>a) Rem.per.dip. - rem.-diretta</p> <p>b) Rem.per.dip. - rem.indiretta / Rem.P.A.:sovv.</p> <p>c) +d) Rem per. dip - Rem. diretta</p>

(2) La rilevazione della fattispecie non è proposta nei termini più corretti, ma è quantitativamente corrispondente.

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
	<p>b) Oneri sociali, previdenziali ed assicurativi, al netto degli importi fiscalizzati</p> <p>c) trattamento di fine rapporto</p> <p>d) trattamento di quiescenza e simili</p> <p>e) Altri costi (del personale dipendente)</p> <ul style="list-style-type: none"> - indennità di prepensionamento - Quote associative versate a favore dei dipendenti - Borse di studio a favore dei dip. o familiari - Erogazioni dirette a favore di dipendenti 	<p>b) La scelta compensa una sovvenzione pubblica con il costo.</p> <p>e) Il contenuto può mascherare Liberalità a favore dei dipendenti. Anche se fiscalmente detraibili, le liberalità non sono costi, ma volontari riparti di reddito a favore del personale dipendente</p>	<p>e) Rem.per.dip.: rem.diretta o quote di part. al redd.</p>
B.10 - Ammortamento e svalutazioni	<ul style="list-style-type: none"> - Ammortamenti e svalutazioni di natura ordinaria su attività non finanziarie - Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide 	<p>Costi caratteristici o accessori a seconda dell'investimento(attività) di riferimento.Le svalutazioni di regola sono sempre straordinarie</p> <p>Accant. al Fondo effettuati in base alle statistiche regresse e dunque prevedibili e comparabili. Il non comparabile è straord.</p>	<p>a) Sval.CAR.: CO.S.</p> <p>b) Sval.ACC.: S.do G.ACC.⁽³⁾</p> <p>Amm.=determinante tra la dimensione lorda e netta del V, A.</p> <p>c) sval cred.: in detrazione a R.V.</p> <p>d) CO.S. B</p>
B.11			Cfr. B.6.
B.12 - Accant. per rischi	<p>Accant. ai Fondi iscritti nella classe B del passivo dello S.P. (esclusi acc. ai fondi imposte e di quiescenza), e dunque la classe "Altri"</p>	<p>Costi di competenza per la copertura di eventi incerti nell'esistenza e certi o incerti nell'importo</p>	CO.INT

(3) Si accoglie l'opzione dell'Accessorio cumulativo.

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
B.13 - Altri accanton.	Accanton. ai Fondi iscritti nella classe B del Passivo - Riferimento al Doc.19 dei principi contabili ed elenco esemplificativo	Costi di competenza per la copertura di eventi certi nell'esistenza, ma incerti nell'importo	CO.INT.
B.14 - Oneri diversi di gestione	<p>Costi della gestione caratteristica e delle gestioni accessorie (<i>diverse da quella finanziaria</i>) Costi di natura tributaria che non sono oneri accessori di acquisto. In particolare:</p> <p>a) Costi derivanti dalle gestioni accessorie</p> <p>b) Minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva</p> <p>c) sopravvenienze e insussistenze passive che non derivano da errori (aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi, perdite realizzate su crediti a seguito di transazioni, ecc.)</p> <p>d) Imposte indirette, tasse e contributi che non costituiscono costo accessorio di acquisto + accantonamenti per contenzioso</p> <p>e) Costi ed oneri diversi, di natura non finanziaria. Segue elenco solo esemplificativo;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Contributi ad associazioni sindacali e di categoria - Omaggi ed articoli promozionali 	<p>Individuando più specificatamente il B/7, questa posta poteva essere residuale. Essendo entrambe meramente esemplificative, il costrutto generale non è determinato in modo inequivocabile</p> <p>a) costi diretti della gestione degli investimenti accessori</p> <p>b) Componenti straordinari</p> <p>c) Componenti straordinari</p> <p>d) Costi di competenza certi e assimilati non incorporati nei costi di acquisto costi di competenza presunti</p> <p>e) Confusione tra costi e liberalità, costituenti riparti di reddito</p>	<p>a) Ris. G.ACC.</p> <p>b) CO.S.</p> <p>c) CO.S.</p> <p>d) Rem: P.U.A. (vanno recuperati i costi incorporati)</p> <p>e) CO.INT./Rem/ Distribuzioni a vantaggio sociale-Liberalità esterne</p>

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
	<ul style="list-style-type: none"> - oneri di utilità sociale non iscrivibili nel B.9 - liberalità - abbonamenti a giornali e riviste - costi d'acquisto di giornali, riviste e pubbl. varie - spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali, ecc. 		

