



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

**LA SOSTENIBILITÀ AMBIENTALE:
INDICATORI DI PERFORMANCE E
STRUMENTI DI COMUNICAZIONE**

**ENVIRONMENTAL SUSTAINABILITY:
PERFORMANCE INDICATORS AND
COMMUNICATION TOOLS**

Relatore:
Prof. Marco Gatti

Rapporto Finale di:
Giorgia Vecchiarelli

Anno Accademico 2021/2022

*“Quando soffia il vento del cambiamento alcuni
costruiscono muri, altri mulini a vento.”*

Proverbio cinese

INDICE

INTRODUZIONE	1
---------------------	---

CAPITOLO I: GLI INDICATORI AMBIENTALI D'IMPRESA

1.1 La performance ambientale	3
1.2 Scopo e caratteristiche degli indicatori ambientali	5
1.3 La classificazione degli indicatori ambientali	9
1.3.1. Gli indicatori di performance ambientale	9
1.3.2. Gli indicatori di impatto ambientale	14

CAPITOLO II: LA COMUNICAZIONE DELLA PERFORMANCE AMBIENTALE

2.1. L'Environmental Report	17
2.2. La Dichiarazione Ambientale (EMAS)	24
2.3. Il Report Integrato	28

CONCLUSIONI	33
--------------------	----

BIBLIOGRAFIA	35
---------------------	----

SITOGRAFIA	36
-------------------	----

INTRODUZIONE

Quello della sostenibilità ambientale è un argomento che, soprattutto negli ultimi anni, viene affrontato sempre più spesso. Ciò è dovuto dal fatto che ci si è resi conto che le risorse che la Terra ci offre non sono illimitate e che, dunque, è necessario far in modo che esse vengano utilizzate con una maggiore responsabilità.

Nel 1987, con la pubblicazione del Rapporto Brundtland, si stabilì che con il termine sostenibilità si intende: “la condizione di uno sviluppo in grado di assicurare il soddisfacimento dei bisogni della generazione presente, senza compromettere la possibilità delle generazioni future di realizzare i propri.”

Quando si fa riferimento alla sostenibilità ambientale, in realtà, non si intende solo la semplice tutela e il rispetto dell’ambiente. Infatti, l’espressione indica che le azioni di oggi hanno un impatto sul futuro e che questo incide non soltanto sulla natura e sull’ambiente ma anche, e soprattutto, sul piano economico e sociale.

Nel seguente elaborato viene analizzata la sostenibilità ambientale dal punto di vista dell’impresa; in particolare, nel primo capitolo, successivamente a una prima definizione di performance ambientale, viene effettuata un’analisi degli indicatori

ambientali che l'impresa può utilizzare per molteplici scopi, quali ad esempio: quantificare l'impatto delle attività poste in essere durante lo svolgimento del processo produttivo sull'ambiente, migliorare l'efficienza ambientale e comunicare in modo semplice ed efficace agli stakeholders gli sforzi attuati per la conservazione delle risorse naturali e per il rispetto delle normative vigenti.

Nel secondo capitolo, invece, vengono presentati tre strumenti di comunicazione della performance ambientale i quali, considerando la crescente attenzione degli stakeholders verso la sostenibilità, consentono all'impresa che li redige di ottenere un forte vantaggio competitivo e di riconoscibilità sul mercato soprattutto se da questi strumenti emergono risultati positivi.

CAPITOLO I

GLI INDICATORI AMBIENTALI D'IMPRESA

1.1 La performance ambientale

L'ISO¹ 14001 definisce, in termini molto ampi, l'*environmental performance* come la prestazione di un'organizzazione relativa alla gestione degli aspetti ambientali (“results of an organization's management of its environmental aspects”). Questa norma può essere adottata da organizzazioni di ogni dimensione e tipologia affinché possano migliorare le performance ambientali attraverso il monitoraggio e il controllo dei consumi energetici, della gestione dei rifiuti, della conformità ai regolamenti vigenti, delle richieste della catena dei fornitori e della pianificazione delle risorse.

