



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

INDICAZIONI E RACCOMANDAZIONI PER L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO SULLE TEMATICHE AMBIENTALI

Aggiornamento, giugno 2010



A cura della

Commissione "Consulenza ambientale"

Consigliere delegato

Giovanni Gerardo Parente

Presidente

Chiara Mio

Componenti

Gaetano Ambrogio

Paolo Burini

Basilio Aldo D'Ascoli

Francesco Costantini

Uberto Noro

Giuseppe Tagliatela

Guglielmo Antonacci

Clementina Chieffo

Goffredo Del Vecchio

Marisa Leto

Paolo Palombelli

Andrea Venturelli

IRDCEC

Lorenzo Magrassi

Mandato 2008-2012

Area di delega:

Consulenza direzionale e organizzazione aziendale

Consigliere delegato:

Giovanni Gerardo Parente

Consigliere co-delegato:

Domenico Piccolo



SOMMARIO

Introduzione	4
A. Indicazioni e raccomandazioni agli organi di controllo e revisione legale sulle tematiche ambientali nei casi di società previsti dal codice civile non rientranti negli enti di interesse pubblico o nelle società controllate e in quelle sottoposte a comune controllo di enti di interesse pubblico secondo l'emanando regolamento ex art. 16, co. 3, del d.lgs. 39/2010	9
A1. <i>Premessa</i>	9
A2. <i>Controllo generale sugli aspetti ambientali</i>	9
A3. <i>Effetti ambientali significativi sul bilancio d'esercizio e sull'eventuale bilancio consolidato</i>	10
B. Indicazioni e raccomandazioni agli organi di controllo e revisione legale sulle tematiche ambientali negli enti di interesse pubblico	13
B1. <i>Premessa</i>	13
B2. <i>Controllo generale sugli aspetti ambientali</i>	13
B3. <i>Effetti ambientali significativi sul bilancio d'esercizio e sull'eventuale bilancio consolidato</i>	14
C. Indicazioni e raccomandazioni in ordine al controllo delle informazioni attinenti all'ambiente e al personale contenute nella relazione sulla gestione e il giudizio di coerenza nella relazione del revisore legale	17
C1. <i>Premessa</i>	17
C2. <i>Il controllo delle informazioni attinenti all'ambiente e al personale contenute nella relazione sulla gestione</i> ..	17
C3. <i>Il giudizio di coerenza nella relazione del revisore legale</i>	24
C4. <i>Conclusioni</i>	26
Riferimenti normativi e della prassi contabile	27





Introduzione

La crescente attenzione a livello internazionale alle problematiche climatiche e ambientali ha avuto come conseguenza la recente emanazione di una serie di norme che hanno come oggetto il tema dell'ambiente. Tra le più significative il Testo Unico Ambientale¹ e la normativa sul mercato dei diritti di emissione dei cosiddetti gas serra (GHG), nonché il d.lgs. 32/2007² che, riformulando diverse norme di diritto societario, ha introdotto l'obbligo di fornire, se del caso, un'informativa su ambiente e personale da inserire nella relazione sulla gestione allegata ai bilanci ordinari e consolidati di società di capitali, banche e istituti finanziari ed assicurazioni.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili (CNDCEC) ritiene che il commercialista si debba quindi occupare, nella differente veste di consulente o di componente di organi di vigilanza e controllo, delle problematiche riguardanti la gestione aziendale degli aspetti ambientali, la valutazione dei relativi rischi, l'organizzazione dei controlli interni, la rappresentazione contabile dei fatti economico-aziendali, nonché le informazioni da fornire, attraverso il bilancio d'esercizio e la relazione sulla gestione, sulle politiche ambientali dell'azienda.

Si ricorda che nel 1998 la Task Force ambientale del CNDC e del Consiglio nazionale dei ragionieri e periti commerciali elaborò il documento "Aspetti ambientali nell'informativa del bilancio di esercizio" pubblicato sul n. 11 del novembre 1998 quale supplemento al Giornale dei Dottori Commercialisti. L'attività del controllo in tema ambientale veniva già affrontata al cap. 6, "Organi di controllo e collegio sindacale", in cui si richiama il Documento 11 elaborato dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili dei dottori commercialisti e ragionieri dal titolo "Bilancio d'esercizio: finalità e postulati", documento analizzato nell'ottica di inserirvi, ove possibile e significativo ai fini della comunicazione istituzionale, il tema ambientale.

Nel 2002 il CNDC, attraverso la Commissione Economia e Contabilità Ambientale, rivisitò i principi contabili vigenti a tale data con riferimento agli aspetti e alle problematiche ambientali.

Nel novembre 2007 il CNDC, proseguendo nell'impegno di offrire documenti di indirizzo e strumenti operativi ai dottori commercialisti per l'interpretazione e la gestione dei diversi aspetti aziendali, ritenne di prendere in considerazione solo gli aspetti ambientali che generassero impatti sulla salute "pubblica" e sulla qualità dell'ambiente, coinvolgendo quindi indirettamente anche il personale, e predispose il documento "Indicazioni e raccomandazioni per l'attività di controllo sulle tematiche ambientali".

¹ D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, *Norma in materia ambientale*.

² Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 32, *Attuazione della direttiva 2003/51/CE che modifica le direttive 78/660, 83/349, 86/635 e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione*, ha riformulato l'art. 2428 del c.c., l'art. 40 del d.lgs. 127/1991 (bilancio consolidato), l'art. 3 del d.lgs. 87/1992 (banche ed altri istituti finanziari), gli artt. 94 e 100 del d.lgs. 209/2005 (assicurazioni).



Il CNDCEC, con il presente documento, intende ora aggiornare quelle indicazioni alla luce delle novità introdotte in questi ultimi anni dai decreti di recepimento delle varie direttive CE, quali il d.lgs. 32/2007 e il recentissimo d.lgs. 39/2010³, con l'intento di fornire un ausilio ai componenti degli organi di controllo societario riguardo ai doveri di vigilanza e controllo, attraverso indicazioni e raccomandazioni per l'espletamento della propria attività di controllo sulle tematiche ambientali.

Il percorso di separazione tra controllo di legittimità e sull'amministrazione da un lato e revisione legale (già controllo legale dei conti) dall'altro, avviato inizialmente dal d.lgs. 58/1998 (decreto Draghi) per le società quotate nei mercati regolamentati e per le società controllate da società quotate (salvo le esenzioni di cui al Regolamento CONSOB 11971/1999), poi esteso con la riforma del diritto societario del 2003 anche alle società che facevano ricorso al mercato del capitale di rischio e a quelle tenute alla redazione del bilancio consolidato⁴, è ora giunto alla sua ultimazione alla luce delle innovazioni introdotte dal predetto d.lgs. 39/2010. Con questo provvedimento il legislatore ha ridisegnato le categorie in cui si dividono oggi le società di capitali, distinguendole tra:

- enti di interesse pubblico⁵
- società di capitali previste dal codice civile non considerate enti di interesse pubblico.

Ai sensi del decreto, le organizzazioni, definite quali enti di interesse pubblico, sono le seguenti:

- a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione;
- b) le banche;
- c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *u*), del codice delle assicurazioni private;
- d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *cc*), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *cc-ter*), del codice delle assicurazioni private;
- e) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
- f) le società di gestione dei mercati regolamentati;
- g) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
- h) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
- i) le società di intermediazione mobiliare;
- l) l) le società di gestione del risparmio;
- m) le società di investimento a capitale variabile;

³ D.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, *Attuazione della direttiva 2006/42/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/660/CEE.*

⁴ Si veda la precedente versione dell'art. 2409 *bis*, co. 1, 2 e 3, c.c. novellato dal d.lgs. 6/2003.

⁵ Si veda il Capo V, artt. 16-19, d.lgs. 39/2010.



- n) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;
- o) gli istituti di moneta elettronica;
- p) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB.

L'art. 16, co. 2, del citato decreto stabilisce che *“Negli enti di interesse pubblico, nelle società controllate da enti di interesse pubblico, nelle società che controllano enti di interesse pubblico e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale.”*, ponendo invero subito un'eccezione nel comma successivo, laddove prevede che *“La Consob, d'intesa con la Banca d'Italia e l'Isvap, può individuare con regolamento⁶ le società controllate e quelle sottoposte a comune controllo di cui al comma 2 che non rivestono significativa rilevanza nell'ambito del gruppo, nelle quali, ai sensi dell'articolo 2409 -bis , secondo comma, del codice civile, la revisione legale può essere esercitata dal collegio sindacale.”*

Altra importante novità che merita di essere qui segnalata riguarda la figura del revisore, svincolata dalla sua “personalità” (fisica o giuridica, individuale o collettiva), in quanto diviene rilevante unicamente l'iscrizione al nuovo Registro⁷. Pertanto, anche una persona fisica potrà – ad esempio – essere nominato revisore legale di una società quotata.