RAGGRUPPAMENTO C) DEL CODICE CIVILE

C.15 - Proventi da partecipazioni	<ul style="list-style-type: none"> - Dividendi - Plusvalenza da alienazione partecipazioni iscritte nell'attivo circolante - Ricavi di vendita diritti di opzione - utili da <i>joint ventures</i> e consorzi - eventuali utili in natura distribuiti da aziende partecipate 	<p>Componente periodico di reddito della gestione partecipativa</p> <p>Evento occasionale, salvo diversa indicazione - componente straordinario</p> <p>Ricavo occasionale</p> <p>Componente periodico</p>	G. ACC. - Partecipativa (L'opzione per l'accessorio cumulativo rende irrilevante la distinzione tra periodico e straordinario)
C.16 - Altri proventi	<p>a) Da crediti iscritti nelle immobilizzazioni (interessi e aggi su prestiti concessi)</p> <p>b) Da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni</p> <p>c) Da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni</p> <p>d) Proventi diversi dai precedenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - utili da associazioni in partecipazione e cointeressenze - interessi attivi su conti e depositi bancari 	<p>Componente periodico, ricavo di competenza della gestione di finanziamento</p> <p>b) Componente periodico, ricavo di competenza della gestione mobiliare</p> <p>c) Componente periodico, ricavo di competenza della gestione mobiliare</p> <p>Con alcune eccezioni si tratta di componenti periodici, ricavi di competenza di gestioni varie accessorie</p>	<p>G.ACC. - Finanziamento</p> <p>G.ACC. - Mobiliare</p> <p>G.ACC. - Mobiliare</p> <p>G.ACC. - Varie</p>

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
	<ul style="list-style-type: none"> - interessi da clienti - interessi da crediti dell'attivo circolante (v/dipendenti, v/Erario, v/Enti previdenziali, ecc) - sconti finanziari non in fattura ottenuti per pronta cassa - utili su cambi (connessi a crediti e debiti in valuta - plusvalenze da alienazione di titoli iscritti nell'attivo circolante 	<ul style="list-style-type: none"> - possono avere natura straordinaria o essere differenze diminutive dei costi di acquisizione o aumentative dei ricavi - Componenti periodici o aperiodici, ricavi di competenza della gestione mobiliare 	<p>CO.S. / rettifiche di costi o ricavi</p> <p>G.ACC. - Mobiliare</p>
<p>C.17 - Interessi passivi ed altri oneri finanziari</p>	<p>Oneri finanziari di competenza. Seguono alcuni esempi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - interessi e sconti passivi (commissioni, spese bancarie, ecc) su finanziamenti ottenuti - differenze negative di indicizzazione su prestiti - interessi su dilazioni di debiti di fornitura e interessi di mora - sconti concessi per pagamenti pronta cassa - perdite su cambi (maturate o realizzate) - minusvalenze da alienazione di titoli e partecipazioni iscritte nel circolante 	<p>Costi periodici di competenza per finanziamenti ottenuti, con alcune eccezioni</p> <ul style="list-style-type: none"> - possono avere natura straordinaria o essere differenze aumentative del costo di acquisizione o diminutive dei ricavi - Componenti periodici o aperiodici, costi di competenza della gestione mobiliare e partecipativa 	<p>Rem. del capitale di credito</p> <p>CO.S./rettifiche di costi o ricavi</p> <p>G.ACC. - Mobiliare e partecipativa</p>