La misurazione della performance ambientale è un processo interno e uno strumento di gestione che permette di ottenere informazioni affidabili e verificare

¹ISO (International Organization for Standardization) è un'organizzazione internazionale indipendente e non governativa che riunisce esperti per condividere conoscenze e sviluppare standard internazionali volontari.

circa la capacità dell'impresa di perseguire i propri obiettivi di breve, medio e lungo periodo.²

Il processo di misurazione della performance ambientale è articolato nelle quattro fasi del ciclo di Deming³ (denominato anche ciclo PDCA):

- Plan (pianificazione): in questa fase iniziale l'impresa analizza la situazione di partenza, individua le opportunità di miglioramento e fissa gli obiettivi e le azioni per raggiungerli;
- Do (azione): l'azienda mette in atto quelle attività che permettono di raggiungere gli obiettivi stabiliti e, quindi, realizza quanto ha stabilito nella fase precedente;
- Check (controllo): l'organizzazione provvede a verificare, attraverso appositi indicatori che saranno oggetto dei prossimi paragrafi, se le azioni intraprese sono conformi a quanto è stato pianificato e se, attraverso di esse, sarà in grado di raggiungere gli obiettivi prefissati;
- Act (correzione/miglioramento): in questa fase l'azienda, se necessario, correggere eventuali difformità tra quanto pianificato rispetto a quanto ha effettivamente realizzato; lo scopo è quello di migliorare la prestazione ambientale.

² Reniero S. "Gli indicatori per valutare la performance ambientale" disponibile sul sito www.nexteco.it (Ingegneria e Management Ambientale Integrati).

³ Ideato da William Edwards Deming negli anni '50 e successivamente ripreso nella certificazione ISO 9001.

È necessario ribadire che nella misurazione della performance ambientale giocano un ruolo molto importante gli indicatori ambientali che rappresentano gli strumenti attraverso i quali i risultati aziendali possono essere concretamente misurati.

1.2 Scopo e caratteristiche degli indicatori ambientali

“Gli indicatori ambientali sono strumenti utili per descrivere in modo sintetico, standardizzato ed efficace una situazione ambientale.”⁴

L'utilizzo di essi è abbastanza recente. Il gruppo dell'OCSE (Organizzazione per la Sicurezza e la Cooperazione in Europa) ha concepito il proposito di usare gli indicatori come strumento di monitoraggio e di divulgazione delle informazioni e ha pubblicato nel 1991: “Environmental Indicators: a preliminary set”⁵. Un anno dopo, a seguito della Conferenza di Rio, si è verificata una maggiore sensibilizzazione da parte dei cittadini sulle questioni ambientali e una maggiore richiesta da parte di essi circa le informazioni derivanti. Pertanto, la quantità e la diffusione di queste ultime ha conosciuto una spinta fortissima e si è reso necessario utilizzare gli indicatori ambientali per strutturare e semplificare il processo di comunicazione.

⁴ Definizione fornita dal SNPA (Sistema Nazionale per la Protezione dell'Ambiente) sul sito www.snambiente.it

⁵ OCDE - OECD, *Environmental indicators: a preliminary set = Indicateurs d'environnement: une étude pilote*, Parigi, 1991.

Occorre precisare, inoltre, che gli indicatori ambientali possono essere facilmente compresi anche senza una conoscenza approfondita delle discipline come biologia, chimica o ecologia ed è proprio per questo motivo che riescono a soddisfare le esigenze informative di un gran numero di persone che giudicano rilevanti le questioni ambientali.

Nella realtà aziendale, gli indicatori ambientali, oltre a mettere in evidenza ed a comunicare il rapporto dell'impresa con l'ambiente, consentono di:⁶

- individuare e perseguire obiettivi di natura ambientale;
- illustrare i miglioramenti ambientali nel tempo;
- mettere in evidenza le aree di miglioramento delle prestazioni ambientali;
- identificare le aree di efficienza e di riduzione dei costi;
- effettuare il confronto tra risultati a livello interaziendale;
- supportare l'implementazione di un sistema di gestione ambientale.