Alla luce di questo breve *excursus* sulle novità introdotte dal recente intervento legislativo, si possono individuare le figure che attengono all'attività di controllo, ovvero:

1. Collegio sindacale, consiglio di sorveglianza o comitato per il controllo sulla gestione (in base al sistema di governance scelto), con sole funzioni di controllo di legittimità e sull'amministrazione societaria di cui ai paragrafi successivi (da ora per semplificare e differenziare dall'attività di revisione legale, lo chiameremo solo organo di controllo):
 - A. nei casi di società previsti dal codice civile non rientranti negli enti di interesse pubblico o
 - B. negli enti di interesse pubblico.
2. Revisore legale, con sole funzioni di controllo sulla contabilità e sul bilancio ordinario e/o consolidato (ovvero la revisione legale dei conti):
 - A. nei casi di società previsti dal codice civile non rientranti negli enti di interesse pubblico o
 - B. negli enti di interesse pubblico.
3. Collegio sindacale o consiglio di sorveglianza (non il comitato per il controllo sulla gestione), con funzioni “accorpate” di legittimità e di revisione legale dei conti:
 - A. nei casi di società previsti dal codice civile non rientranti negli enti di interesse pubblico o
 - B. nelle società controllate e quelle sottoposte a comune controllo di enti di interesse pubblico secondo l'emanando regolamento ex art. 16, co. 3, del d.lgs.39/2010.

⁶ Il Regolamento ad oggi non è stato ancora emanato (da verificare al momento della pubblicazione).

⁷ Vi sarà un unico registro (ex art. 2, d.lgs. 39/2010) che assorbirà i due registri oggi esistenti, ovvero il Registro dei revisori contabili, tenuto presso il Ministero della Giustizia ex art. 2, d.lgs. 88/1992, e quello delle società di revisione, tenuto dalla CONSOB ex art. 161 TUIF.



Passando all'esame delle attività da espletare, il d.lgs. 58/1998 stabilisce l'ambito dei controlli negli enti di interesse pubblico, affidando, nell'art. 149, all'organo di controllo di cui al punto 1B, in particolare, la vigilanza:

- a) sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo;
- b) sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- c) sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;
- c bis) sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste da codici di comportamento redatti da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, cui la società, mediante informativa al pubblico, dichiara di attenersi;
- d) sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate ai sensi dell'articolo 114, comma 2.

Le attività di cui all'art. 149 lett. a), b) e c) del decreto Draghi sono state riproposte dal legislatore della Riforma del diritto societario nell'art. 2403, c.c., assegnando ai soggetti di cui al punto 1A sia l'affidamento della vigilanza sulla legittimità e correttezza degli atti gestori sia l'esame dell'adeguatezza della struttura organizzativa della società e del sistema di controllo interno; sono pertanto tali organi a dover vigilare – in via generale – sull'osservanza delle norme ambientali e, nei casi di significativi impatti ambientali, sugli interventi organizzativi e sulle attività poste in essere dagli organi amministrativi e dall'alta direzione a presidio dei diversi rischi ambientali, a salvaguardia del patrimonio societario.

I soggetti di cui ai punti 2A e 2B, invece, sono mandatari dei controlli sui conti e sul bilancio (ovvero la revisione legale dei conti) in forza dell'art. 14 del d.lgs. 39/2010 (che quindi abroga gli artt.155, TUF, e 2409 *ter*, c.c.) per il quale:

- a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;
- b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Nell'ambito della relazione che riporta il giudizio finale sul bilancio, il revisore legale deve fornire anche un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio⁸.

I soggetti di cui ai punti 3A e 3B, di conseguenza, sono mandatari, allo stesso tempo, sia dei controlli sulla legittimità sia di quelli previsti dalla revisione legale dei conti, e dunque delle funzioni inerenti alle varie fattispecie relative, rispettivamente, ai punti 1 e 2 sopra elencati.

⁸ Si vedano a tal proposito i Principi di revisione CNDCEC PR 001, "Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio" (febbraio 2009), e CNDCEC PR 002, "Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art.2409 *ter* del Codice Civile" (aprile 2009). Si veda la sez.. C del presente documento.



A seguito di quanto brevemente esposto, in merito alle funzioni di vigilanza, controllo e revisione svolte dai commercialisti, il CNDCEC propone le seguenti indicazioni e raccomandazioni riguardanti le tematiche ambientali:

- A) *Indicazioni e raccomandazioni agli organi di controllo e revisione legale sulle tematiche ambientali nei casi di società previsti dal codice civile non rientranti negli enti di interesse pubblico, o nelle società controllate e in quelle sottoposte a comune controllo di enti di interesse pubblico secondo l'emanando regolamento ex art. 16, co. 3, del d.lgs.39/2010.*
- B) *Indicazioni e raccomandazioni agli organi di controllo e revisione legale sulle tematiche ambientali negli enti di interesse pubblico.*
- C) *Il controllo delle informazioni attinenti all'ambiente e al personale contenute nella relazione sulla gestione e il giudizio di coerenza nella relazione del revisore (si ritiene pertanto applicabile a tutti gli enti e società, che siano o meno di interesse pubblico).*

La Commissione ha ritenuto di esprimere le sopraesposte indicazioni e raccomandazioni per specifici aspetti riguardanti le tematiche ambientali.

Ovviamente tutte le altre attività di vigilanza e controllo normativamente previste trovano puntuale riferimento nei Principi di comportamento vigenti.

AVVERTENZA PER LA LETTURA

Il presente documento è articolato in tre sezioni ed è strutturato in modo tale da consentire la lettura indipendente delle sezioni: la A) e B) alternativamente e quindi la C), che completa le precedenti.



A. Indicazioni e raccomandazioni agli organi di controllo e revisione legale sulle tematiche ambientali nei casi di società previsti dal codice civile non rientranti negli enti di interesse pubblico o nelle società controllate e in quelle sottoposte a comune controllo di enti di interesse pubblico secondo l’emanando regolamento ex art. 16, co. 3, del d.lgs. 39/2010

A1. Premessa

Qualora l’attività aziendale influenzi o possa influenzare l’ambiente e/o la salute pubblica, si rende necessario il controllo degli interventi atti a prevenire, eliminare o comunque ridurre le conseguenze negative derivanti dall’esercizio dell’attività medesima.

Questo contesto determina la necessità di programmare e intervenire sull’impatto ambientale, mettendo a disposizione le necessarie risorse finanziarie ed economiche e informando i terzi delle politiche ambientali della società. Ritenendo il bilancio d’esercizio, l’eventuale bilancio consolidato e la relazione sulla gestione i primari e fondamentali strumenti d’informazione ai soci e ai terzi sullo svolgimento dell’attività aziendale, gli stessi vanno ritenuti gli strumenti più adatti per divulgare le informazioni sulle attività poste in essere dall’azienda connesse alle tematiche ambientali.

Il CNDCEC ritiene pertanto che gli organi di controllo e di revisione legale debbano riservare opportune verifiche e controlli in ordine a quanto riferibile a tali tematiche.

A2. Controllo generale sugli aspetti ambientali

L’obiettivo del controllo generale è il seguente:

- accertare gli aspetti ambientali dell’attività esercitata, al fine di riscontrare i rischi ad essa connessi nel caso d’inosservanza di norme di salvaguardia dell’ambiente e/o della salute pubblica e di palesi comportamenti nocivi all’ambiente e/o alla salute pubblica.

Gli organi di controllo e di revisione, considerata la particolare complessità della materia ambientale, devono acquisire le necessarie informazioni dai responsabili aziendali e, se del caso, devono far richiedere dalla società relazioni o pareri a consulenti esterni.