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
RAGGRUPPAMENTO D) DEL CODICE CIVILE			
D.18 - Rivalutazioni di attività finanziarie	Ripristino di valore nei limiti delle svalutazioni precedentemente operate in: <ul style="list-style-type: none"> - partecipazioni - immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni - titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni 	Rettifiche di costi imputati in precedenti esercizi, connessi con <ul style="list-style-type: none"> - Gestione partecipativa - Gestione mobiliare e Gestione di finanziamento - Gestione mobiliare 	G.ACC. (L'opzione per l'accessorio cumulativo rende irrilevante la distinzione tra periodico e straordinario)
D.19 - Svalutazioni di attività finanziarie	Svalutazioni di: <ul style="list-style-type: none"> - partecipazioni - immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni - titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni 	Svalutazioni (o Minusvalenze non realizzate) <ul style="list-style-type: none"> - Gestione partecipativa - Gestione mobiliare e Gestione di finanziamento - Gestione mobiliare 	G.ACC. (L'opzione per l'accessorio cumulativo rende irrilevante la distinzione tra periodico e straordinario)
D.22. - Imposte sul reddito dell'esercizio	Tributi diretti quali IR-PEG, IRAP, IRPEF e imposte sostitutive di tali tributi, <ul style="list-style-type: none"> a) di competenza dell'esercizio, pagate, da pagare o accantonate al Fondo Imposte b) differite (La diminuzione eventuale del Fondo imposte differite va portata in diminuzione della voce 22b) 	Le imposte dirette non costituiscono costi, ma quote di riparto di reddito <p>Andrebbero inserite anche le imposte sul reddito di precedenti esercizi.</p>	Rem. della P.U.A.
RAGGRUPPAMENTO E) DEL CODICE CIVILE			
E.20 - Proventi straor. E.21 - Oneri straor.	a) Oneri, plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda <ul style="list-style-type: none"> - oneri di ristrutturazioni aziendali 	Componenti reddituali connessi a mutazioni strutturali	CO.S.

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
	<ul style="list-style-type: none"> - plus e minusvalenze da conferimenti di aziende e rami aziendali, fusioni, ecc - plus e minusvalenze derivanti in generale da operazioni di natura straordinaria, di riconversione produttiva, ristrutturazione, ecc - plus o minusvalenze da espropri o nazionalizzazioni di beni 		
	<p><i>b)</i> plus e minusvalenze derivanti dall'alienazione di imm. civili e altri beni non strumentali all'attività produttiva e non afferenti la gestione finanziaria</p>	<p>Profitti e perdite di realizzo di attività accessorie non finanziarie</p>	<p>CO.S.</p>
	<p><i>c)</i> plusvalenze e minusvalenze da svalutazioni e rivalutazioni di natura straordinaria</p>	<p>Rivalutazioni e svalutazioni</p>	<p>CO.S.</p>
	<p><i>d)</i> sopravvenienze attive e passive derivanti da fatti naturali o da fatti estranei alla gestione finanziaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - furti e ammanchi (gli indennizzi assicurativo-sopravvenienze attive) - perdite e danneggiamenti a seguito di eventi naturali straordinari - liberalità ricevute in danaro o natura che non costituiscono contributi in c/esercizio - oneri per multe, ammende, penali 	<ul style="list-style-type: none"> - costi e ricavi di eventi casuali - costi e ricavi di eventi casuali - ricavo di evento casuale - costo di evento casuale - costi e ricavi di eventi casuali - costi e ricavi di eventi casuali - costi e ricavi di eventi casuali 	<p>CO.S.</p>

Elemento	Contenuto secondo il P.C.12 (1)	Natura	Rilevanza ai fini del V.A.
	<ul style="list-style-type: none"> - oneri da cause e controversie non pertinenti alla normale gestione dell'impresa - perdita o acquisizione a titolo definitivo di caparre - indennità varie per rotture di contratti 		
	e) componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti	- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi	CO.S.
	f) Componenti straordinari conseguenti a mutamenti nei principi contabili adottati	- L'esplicitazione è nella Nota Integrativa	
	g) Imposte relative a precedenti esercizi: <ul style="list-style-type: none"> - tutte le imposte, con i relativi accessori, relative a esercizi precedenti. - dirette - indirette 	<ul style="list-style-type: none"> - quote di riparto di reddito - rettifiche costi e ricavi prec.es. 	Rem. P.U.A.