Gli indicatori ambientali svolgono un ruolo importante nel processo decisionale visto che possono essere esaminati in diversi momenti, ovvero: quando si vuole verificare se gli obiettivi da perseguire nel breve periodo sono realizzabili e se sono coerenti con i piani strategici aziendali (controllo ex-ante); quando è necessario effettuare un controllo sullo svolgimento dell'attività operativa (controllo in itinere)

⁶ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003, pag. 104.

e, per finire, quando si vuole comparare i risultati raggiunti con quelli programmati in modo tale da poter determinare le eventuali azioni correttive (controllo ex-post). Essi, considerando che sintetizzano fenomeni di natura complessa, devono avere alcune caratteristiche importanti:⁷

- comparabilità: devono consentire di effettuare paragoni nel tempo (confronti intertemporali tra risultati della stessa azienda) e nello spazio (tra aziende diverse che operano nello stesso settore). Per effettuare questo tipo di analisi è importante usare criteri omogenei nella determinazione dell'indicatore;
- obiettività: devono rappresentare in modo oggettivo la realtà e in maniera equilibrata tutte le aree di criticità ambientale dell'azienda;
- dimostrabilità: devono essere supportati da adeguata documentazione così da renderli verificabili in caso di controlli interni o esterni (deve esserci la certezza dell'informazione fornita);
- significatività: devono essere coerenti con le necessità informative dell'utilizzatore;
- orientamento agli obiettivi;
- comprensibilità: devono essere facilmente comprensibili al maggior numero di persone.

⁷ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit., pag. 105.

Gli indicatori, in base alla natura dell'informazione, sono distinti in qualitativi o quantitativi. I primi forniscono una descrizione generica circa le caratteristiche di una determinata situazione. Essi sono importanti perché non sempre è possibile riportare ad un valore numerico una caratteristica e, per ovviare a questo problema, si utilizzano parametri di valutazione come: discreto, medio, elevato, elevatissimo. Gli indicatori quantitativi, contrariamente ai precedenti, sono dei dati numerici che derivano da operazioni algebriche quali: sommatorie, medie, rapporti, ecc. e vengono espressi in termini fisico-tecnico o monetario.

Gli indicatori ambientali, secondo la loro modalità di determinazione, possono configurarsi come:⁸

- valori assoluti: rappresentano l'impatto fisico, economico o tecnico della gestione ambientale;
- valori relativi: favoriscono la comprensione dei risultati ottenuti in relazione a determinati fenomeni ad essi correlati.

Gli indicatori espressi in valori assoluti presentano un limite: sono strettamente dipendenti dal volume produttivo dell'impresa nel periodo di tempo cui si riferiscono e, per questo motivo, non permettono di effettuare analisi efficaci nel tempo e nello spazio.⁹

⁸ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit.

⁹ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit.

Infine, gli indicatori ambientali, a seconda dell'oggetto di osservazione, possono riferirsi all'intera azienda o gruppo aziendale, ai singoli siti produttivi o ai singoli processi produttivi.

1.3 La classificazione degli indicatori ambientali

Bartolomeo Matteo, in una nota di lavoro della Fondazione Eni Enrico Mattei, istituto di ricerca italiano no profit che si occupa dello sviluppo sostenibile e della governance globale, suddivide gli indicatori ambientali in due principali categorie: gli indicatori di performance ambientale e gli indicatori di impatto ambientale.¹⁰

Per effettuare questa classificazione sono state prese in considerazione le esperienze delle imprese, i lavori di ricerca a livello internazionale e le aspettative dei portatori di interesse in campo ambientale.

1.3.1. Gli indicatori di performance ambientale

Gli indicatori di performance ambientale sono definiti come “quei valori quantitativi e qualitativi che permettono di valutare l'efficacia e l'efficienza nell'uso della risorsa ambientale da parte di un'impresa o di un settore produttivo”.¹¹ Essi permettono ai decisori interni dell'azienda e al pubblico esterno

¹⁰ Bartolomeo M., *Environmental performance indicators in industry*, Milano, 1995, nota di lavoro 41.95.