In linea con quanto previsto dall’ISA 315 ed indipendentemente dalle dimensioni aziendali, ad inizio del mandato potrebbe essere opportuno (come avviene usualmente per altre tematiche quali la sicurezza del lavoro, la sicurezza dei dati, la privacy, ecc.) farsi rilasciare dai responsabili aziendali delle tematiche ambientali una breve relazione sulle normative ambientali cui l’azienda deve



rispondere (ad esempio nuovo T.U. ambientale o leggi speciali come prevede l'ISA 315 - Appendice), sulle specifiche problematiche dell'attività produttiva aziendale (ad esempio un breve cenno al ciclo produttivo, alle modalità di approvvigionamento delle materie prime e semilavorati, ad eventuali studi di *Life Cycle Assessment*, ecc.) e sui presidi posti a tutela di eventuali problematiche ad essa connesse (ad esempio lo smaltimento di eventuali rifiuti), sull'esistenza di rischi (*risk assessment*), di investimenti⁹ o di eventuali certificazioni in tema ambientale (EMAS, Ecolabel, ISO 14000, ecc.) o in tema di produzione, qualora riguardi anche gli aspetti ambientali e della salute pubblica (Vision 2000, ecc.), sulla pubblicazione di informativa sociale e/o ambientale (bilanci sociali, report di sostenibilità, ecc.)¹⁰. L'organo di controllo è opportuno faccia menzione di tale relazione nel verbale di insediamento, acquisendola nelle proprie carte di lavoro. Periodicamente, in corso di mandato, l'organo di controllo dovrebbe richiedere la relazione con eventuali implementazioni e/o aggiornamenti, o semplicemente (in caso non vi siano particolari novità) riportare il colloquio con i responsabili tecnici di cui sopra, verificando se vi siano state anomalie e/o criticità evidenziate dai sistemi di certificazione o in altra documentazione.

Nei casi maggiormente complessi sarebbe opportuno, come anzidetto, far richiedere dalla società pareri e/o perizie di esperti.

A3. Effetti ambientali significativi sul bilancio d'esercizio e sull'eventuale bilancio consolidato

Nel caso in cui le informazioni e verifiche di cui al punto A2 evidenzino un impatto ambientale significativo con possibili conseguenze patrimoniali e reddituali per la società (e per il gruppo, ove esistente), il revisore legale e l'organo di controllo devono procedere, per quanto di competenza:

- (a) all'accertamento e conseguente verifica sia delle modalità con le quali l'organizzazione aziendale e il sistema dei controlli interni presidiano i rischi ambientali, sia dell'adeguatezza delle procedure per il riscontro delle problematiche connesse, al fine di poter effettuare tempestivi e rapidi interventi;
- (b) alla verifica della veridicità e della correttezza delle appostazioni patrimoniali ed economiche del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato aventi specifico contenuto ambientale, in osservanza dei criteri di valutazione e dei principi contabili adottati – civilistici o *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standard* (IAS/IFRS) –, e dell'adeguatezza delle informazioni contenute nella nota integrativa sulle poste interessate;

⁹ Cfr. CNDC-Commissione Economia e contabilità ambientale, "Glossario" (di economia e contabilità ambientale), febbraio 2004.

¹⁰ Cfr. CNDC-Commissione Economia e contabilità ambientale, *Il report di sostenibilità ambientale e sociale: principi e contenuti*, Milano, Egea, 2004.



ed inoltre, ai fini della informativa ambientale e sulla sostenibilità:

- (c) alla verifica dell'esistenza e adeguatezza delle informazioni attinenti all'ambiente laddove contenute nella relazione sulla gestione del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato (ex art. 2428, co. 2, c.c.), in quanto indispensabili ad una corretta comprensione della situazione e dell'andamento e del risultato della gestione della società;
- (d) alla verifica della coerenza con il bilancio d'esercizio e con l'eventuale bilancio consolidato delle informazioni attinenti all'ambiente eventualmente contenute nella relazione sulla gestione (ex art. 14 c.2 lett. e), d.lgs. 39/2010).

Nella verifica sub a), in caso di rilievi di carenze e inadeguatezze, gli organi di controllo devono richiedere necessarie ed adeguate misure atte al controllo delle situazioni ambientali e alla prevenzione dei relativi rischi.

Gli organi di revisione legale e di controllo (ognuno per le rispettive competenze di legge) devono evidenziare gli eventuali rilievi o richiami in sede di predisposizione della relazione di accompagnamento al bilancio d'esercizio e all'eventuale bilancio consolidato.

Si propone di seguito una tabella riassuntiva dell'attività dei due organi, correlata alla tipologia di controlli sopra indicati:

Attività da espletare	Riferimenti dell'organo	
	Collegio sindacale ^{11/12} (art. 2403, co. 1, c.c.)	Revisore legale (art. 14 d.lgs.39/2010)
(a)	Vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno e sul suo regolare funzionamento	Controllo propedeutico alla verifica sulla regolare tenuta della contabilità (co. 1, lett. b)
(b)	Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto (potere-dovere di controllo sintetico e generale)	Controllo analitico per giudizio professionale sul bilancio (co. 1, lett. a)
(c)	Vigilanza sull'osservanza delle norme sul bilancio, in particolar modo su quanto previsto nell'art. 2428 c.c.	Lettura informativa
(d)	Vigilanza sull'osservanza delle norme sul bilancio (potere-dovere di controllo sintetico e generale)	Lettura critica generale sulle altre informazioni per giudizio professionale sul bilancio (co. 2, lett. e) ¹³

Naturalmente, nelle s.r.l. e nelle s.p.a. dove si sceglie di attribuire al collegio sindacale anche la funzione di controllo e di revisione legale, tutta l'attività di controllo è affidata appunto al collegio sindacale.

¹¹ Ovvero altro organo di controllo di legittimità in base al sistema di governance scelto.

¹² Si veda il documento CNDC, "Compiti di natura contabile e doveri di controllo del bilancio di esercizio del collegio sindacale che non sia stato incaricato del controllo contabile", approvato il 19 aprile 2006 e disponibile sul sito del CNDC nella sezione "Societario" dell'area "Studi e ricerche".

¹³ Nel CNDCEC PR 001, al par. 6, le informazioni sull'ambiente rientrano tra le "Altre Informazioni" e, al par. 10, si parla di "lettura d'insieme di tali Altre informazioni" con "spirito critico" (si veda la sez. C del presente documento).



Di seguito si riportano alcune esemplificazioni dei controlli e delle verifiche da porre in essere da parte degli organi di controllo:

- in relazione al punto (a), sulla base della relazione ottenuta in sede di prima verifica, si potrebbe predisporre un diagramma di flusso (*flow-chart*) nel quale vengono evidenziati il sistema di controllo degli eventuali impatti ambientali, i presidi posti nei vari reparti aziendali, la documentazione a sostegno delle attività “pro-ambiente”, verificando (tramite interviste, raccolta di documenti, test, ecc.) l’adeguatezza, l’efficacia ed il funzionamento di tale sistema di controllo, aggiornando le carte di lavoro sulla base delle successive informazioni/relazioni ottenute in corso di mandato;
- in relazione al punto (b), le verifiche, solo a titolo indicativo, riguardano le eventuali appostazioni di voci “ambientali” nel bilancio di esercizio (e/o consolidato) e la loro adeguata descrizione in nota integrativa, conseguenti alla contabilizzazione (o meno) di costi ambientali d’esercizio, alla capitalizzazione di costi ambientali, ad accantonamenti a fondi per rischi ambientali, per costi di smantellamento e bonifica o per costi di risanamento e ripristino di siti aziendali¹⁴, alla contabilizzazione di contributi a fronte di investimenti ambientali, alla contabilizzazione dei diritti di emissione GHG o di certificati verdi¹⁵;
- in relazione al punto (c), si rimanda a quanto successivamente riportato nella sezione C;
- in relazione al punto (d), si rimanda a quanto successivamente riportato nella sezione C.

¹⁴ Solo a titolo di memoria, si ricordano le differenze tra Principi contabili nazionali e IAS relativamente alla capitalizzazione di costi e alla valutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e alle passività potenziali; per un ulteriore approfondimento si rimanda ai documenti: CNDC, “Aspetti ambientali nell’informativa del bilancio d’esercizio”, 2002; CNDC, Glossario (2004) *cit.*; Raccomandazione della Commissione europea del 30 maggio 2001, n. 453, relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nella relazioni sulla gestione delle società.