¹¹ Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d'impresa*, Il Sole 24 Ore Pirola S.p.A., Milano, 1995, pag. 164.

di giudicare determinate situazioni che hanno influenza sull'ambiente; si dividono in tre grandi classi di indicatori: gli indicatori di processo, gli indicatori di gestione e gli indicatori ecofinanziari.

Partendo dai primi, gli indicatori di processo (o di efficienza ambientale), essi consentono ai manager e agli stakeholders di valutare l'eco-efficienza nell'utilizzo di materie prime ed energia, nelle emissioni provenienti dai processi produttivi (rifiuti, aria, acqua, suolo, rumore) e nelle caratteristiche dei prodotti. Quando si parla di indicatori di performance ambientale, in realtà, si fa riferimento a questa categoria; si tratta, infatti, di misure di tipo quantitativo che necessitano solo di aggregazioni. Il primo step che l'impresa deve effettuare per calcolare tali indicatori è individuare le aree in cui l'attività che svolge arreca i maggiori danni ambientali tenendo conto del settore produttivo in cui essa opera. Successivamente, per gli indicatori configurati come valore relativo (più efficaci per effettuare delle comparazioni nel tempo), è necessario determinare il denominatore del rapporto, precisando che è una scelta rilevante se si considera che, a seconda del parametro scelto, possono cambiare notevolmente le informazioni fornite dall'indicatore stesso.

Gli indicatori più usati comunemente collegano i dati fisici a grandezze quali quantità prodotta, il fatturato e il valore aggiunto.¹² Esempi di indici di efficienza ambientale sono:¹³

- quantità di materie prime utilizzate/valore aggiunto: esprime l'efficienza nell'impegno delle materie e consente la comprensione e l'analisi della capacità di trasformazione degli input produttivi (spesso sottratti all'ambiente) in prodotti o servizi. Se l'indice diminuisce vi è un miglioramento nell'efficienza ambientale. Al contrario, se aumenta vi è un peggioramento dell'efficienza ambientale;
- energia utilizzata/quantità prodotta (o valore aggiunto): definisce il grado di efficienza nell'utilizzo delle fonti energetiche. Anche in questo caso, se l'indice diminuisce vuol dire che c'è stato un miglioramento nell'efficienza ambientale, al contrario, se aumenta l'efficienza ambientale è peggiorata;
- acqua consumata/quantità prodotta (o valore aggiunto): mette in evidenza il grado di efficienza nel consumo di acqua durante l'attività produttiva. Per quanto riguarda le variazioni in diminuzione o aumento vale quanto detto in precedenza;

¹² Il valore aggiunto rappresenta, in termini economici, la differenza tra il valore della produzione e i costi esterni sostenuti per realizzare la produzione medesima.

¹³ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit.

- rifiuti prodotti/quantità prodotta (o valore aggiunto): esprime il grado di efficienza economico-produttiva; strettamente collegato è l'indice che permette di calcolare il grado di riciclaggio dei rifiuti (quantità di rifiuti riciclati/totale rifiuti prodotti). Dal punto di vista economico l'impresa, grazie al riutilizzo dei rifiuti nel processo produttivo, potrà diminuire i costi di acquisto delle materie prime, ottenere agevolazioni fiscali e aumentare il valore del prodotto offerto.

Gli indicatori di gestione (o di efficacia gestionale) consentono di valutare l'efficacia della gestione ambientale, dunque, la capacità dell'impresa di raggiungere gli obiettivi di performance ambientale.¹⁴ Tali obiettivi devono essere adeguatamente formalizzati ed è importante che, durante la loro individuazione, vi sia la collaborazione e la partecipazione dei soggetti interessati in azienda.