¹⁵ Relativamente all’opportunità e alle modalità di contabilizzazione dei diritti di emissione nell’ambito del sistema europeo dell’Emission Trading Scheme, si veda a tal proposito il documento CNDC-Commissione Economia e contabilità ambientale, “Diritti di emissione dei gas serra (GHG): aspetti contabili e di bilancio”, aprile 2007.



B. Indicazioni e raccomandazioni agli organi di controllo e revisione legale sulle tematiche ambientali negli enti di interesse pubblico

B1. Premessa

Qualora l'attività aziendale influenzi o possa influenzare l'ambiente e/o la salute pubblica, si rende necessario il controllo degli interventi atti a prevenire, eliminare o comunque ridurre le conseguenze negative derivanti dall'esercizio dell'attività medesima.

Questo contesto determina la necessità di programmare e intervenire sull'impatto ambientale, mettendo a disposizione le necessarie risorse finanziarie ed economiche e informando i terzi delle politiche ambientali della società. Ritenendo il bilancio d'esercizio, l'eventuale bilancio consolidato e la relazione sulla gestione i primari e fondamentali strumenti d'informazione ai soci e ai terzi sullo svolgimento dell'attività aziendale, gli stessi vanno ritenuti gli strumenti più adatti per divulgare le informazioni sulle attività poste in essere dall'azienda connesse alle tematiche ambientali.

Il CNDCEC ritiene pertanto che gli organi di controllo e di revisione legale debbano riservare opportune verifiche e controlli in ordine a quanto riferibile a tali tematiche.

Come evidenziato nella tabella riepilogativa, in questa fattispecie è necessaria la presenza dei due organi (collegio sindacale e revisore legale) e, pertanto, quanto di seguito riportato vale per le rispettive competenze.

B2. Controllo generale sugli aspetti ambientali

L'obiettivo del controllo generale è il seguente:

- accertare gli aspetti ambientali dell'attività esercitata al fine di riscontrare i rischi ad essa connessi nel caso di inosservanza di norme di salvaguardia dell'ambiente e/o della salute pubblica e di palesi comportamenti nocivi all'ambiente e/o alla salute pubblica.

Gli organi di controllo e di revisione legale, considerata la particolare complessità della materia ambientale, devono acquisire le necessarie informazioni dai responsabili aziendali e, se del caso, devono far richiedere dalla società relazioni o pareri a consulenti esterni.

In linea con quanto previsto dall'ISA 315 ed indipendentemente dalle dimensioni aziendali, ad inizio del mandato potrebbe essere opportuno (come avviene usualmente per altre tematiche quali la sicurezza del lavoro, la sicurezza dei dati, la privacy, ecc.) farsi rilasciare dai responsabili aziendali delle tematiche ambientali una breve relazione sulle normative ambientali cui l'azienda deve



rispondere (ad esempio nuovo T.U. ambientale o leggi speciali come prevede l'ISA 315, Appendice), sulle specifiche problematiche dell'attività produttiva aziendale (ad esempio un breve cenno al ciclo produttivo, alle modalità di approvvigionamento delle materie prime e semilavorati, ad eventuali studi di *Life Cycle Assessment*, ecc.) e sui presidi posti a tutela di eventuali problematiche ad essa connesse (ad esempio lo smaltimento di eventuali rifiuti), sull'esistenza di rischi (*risk assessment*), di investimenti¹⁶ o di eventuali certificazioni in tema ambientale (EMAS, Ecolabel, ISO 14000, ecc.) o in tema di produzione, qualora riguardi anche gli aspetti ambientali e della salute pubblica (Vision 2000, ecc.), sulla pubblicazione di informativa sociale e/o ambientale (bilanci sociali, report di sostenibilità, ecc.)¹⁷. L'organo di controllo è opportuno faccia menzione di tale relazione nel verbale di insediamento, acquisendola nelle proprie carte di lavoro. Periodicamente, in corso di mandato, l'organo di controllo dovrebbe richiedere la relazione con eventuali implementazioni e/o aggiornamenti, o semplicemente (in caso non vi siano particolari novità) riportare il colloquio con i responsabili tecnici di cui sopra, verificando se vi siano state anomalie e/o criticità evidenziate dai sistemi di certificazione o in altra documentazione.

Nei casi maggiormente complessi sarebbe opportuno, come anzidetto, far richiedere dalla società pareri e/o perizie di esperti.

B3. Effetti ambientali significativi sul bilancio d'esercizio e sull'eventuale bilancio consolidato

Nel caso in cui le informazioni e verifiche di cui al punto B2 evidenzino un impatto ambientale significativo con possibili conseguenze patrimoniali e reddituali per la società (e per il gruppo, ove esistente), il revisore legale e l'organo di controllo devono procedere per quanto di competenza:

- (a) all'accertamento e conseguente verifica sia delle modalità con le quali l'organizzazione aziendale e il sistema dei controlli interni presidiano i rischi ambientali, sia dell'adeguatezza delle procedure per il riscontro delle problematiche connesse, al fine di poter effettuare tempestivi e rapidi interventi;
- (b) alla verifica della veridicità e della correttezza delle appostazioni patrimoniali ed economiche del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato¹⁸ aventi specifico contenuto ambientale, in osservanza dei criteri di valutazione e dei principi contabili adottati – civilistici o *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standard* (IAS/IFRS) – e dell'adeguatezza delle informazioni contenute nella nota integrativa sulle poste interessate;

¹⁶ Cfr. CNDC-Commissione Economia e contabilità ambientale, "Glossario" (di economia e contabilità ambientale), febbraio 2004.

¹⁷ Cfr. CNDC-Commissione Economia e contabilità ambientale, *Il report di sostenibilità ambientale e sociale: principi e contenuti*, Milano, Egea, 2004.

¹⁸ E' altrettanto importante che gli organi di controllo della capogruppo richiedano informazioni anche agli organi di controllo delle società controllate, in modo da coordinare l'attività generale di verifica.



ed inoltre, ai fini della informativa ambientale e sulla sostenibilità:

- (c) alla verifica dell'esistenza e dell'adeguatezza delle informazioni attinenti all'ambiente laddove contenute nella relazione sulla gestione del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato (ex art. 2428 c.2 c.c.), in quanto indispensabili ad una corretta comprensione della situazione e dell'andamento e del risultato della gestione della società e/o del gruppo;
- (d) alla verifica della coerenza con il bilancio d'esercizio e con l'eventuale bilancio consolidato delle informazioni attinenti all'ambiente eventualmente contenute nelle corrispondenti relazioni sulla gestione (ex art. 14 c.2, lett.e) d.lgs. 39/2010).

Nella verifica sub a), in caso di rilievi di carenze e inadeguatezze, gli organi di controllo devono richiedere necessarie ed adeguate misure atte al controllo delle situazioni ambientali e alla prevenzione dei relativi rischi.

Gli organi di revisione legale e di controllo (ognuno per le rispettive competenze di legge) devono evidenziare gli eventuali rilievi o richiami in sede di predisposizione della relazione di accompagnamento al bilancio d'esercizio e all'eventuale bilancio consolidato.

Si propone di seguito una tabella riassuntiva dell'attività dei due organi, correlata alla tipologia di controlli sopra indicati:

Attività da espletare	Riferimenti dell'organo	
	Collegio sindacale ^{19/20} (art. 149, TUIF)	Revisore legale (art. 14 d.lgs.39/2010)
(a)	Vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno e sul suo regolare funzionamento	Controllo propedeutico alla verifica sulla regolare tenuta della contabilità (co. 1, lett. b)
(b)	Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto (potere-dovere di controllo sintetico e generale)	Controllo analitico per giudizio professionale sul bilancio (co. 1, lett. a)
(c)	Vigilanza sull'osservanza delle norme sul bilancio, in particolar modo su quanto previsto nell'art. 2428 c.c.	Lettura informativa
(d)	Vigilanza sull'osservanza delle norme sul bilancio (potere-dovere di controllo sintetico e generale)	Lettura critica generale sulle altre informazioni per giudizio professionale sul bilancio (co. 2, lett. e) ²¹

¹⁹ Si veda il documento CNDC, "Compiti di natura contabile e doveri di controllo del bilancio di esercizio del collegio sindacale che non sia stato incaricato del controllo contabile", approvato il 19 aprile 2006 e disponibile sul sito del CNDC nella sezione "Societario" dell'area "Studi e ricerche".

²⁰ Ovvero altro organo di controllo di legittimità in base al sistema di governance scelto.

²¹ Nel CNDC PR 001, al par. 6, le informazioni sull'ambiente rientrano tra le "Altre Informazioni" e, al par. 10, si parla di "lettura d'insieme di tali Altre informazioni" con "spirito critico".



Di seguito si riportano alcune esemplificazioni dei controlli e delle verifiche da porre in essere da parte degli organi di controllo:

- in relazione al punto (a), sulla base della relazione ottenuta in sede di prima verifica, si potrebbe predisporre un diagramma di flusso (*flow-chart*) nel quale vengono evidenziati il sistema di controllo degli eventuali impatti ambientali, i presidi posti nei vari reparti aziendali, la documentazione a sostegno delle attività “pro-ambiente”, verificando (tramite interviste, raccolta documenti, test, ecc.) l’adeguatezza, l’efficacia ed il funzionamento di tale sistema di controllo, aggiornando le carte di lavoro sulla base delle successive informazioni/relazioni ottenute in corso di mandato;
- in relazione al punto (b), le verifiche, solo a titolo indicativo, riguardano le eventuali appostazioni di voci “ambientali” nel bilancio di esercizio (e/o consolidato) e la loro adeguata descrizione in nota integrativa, conseguenti alla contabilizzazione (o meno) di costi ambientali d’esercizio, alla capitalizzazione di costi ambientali, ad accantonamenti a fondi per rischi ambientali, per costi di smantellamento e bonifica o per costi di risanamento e ripristino di siti aziendali²², alla contabilizzazione di contributi a fronte di investimenti ambientali, alla contabilizzazione dei diritti di emissione GHG o di certificati verdi²³;
- in relazione al punto (c), si rimanda a quanto successivamente riportato nella sezione C;
- in relazione al punto (d), si rimanda a quanto successivamente riportato nella sezione C.

²² Solo a titolo di memoria, si ricordano le differenze tra Principi contabili nazionali e IAS relativamente alla capitalizzazione di costi e alla valutazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali e alle passività potenziali; per un ulteriore approfondimento si rimanda ai documenti: CNDC, “Aspetti ambientali nell’informativa del bilancio d’esercizio”, 2002; CNDC, Glossario (2004) *cit.*; Raccomandazione della Commissione Europea del 30 maggio 2001, n. 453, relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nella relazioni sulla gestione delle società.

²³ Relativamente all’opportunità e alle modalità di contabilizzazione dei diritti di emissione nell’ambito del sistema europeo dell’Emission Trading Scheme, si veda a tal proposito il documento CNDC-Commissione Economia e contabilità ambientale, “Diritti di emissione dei gas serra (GHG): aspetti contabili e di bilancio”, aprile 2007.



C. Indicazioni e raccomandazioni in ordine al controllo delle informazioni attinenti all'ambiente e al personale contenute nella relazione sulla gestione e il giudizio di coerenza nella relazione del revisore legale

C1. Premessa

In questa sezione, alla luce delle rilevanti novità normative avvenute in questi ultimi anni che hanno interessato la relazione sulla gestione e il progressivo grado di innalzamento di importanza di tale documento (e conseguentemente di maggiore onere in termini di predisposizione e di attenzione da parte degli organi gestori delle società e quindi dei vari organi di controllo), il CNDCEC analizza i contenuti dei controlli da effettuarsi ai fini di quanto indicato nelle lett. c) e d) delle sezioni A3) e B3) del presente documento, ovvero:

- c) la verifica dell'esistenza e dell'adeguatezza delle informazioni attinenti all'ambiente laddove contenute nella relazione sulla gestione del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato (ex art. 2428 c.2 c.c.), in quanto indispensabili ad una corretta comprensione della situazione e dell'andamento e del risultato della gestione della società e/o del gruppo;
- d) la verifica della coerenza con il bilancio d'esercizio e con l'eventuale bilancio consolidato delle informazioni attinenti all'ambiente eventualmente contenute nelle corrispondenti relazioni sulla gestione (ex art. 14 c.2, lett.e) d.lgs. 39/2010).

C2. Il controllo delle informazioni attinenti all'ambiente e al personale contenute nella relazione sulla gestione

Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 32, che ha attuato la Direttiva 2003/51/CE, ha introdotto integrazioni e modifiche ad articoli del codice civile e a precedenti decreti, nella direzione di fornire ai destinatari del bilancio di esercizio informazioni sempre più precise e complete anche in relazione ai temi ambientali. Il decreto prevede che l'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società sia completata da una relazione sulla gestione che comprenda indicatori finanziari e, *“se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale.”*

In particolare, il d.lgs. 32/2007 ha disposto che:

- l'art. 2428, c.c., che disciplina il contenuto della relazione sulla gestione della società per azioni, integri l'informazione prescrivendo che la stessa relazione sulla gestione accompagni, se del caso, l'analisi *“fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e*



dell'andamento e del risultato della gestione", con le informazioni attinenti all'ambiente e al personale;

- l'art. 40 del d.lgs. 9 aprile 1991, n. 127, che dà attuazione alle Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, prescrive ugualmente che la relazione sulla gestione che correda il bilancio consolidato, contenga, se del caso, oltre all'analisi *"fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della gestione nel suo insieme e nei vari settori"*, anche le informazioni attinenti all'ambiente e al personale;
- l'art. 3 del d.lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, che dà attuazione alle Direttive 86/635/CEE, relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari, e 89/117/CEE, relativa agli obblighi in materia di pubblicità dei documenti contabili delle succursali, stabilite in uno stato membro, di enti creditizi ed istituti finanziari con sede sociale fuori di tale stato membro, prescrive ugualmente che la relazione sulla gestione che correda il bilancio dell'impresa e il consolidato, contenga, se del caso, oltre all'analisi *"fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'impresa o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della gestione"*, anche le informazioni attinenti all'ambiente e al personale;
- gli artt. 94 e 100 del d.lgs. 7 settembre 2005, n. 209, che disciplinano la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle società di assicurazione, prescrivano che nella relazione sulla gestione che correda il bilancio dell'impresa e il consolidato, oltre all'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'impresa, o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento, e dell'andamento e del risultato della gestione, vengano fornite, se del caso, anche le informazioni attinenti all'ambiente e al personale.



Fermi restando gli obblighi di rappresentazione veritiera e corretta nell'ambito del bilancio (prospetti contabili e nota integrativa), nella relazione sulla gestione devono essere inserite tutte le informazioni utili ad offrire un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società. L'obbligatorietà della previsione normativa si manifesta, pertanto, non tanto in una esplicita elencazione nel dettato legislativo sui punti di minima che devono trovare descrizione, ma si estrinseca in una valutazione dovuta da parte degli amministratori sull'opportunità di fornire tali informazioni. Spetta, quindi, agli amministratori valutare se predisporre e diffondere anche specifiche analisi su temi ambientali, potendo/dovendo essi apprezzare se l'omissione di tali informazioni comprometta il raggiungimento dell'analisi aziendale fedele, equilibrata ed esauriente, e tenendo comunque conto di quanto previsto nel documento "La relazione sulla gestione – art. 2428 codice civile – La relazione sulla gestione dei bilanci d'esercizio alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 32/2007", pubblicato nel gennaio 2009, in cui, all'allegato III, il CNDCEC individua, come segue, le informazioni obbligatorie e facoltative, sul personale e sull'ambiente, da fornire nella relazione sulla gestione²⁴:

Informazioni obbligatorie sul personale:

- morti sul lavoro del personale iscritto al libro matricola, per i quali è stata accertata definitivamente una responsabilità aziendale;
- infortuni gravi sul lavoro che hanno comportato lesioni gravi o gravissime al personale iscritto al libro matricola per i quali è stata accertata definitivamente una responsabilità aziendale;

²⁴ Nel documento citato, il CNDCEC sottolinea di ritenere "che vi sia una gerarchia nell'informativa da fornire nella relazione sulla gestione e che si debba ricorrere agli indicatori non finanziari solo se questi siano realmente necessari per comprendere la situazione della società e l'andamento del risultato della gestione, ovvero se in assenza di tali indicatori non finanziari il bilancio risulti non trasparente e/o veritiero e, quindi, fuorviante per i suoi utilizzatori.". Subito di seguito, tuttavia, il CNDCEC ritiene anche che "avendo il legislatore voluto enucleare, fra tutte, le *'informazioni attinenti all'ambiente e al personale'*,... ..questa specifica identificazione debba essere intesa nell'ottica di rafforzare il ruolo sociale dell'impresa e, perciò, ritiene che obbligatoriamente – e, quindi, indipendentemente dalla rilevanza degli effetti economici prodotti sulla gestione - vadano fornite nella relazione sulla gestione, se si sono verificati gli eventi correlati, le informazioni riportate nell'Allegato III.