Per aumentare la motivazione è opportuno fissare degli obiettivi ambiziosi, purché siano raggiungibili, rilevanti, misurabili e che facciano riferimento ad un arco temporale.¹⁵ Grazie agli indicatori di gestione: "l'impresa controlla continuamente il grado di conformità alla legislazione e alle proprie politiche ambientali, il grado di applicazione di sistemi formalizzati di gestione ambientale e il grado di integrazione con le altre funzioni aziendali".¹⁶ Indicatori facenti parte di questa

¹⁴ Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d'impresa*, op. cit.

¹⁵ Un buon obiettivo deve rispettare il modello S.M.A.R.T., descritto per la prima volta da Paul J. Meyer nel suo libro *"Attitude Is Everything: If You Want to Succeed Above and Beyond"*.

¹⁶ Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d'impresa*, op. cit., pag. 164.

categoria sono ad esempio: numero di stabilimenti verificati rispetto al totale degli stabilimenti, grado di rispetto della normativa, numero di giornate di audit, ore di formazione ambientale effettuate rispetto alle ore di formazione totali, dipendenti responsabili in materia ambientale, sponsorizzazioni in tema ambientale, fornitori aderenti al sistema EMAS rispetto al totale dei fornitori¹⁷.

Infine, gli indicatori ecofinanziari (o di efficienza economica) forniscono agli organi decisionali la dimensione economica degli effetti ambientali; essi, infatti, sono rappresentativi dei costi e degli investimenti effettuati nelle aree critiche dell'azienda, ovvero: costo dei consumi energetici, costo per lo smaltimento dei rifiuti pericolosi, entità delle multe e penalità derivanti da mancata osservanza di norme in materia ambientale¹⁸. Anche in questo caso, per poter fare una giusta comparazione degli indicatori nel tempo e individuarne il “peso”, è necessario rapportare le spese ambientali con il totale delle spese sostenute dall'azienda (ad esempio: spese correnti di smaltimento rifiuti/totale spese correnti, spese per ricerca e sviluppo ambientale/totale spese per ricerca e sviluppo).

Per finire, è necessario precisare che gli indicatori di performance ambientale sono stati formalizzati nella norma ISO 14031, la quale fornisce una serie di principi

¹⁷ Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d'impresa*, op. cit., tavola 15.3, Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit.

¹⁸ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit.

guida e considerazioni per la scelta, la classificazione e la progettazione di tali indici e viene aggiornata periodicamente.

1.3.2. Gli indicatori di impatto ambientale

Gli indicatori di impatto ambientale misurano il contributo delle attività dell'impresa al mutamento delle condizioni ambientali a livello locale o globale come il riscaldamento globale, la perdita della biodiversità, il buco dell'ozono, ecc. Tali indicatori possono essere valutati in termini fisici o in termini monetari. I primi, conosciuti anche come indicatori di impatto ambientale fisici e più comunemente utilizzati, possono far riferimento agli input (ad esempio: consumi totali di materie, consumi di materiali pericolosi, energia totale consumata, totale rifiuti generati o riciclati) e agli output (ad esempio: totale emissioni in atmosfera, tipologie di emissioni in atmosfera, totale scarichi idrici, tipologie di inquinanti nelle acque)¹⁹; essi si configurano principalmente in valore assoluto, dunque, sono facilmente comprensibili e spesso utilizzati per l'attività di comunicazione.

Gli indicatori valutati in termini monetari, denominati anche indicatori di impatto ambientale monetari, diversamente dai precedenti, traducono l'impatto ambientale in termini economici, fornendo uno strumento per integrare le considerazioni ambientali nei processi decisionali, tradizionalmente basati su criteri economici.

¹⁹ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit., tavola 4.7.