Tali informazioni sono distinte in "obbligatorie" e "facoltative":

- le informazioni obbligatorie devono essere riportate, nei casi in cui gli eventi sottostanti si verifichino, da tutte le società, indipendentemente dalla loro dimensione;
- le informazioni facoltative possono essere ritenute importanti e il CNDCEC auspica che molte società forniranno tali informazioni, visto che esse comunicano ai terzi una politica sociale e ambientale pro-attiva e un atteggiamento positivo di CSR.

Si segnala anche che nell'informativa facoltativa potrebbero essere opportunamente comprese le informazioni inerenti la strategia di sostenibilità e le politiche attinenti all'ambiente e al personale, come indicato nella menzionata Raccomandazione 2001/453/CE."

Il puntuale approfondimento della classificazione delle informazioni relative alle tematiche in oggetto, dei rischi aziendali correlati alle fattispecie sottostanti, di pertinenti indicatori di monitoraggio e valutazione e di esempi di best practice commentate, tratte dai bilanci 2008 di alcune società quotate operanti in settori critici rispetto a questo tipo di comunicazione, articolati secondo la classificazione adottata descritta, è oggetto di un secondo documento del CNDCEC, complementare a quello citato, "La relazione sulla gestione – art. 2428 codice civile – La relazione sulla gestione dei bilanci d'esercizio alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 32/2007 – Informativa sull'ambiente e sul personale", pubblicato nel marzo 2009.



- addebiti in ordine a malattie professionali su dipendenti o ex dipendenti e cause di mobbing, per cui la società è stata dichiarata definitivamente responsabile, descrivendo la natura e l'entità di tali addebiti;

Informazioni obbligatorie sull'ambiente:

- danni causati all'ambiente per cui la società è stata dichiarata colpevole in via definitiva;
- sanzioni o pene definitive inflitte all'impresa per reati o danni ambientali;
- emissioni gas ad effetto serra ex legge 316/2004 (obbligatoria per gli impianti soggetti ad Emissions Trading Scheme (ETS) ed opzionale per le altre società);

Informazioni facoltative sul personale e sull'ambiente:

- iniziative volte a trasformare precedenti forme di lavoro "precario" in contratti di lavoro a tempo indeterminato;
- investimenti in personale (sicurezza) e relativi costi di esercizio;
- investimenti ambientali e costi ambientali (ai sensi della Raccomandazione 2001/453/CE, ovvero investimenti e costi che migliorano l'impatto ambientale, distinguendoli da quelli invece necessari per rispettare i parametri fissati dalla legge);
- politiche di smaltimento e riciclaggio dei rifiuti, se rilevanti;
- certificazioni (Sa 8000; Emas; Iso 14000; Dm Sas);
- emissioni gas ad effetto serra ex legge 316/2004 ed eventuali certificazioni verdi, se la società non rientra in un settore per il quale tale informativa è obbligatoria.

Si richiama quanto espresso in merito alla rilevanza ed alla significatività²⁵ nel documento "Asseverazione e report di sostenibilità" del 2006, tenendo ben presente il diverso contesto nel quale tali principi sono stati espressi (l'asseverazione di un documento volontario).

La responsabilità circa le informazioni ambientali di cui si dà conto nella relazione sulla gestione, ai sensi del d.lgs. 32/2007, ricade interamente sull'amministratore; è dovere dell'organo di controllo accertare che, oltre alle informazioni da fornire obbligatoriamente ai sensi del citato documento del CNDCEC²⁶, siano stati esposti i fatti e le informazioni rilevanti, ovvero individuare gli eventi la cui omissione non permetterebbe al destinatario del bilancio e della relazione sulla gestione di formarsi un quadro completo – un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente – della situazione aziendale. L'informativa ambientale non solo è praticamente sconosciuta alla tradizione bilancistica in Italia, ma presenta sue caratteristiche intrinseche che ne rendono difficile la fissazione di una soglia di rilevanza e di significatività. Si pensi a fenomeni ambientali di piccolissima dimensione ma che diano luogo a molti danni al verificarsi di eventi particolari. La definizione della rilevanza attraverso lo studio delle probabilità non può essere ritenuto un percorso soddisfacente ma deve prendere in esame la più

²⁵ I principi di reporting sono trattati nel capitolo 7 del documento CNDCEC-Commissione Economia e contabilità ambientale, *Il report di sostenibilità ambientale e sociale: principi e contenuti*, Milano, Egea, 2004. Pur riferendosi al report di sostenibilità ovvero ad informativa volontaria, si ritiene che tali principi siano applicabili anche alle informazioni che, se del caso, l'amministratore deve fornire nella relazione sulla gestione in tema di ambiente. Inoltre, sono applicabili nell'attività di controllo i principi di cui al capitolo 6 del citato documento.

²⁶ CNDCEC (gennaio 2009), *cit.*



ampia considerazione del profilo economico-finanziario aziendale e le possibili ripercussioni sul sistema aziendale in tema di *risk assessment* attuale e prospettico.

La rilevanza si caratterizza a seconda del tipo di azienda, delle politiche di *corporate social responsibility* attuate, della politica di comunicazione adottata dall'azienda, dei gruppi di stakeholder identificati, dei criteri di reporting adottati, delle richieste/prescrizioni di leggi nazionali e specifiche, ecc.

Per applicare correttamente il criterio di significatività, occorre considerarne in via preliminare le difficoltà oggettive:

1. il dover coniugare tale criterio, fino a poco tempo fa considerato dalla prassi (nazionale ed internazionale) come prettamente "numerico", in un'ottica di ambiente e sostenibilità, la quale risponde ad esigenze che non si esauriscono nella rappresentazione di valori quantitativi;
2. il dover riferire l'informativa ambientale a diversi livelli di utilizzo e a vari utilizzatori, con la conseguente complicazione di giungere ad una chiara ed univoca rappresentazione del criterio della significatività e dei parametri per definirlo.

Per superare la prima difficoltà conviene partire dalla definizione di significatività che ci forniscono gli IAS/IFRS, per i quali un'informazione è "*qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da essi effettuate precedentemente*"²⁷. "*La significatività dell'informazione è influenzata dalla sua natura e dalla sua rilevanza*"²⁸ ed "*è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio*"²⁹. La stessa definizione viene ripresa dagli *International Standards on Auditing (ISA)* – i Principi internazionali di revisione – e dai Principi nazionali di revisione approvati dal CNDC e dal CNR³⁰, che ne estendono l'utilizzo anche all'operato del revisore. Questi deve "*valutare le modalità di rappresentazione in bilancio dei dati e delle informazioni nonché la significatività degli errori rispetto al bilancio stesso*"³¹. Nella fase di pianificazione del lavoro il revisore deve definire "un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi", considerando, si noti, "*sia gli importi (quantità) che la natura (qualità) degli errori*"³².

Ai nostri fini è rilevante quanto affermato al paragrafo 7 del Documento 320 relativamente all'influenza che possono avere sulla significatività le "*considerazioni su aspetti legali o normativi*" e

²⁷ IASB, "Quadro sistematico (Framework) per la preparazione e la presentazione del bilancio", in IFRS, IASB, 2006, par. 26.

²⁸ *Ibidem*, par. 29.

²⁹ *Ibidem*, par. 30

³⁰ Il lavoro della Commissione paritetica per la statuizione dei Principi di revisione CNDC-CNR, svolto in collaborazione con la CONSOB, è orientato anche al recepimento nel contesto giuridico italiano dei Principi internazionali di revisione ISA. Una volta elaborati in linea con gli ISA dalla Commissione paritetica, i Principi di revisione sono soggetti all'approvazione da parte del CNDC e del CNR e sono successivamente raccomandati e pubblicati con identica numerazione degli ISA, ma con la denominazione di "Documenti".

³¹ Cfr. CNDC e CNR, Documento 320, "Il concetto di significatività nella revisione", in *Principi di revisione* (2005), Introduzione.

³² "Esempi di errori qualitativi possono essere l'inadeguata o la non corretta descrizione di un principio contabile (quando è probabile che un utente del bilancio sia fuorviato da tale descrizione), e la mancanza di informativa sulla violazione di una norma che possa avere un impatto significativo sulla capacità operativa della società.", *ibidem*, par. 5.



“considerazioni relative a singole voci e rapporti di bilancio. Questo processo può dar luogo a diversi livelli di significatività a seconda dell’aspetto del bilancio preso in considerazione.”.

Per quanto attiene al secondo ostacolo nell’applicazione del criterio in esame³³, la diversificazione del livello e della dimensione della significatività riferita agli aspetti ambientali potrebbe riguardare:

- a. la materialità per l’azienda e il gruppo di stakeholder rilevanti per l’azienda;
- b. la materialità per la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di controllo³⁴: questa deve essere rapportata e riconciliata con la precedente.

Il primo aspetto è direttamente collegato alla definizione fornita dagli IAS/IFRS, coniugata in tema di ambiente, ovvero deve farsi riferimento ad informazioni economiche, sociali ed ambientali la cui mancanza o imprecisione possono influenzare giudizi, decisioni, azioni degli stakeholder di riferimento³⁵; bisogna, infatti, considerare che ognuno di essi può avere interessi diversi su specifiche informazioni (non necessariamente solo quantitative, ma anche qualitative, progettuali, strategiche, ecc.). E’ importante, in questa prospettiva, che si verifichi se esistano procedure predisposte e sistematicamente seguite dall’azienda per:

- definire gli stakeholder “significativi” o di riferimento, al fine di ascoltarne le esigenze ed eventualmente di farle proprie;
- determinare quali siano le informazioni rilevanti di uso interno e per gli stakeholder.

L’efficacia di tali procedure va anch’essa verificata per garantire un certo grado di accuratezza e di completezza di tutte le informazioni rilevanti. L’attenzione dell’organo di controllo (esercitando il suo “scetticismo professionale” ed il suo giudizio) deve inoltre mirare ad evitare che il bilancio e la relazione sulla gestione enfatizzino o minimizzino l’importanza di taluni aspetti delle informazioni o di alcune categorie di stakeholder, fornendo informazioni ridondanti o riduttive allo scopo di sviare l’attenzione su informazioni e/o stakeholder significativi.

La significatività è da considerare nel contesto di fattori quantitativi (a valore o a misura) e qualitativi, quali la dimensione, la natura e l’estensione delle voci in esame (o gruppi di voci), e l’organo di controllo deve valutare le conseguenze di eventuali omissioni o imprecisioni³⁶, fatte salve le informazioni da fornire obbligatoriamente ai sensi del citato documento del CNDCEC³⁷.

Bisogna inoltre considerare che un’informazione può da sola non essere significativa, mentre può assumere significatività in rapporto ad altre informazioni.

Un’ulteriore difficoltà riscontrabile, che agisce trasversalmente rispetto ai due aspetti finora evidenziati, è l’orizzonte temporale cui fare riferimento, in quanto esso può contenere informazioni qualitative e quantitative relative a fatti, decisioni ed eventi del passato, del presente e del futuro

³³ Cfr. Royal NIVRA (l’istituto olandese della professioniste contabile), “Standard for Assurance Engagements 3410 – Assurance Engagements relating to Sustainability Reports”, 2005, par. 25-33.

³⁴ Lo standard olandese la denomina “tolerance”, al fine di distinguerla dalla materialità; anche gli ISA evidenziano il concetto di “tolerable error” (ISA 530).

³⁵ ISEA, *Guidance Note on the Principles of Materiality, Completeness and Responsiveness as they Relate to the AA1000 Assurance Standard*, luglio 2006, par. 4.1.1.

³⁶ IFAC-IAASB, *International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3000 (Revised)*, 2004, par. 23.

³⁷ CNDCEC (gennaio 2009), *cit.*



(prossimo e remoto). La rappresentazione di tali eventi potrebbe presentare criticità in termini di quantificazione degli impatti.

Nella realtà si possono riscontrare varie situazioni di compresenza fra le informazioni ambientali rese obbligatoriamente o facoltativamente e l'informativa volontaria offerta dalle aziende (ad esempio nel report sociale, ambientale, di sostenibilità, ecc.).

Raccordo fra l'informativa ambientale nel bilancio di esercizio/consolidato e nella relazione sulla gestione e quella volontaria, quando predisposta

	<i>Informativa ambientale volontaria (report ambientale, bilancio sociale, ecc.)</i>	<i>Informativa ambientale contenuta nel bilancio di esercizio e nella relazione sulla gestione</i>
Non si verifica il "se del caso" di cui all'art. 1, d.lgs. 32/2007 e pertanto l'informativa non è ritenuta rilevante e significativa	facoltativa	n.a.
Si verifica il "se del caso" di cui all'art'1, d.lgs. 32/2007 e pertanto l'informativa è ritenuta rilevante e significativa	facoltativa ma necessaria	facoltativa ma necessaria
Informazioni di cui al Documento CNDCEC "Informativa sull'ambiente e sul personale nella Relazione sulla gestione" – marzo 2009 di cui all'All. III	obbligatoria	obbligatoria

Come schematizzato in tabella, si possono verificare varie situazioni:

- 1) l'informazione ambientale e sociale non è ritenuta rilevante e significativa ai sensi di legge e pertanto non è presente nella relazione sulla gestione né nell'informativa di bilancio, e nel contempo è facoltativa ai fini dell'informativa ambientale e sociale volontaria;
- 2) l'informazione ambientale e sociale non è ritenuta rilevante e significativa ai sensi di legge e pertanto non è presente nella relazione sulla gestione né nell'informativa di bilancio, ma è presente nell'informativa ambientale e sociale volontaria;
- 3) l'informazione ambientale e sociale è ritenuta rilevante o significativa ai sensi di legge e pertanto è fornita nella relazione sulla gestione ovvero nell'informativa di bilancio, ma non vi è un'informativa ambientale e sociale volontaria;
- 4) l'informazione ambientale e sociale è ritenuta rilevante e significativa ai sensi di legge e pertanto è fornita nella relazione sulla gestione ovvero nell'informativa di bilancio, e nel contempo vi è un'informativa ambientale e sociale volontaria.

Nelle ipotesi sub 2) e sub 4), è opportuno che vi sia un raccordo tra i contenuti dei due strumenti informativi (quello obbligatorio per legge e quello volontario)³⁸. Inoltre, ai fini di una

³⁸ Omogeneità, coerenza e collegamento tra le relazioni ambientali separate e le relazioni e i conti annuali sono obiettivi esplicitamente indicati tra i "considerando" della Raccomandazione 2001/453/CE, relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle società (in particolare al par. 11), e della Direttiva 2003/51/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2003, che modifica le Direttive



rappresentazione fedele e di un'informativa chiara, è opportuno che l'organo di controllo verifichi la coerenza fra i contenuti dell'informativa ambientale obbligatoria e quella resa volontariamente. Questa attività è notevolmente semplificata se l'informativa ambientale volontaria è sottoposta ad asseverazione.

Nell'ipotesi in cui l'organo di controllo rilevi che gli amministratori non abbiano correttamente interpretato il criterio della rilevanza e/o il rispetto della significatività, il CNDCEC ritiene che di ciò debba essere data evidenza nella relazione dell'organo di controllo e che, a maggior ragione, debba essere data evidenza, ove le pertinenti fattispecie si siano manifestate in azienda, della mancanza di informativa obbligatoria, ai sensi di quanto previsto nei documenti del CNDCEC relativi ai contenuti della relazione sulla gestione ex d.lgs. 32/2007³⁹.

Riepilogando, ai fini di quanto indicato nella lett. c) delle sezioni A3) e B3) del presente documento e della relativa tabella riepilogativa, si ritiene spetti ai componenti dell'organo di controllo effettuare la verifica della esistenza ed adeguatezza delle informazioni in tre momenti:

- i. dapprima verificare l'elencazione delle informazioni da fornire obbligatoriamente nel caso siano presenti le fattispecie relative;
- ii. successivamente verificare se l'interpretazione data dagli amministratori sulla rilevanza sia corretta e quindi se è stata rispettata la significatività e quindi l'adeguatezza e completezza dell'informativa non obbligatoria;
- iii. verificare la coerenza tra la informativa esposta nella relazione sulla gestione e l'eventuale informativa ambientale volontaria.

Al revisore legale spetterà il compito di effettuare una lettura informativa generale della relazione sulla gestione nella fase delle verifiche sul bilancio e con l'accortezza di segnalare negli incontri con l'organo di controllo eventuali fatti ed accadimenti significativi (per quanto qui di competenza in ambito sostenibilità) riscontrati nell'attività di revisione periodica, nell'ottica di una collaborazione continuativa e proficua tra i due organi.

C3. Il giudizio di coerenza nella relazione del revisore legale

Altra importante novità che enfatizza l'attenzione del legislatore sulla corretta ed attenta predisposizione della relazione sulla gestione riguarda l'inserimento di un apposito paragrafo all'interno della relazione che il revisore deve rilasciare alla fine del processo di revisione annuale sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, relazione che contiene il giudizio professionale sulla veridicità e correttezza del bilancio.

Anche in questo caso il d.lgs. 39/2010 chiude il percorso avviato dal d.lgs. 32/2007 che - nell'art.2409-ter c.c. e nell'art. 156 del d.lgs. 58/1998 - aveva dettato la forma ed i contenuti definitivi della relazione del revisore, applicando in sostanza la stessa formula usata nelle relazioni

78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione (in particolare al par. 9).

³⁹ CNDCEC (gennaio 2009), *cit.*, e CNDCEC (marzo 2009), *cit.*



dei revisori delle società soggette agli obblighi della CONSOB, aggiungendovi un paragrafo specifico sull'emissione di *“un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio”*.

L'art. 14 del d.lgs. 39/2010 (che ricordiamo ha abrogato l'art. 2409-ter c.c. e i commi dell'art. 156 del d.lgs. 58/1998) rubricato *“Relazione di revisione e giudizio sul bilancio”* riporta al comma 2 lett e) pedissequamente tale richiesta di giudizio all'interno della relazione del revisore legale.

Questi – e non altri in base alle disposizioni di legge - dovrà pertanto applicare quanto previsto dai Principi di revisione CNDCEC PR 001 *“Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio (febbraio 2009) e CNDCEC PR 002 “Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art.2409 ter del Codice Civile” (aprile 2009).*

Il CNDCEC PR 001 fornisce al par. 6 dapprima una serie di definizioni utili alla lettura del documento, tra le quali diventano essenziali quelle relative al concetto di *“Altre informazioni”* ovvero quei *“dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile né riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso”* e quella di *“Incoerenza”* (e quindi *a contrariis* quella di coerenza), ovvero quella *“situazione di contraddizione fra le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile”*, aggiungendovi il criterio di *“Incoerenza significativa”* ovvero quella *“che potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso”*, riprendendo pertanto quanto più completamente esposto nel precedente paragrafo di questo Documento.

Ai fini del nostro interesse, i dati e le informazioni sull'ambiente e sul personale, ovvero sulla sostenibilità, rientrano per l'appunto tra le Altre Informazioni non finanziarie.

Di seguito, nelle procedure di verifica alla parte *“B. Procedure di verifica relative alle Altre Informazioni”*, il par.10 riporta che:

“... al fine dell'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio il revisore non è tenuto a svolgere specifiche procedure se non la lettura d'insieme di tali Altre Informazioni, esercitando in tale lettura il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società (o del Gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. Detta lettura può portare il revisore ad identificare Altre Informazioni che appaiono palesemente incoerenti con il bilancio e che dovranno essere ricondotte e valutate nell'ambito del concetto di Incoerenza Significativa di cui al precedente paragrafo 6.(c). Tuttavia, data la natura delle Altre Informazioni finanziarie non basate su dati storici o basate su rielaborazioni complesse di dati storici, anche la lettura critica di tali Altre Informazioni potrebbe non consentire di identificare eventuali Incoerenze Significative in assenza dello svolgimento di ulteriori attività, le quali esulano dallo scopo del presente documento e non sono richieste al fine dell'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.”

All'organo di controllo spetterà la ordinaria vigilanza sull'osservanza delle norme sul bilancio, nell'ambito del potere-dovere di controllo sintetico e generale e con l'accortezza di segnalare negli incontri col revisore legale eventuali fatti ed accadimenti significativi (per quanto qui di competenza in ambito sostenibilità) riscontrati nelle verifiche trimestrali e nelle partecipazioni alle adunanze degli organi gestori, nell'ottica di una collaborazione continuativa e proficua tra i due organi.



C4. Conclusioni

Da quanto esposto nelle parti precedenti risulta pertanto definito quanto riportato alle lettere c) e d) nelle precedenti sezioni ai punti A3 e B3 del presente documento ovvero che l'organo di controllo ed il revisore legale - per quanto di competenza - devono procedere:

- c) alla verifica dell'esistenza e dell'adeguatezza delle informazioni attinenti all'ambiente laddove contenute nella relazione sulla gestione del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato (ex art. 2428 c.2 c.c.), in quanto indispensabili ad una corretta comprensione della situazione e dell'andamento e del risultato della gestione della società e/o del gruppo;
- d) alla verifica della coerenza con il bilancio d'esercizio e con l'eventuale bilancio consolidato delle informazioni attinenti all'ambiente eventualmente contenute nelle corrispondenti relazioni sulla gestione (ex art. 14 c.2, lett.e) d.lgs. 39/2010).

E quindi nelle rispettive tabelle riassuntive:

Attività da espletare	Riferimenti dell'organo	
	Collegio sindacale ^{40/41} (art. 149, TUIF)	Revisore legale (art. 14 d.lgs.39/2010)
(c)	Vigilanza sull'osservanza delle norme sul bilancio, in particolar modo su quanto previsto nell'art. 2428 c.c.	Lettura informativa
(d)	Vigilanza sull'osservanza delle norme sul bilancio (potere-dovere di controllo sintetico e generale)	Lettura critica generale sulle altre informazioni per giudizio professionale sul bilancio (co. 2, lett. e)

Naturalmente, come più volte specificato, nel caso di collegio sindacale in cui le due funzioni di controllo di legittimità e sull'amministrazione e di revisione legale siano accorpate, tutte le attività sopra elencate saranno esplicitate da tale organo.

⁴⁰ Si veda il documento CNDC, "Compiti di natura contabile e doveri di controllo del bilancio di esercizio del collegio sindacale che non sia stato incaricato del controllo contabile", approvato il 19 aprile 2006 e disponibile sul sito del CNDC nella sezione "Societario" dell'area "Studi e ricerche".

⁴¹ Ovvero altro organo di controllo di legittimità in base al sistema di governance scelto.



Riferimenti normativi e della prassi contabile

Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, *Attuazione della direttiva 2006/42/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/660/CEE.*

Decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 32, *Attuazione della direttiva 2003/51/CE che modifica le direttive 78/660, 83/349, 86/635 e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione.*

Decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, *Norme in materia ambientale.*

Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2003, n. 51, *che modifica le Direttive 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione.*

Raccomandazione della Commissione europea del 30 maggio 2001, n. 453, *relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle società.*

Decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, *Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli articoli 8 e 21 della legge 6 febbraio 1996, n. 52 (decreto Draghi).*

CNDCEC, “La relazione sulla gestione – art. 2428 codice civile – La relazione sulla gestione dei bilanci d’esercizio alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 32/2007 – Informativa sull’ambiente e sul personale”, marzo 2009.

CNDCEC, “La relazione sulla gestione – art. 2428 codice civile – La relazione sulla gestione dei bilanci d’esercizio alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 32/2007”, gennaio 2009.

CNDC, “Compiti di natura contabile e doveri di controllo del bilancio di esercizio del collegio sindacale che non sia stato incaricato del controllo contabile”, 2006.

CNDC-Commissione Economia e contabilità ambientale, *Il report di sostenibilità ambientale e sociale: principi e contenuti*, Milano, Egea, 2004.

CNDC e CNR, Documento 320, “Il concetto di significatività nella revisione”, in *Principi di revisione* (2005), Introduzione.

IFAC-IAASB, *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised)*, 2004.

ISEA, *Guidance Note on the Principles of Materiality, Completeness and Responsiveness as they Relate to the AA1000 Assurance Standard*, 2006.

Principio di revisione CNDCEC PR 001 “Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio”, febbraio 2009.

Principio di revisione CNDCEC PR 002 “Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell’art. 2409 ter del Codice Civile”, aprile 2009.

Royal NIVRA, “Standard for Assurance Engagements 3410 – Assurance Engagements relating to Sustainability Reports”, 2005.

*** *** ***