Il limite, di questi ultimi, è collegato alla difficoltà di attribuire un valore economico alle risorse ambientali: “come valutare il peggioramento della qualità dell’aria provocato dalle emissioni di sostanze inquinanti dei processi produttivi? Come valutare l’impatto sull’ambiente degli scarti di lavorazione e dei rifiuti prodotti da questi processi o dalle attività di consumo? Che valore attribuire agli elevati livelli di rumorosità di taluni processi e ai loro effetti, per esempio, sulla salute umana (disturbi dell’apparato uditivo, ridotta capacità di concentrazione ecc.)?”²⁰

Nel corso degli anni, per ovviare a questo problema, sono state elaborate diverse tecniche²¹ per poter stimare il valore economico dei beni ambientali come, ad esempio, il VET (Valore Economico Totale) definito come la somma del valore d’uso (VU), del valore di esistenza (VE) e del valore di opzione (VO)²². Il valore d’uso è espresso tenendo conto dei benefici che possono derivare dall’utilizzo diretto o indiretto delle risorse; il valore di esistenza (o valore di non-uso) deriva dall’incremento di utilità che si ottiene dalla semplice esistenza del bene ambientale

²⁰ Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d’impresa*, op. cit., pag. 187.

²¹ Alcune di queste tecniche sono basate su una visione “antropocentrica”: “le risorse naturali hanno un valore in quanto l’uomo gliene attribuisce uno. Questo valore è legato ai benefici che l’individuo deriva dai beni ambientali e dai servizi che questi forniscono. In altre parole – e secondo la teoria economica – i beni ambientali fanno parte della funzione di utilità degli individui, insieme ad altri beni materiali e immateriali.” Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d’impresa*, op. cit., pag. 187.

²² Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d’impresa*, op. cit., pag. 188.

e, infine, il valore di opzione riguarda il valore che un bene acquisisce in virtù della possibilità di poterlo usare in futuro.

CAPITOLO II

LA COMUNICAZIONE DELLA PERFORMANCE AMBIENTALE

2.1 L'Environmental Report

L'environmental report è uno strumento di gestione ambientale che ha la funzione di “informare i portatori d'interesse (ambientalisti, comunità locali, dipendenti, azionisti, banche, assicurazioni, clienti e consumatori) sugli sforzi compiuti dall'impresa per il miglioramento dell'efficienza nell'uso delle risorse ambientali, il perseguimento degli obiettivi e i programmi intrapresi per il loro raggiungimento.”²³ Esso è un importante strumento di comunicazione esterna, considerando che consente all'impresa di rafforzare l'immagine aziendale (vista la maggior trasparenza riguardo la gestione e i risultati ottenuti) e di instaurare rapporti collaborativi con le autorità, gli enti locali e con la popolazione. Inoltre, l'environmental report favorisce un approccio di miglioramento continuo

²³ Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d'impresa*, op. cit., pag. 117

dell'efficienza ambientale poiché per la sua redazione è necessario il monitoraggio della performance ambientale.²⁴

Il report ambientale, essendo uno strumento facoltativo, non ha una normativa specifica a cui le imprese possono far riferimento per poterlo redigere; dunque, per cercare di uniformare i contenuti, le strutture ed i principi di redazione, sono stati elaborati degli schemi contenutistici dalle seguenti organizzazioni:²⁵

- l'U.N.E.P. (United Nation Environment Programme), ha redatto il documento *Corporate Environment Reporting. A measure of the progress of business and industries toward sustainable development*;
- la F.E.E.M. (Fondazione Eni Enrico Mattei) ha promosso il "Forum rapporti ambientali" che ha definito il documento *Linee guida per la redazione*;
- il C.E.R.E.S. (Coalition for Environmentally Responsible Economies), ha proposto il documento *CERES report Standard Form*.

Per quanto concerne la Fondazione Eni Enrico Mattei, essa, grazie al coinvolgimento di un eccellente gruppo di lavoro²⁶, è riuscita a definire i contenuti di un report ambientale tipo in cui le informazioni inserite possono essere ritenute soddisfacenti sia per le imprese che per i diversi portatori di interessi. Lo schema

²⁴ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit.

²⁵ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit. pag. 144.

²⁶ Composto da numerosi esperti e studiosi della materia provenienti dalla F.E.E.M., ISTAT, Legambiente, WWF Italia; da alcune università italiane; dai Ministeri dell'Ambiente, dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato; nonché da enti e aziende italiani interessati ai forti impatti ambientali derivanti dallo svolgimento delle loro attività produttive. Campedelli B., *Reporting aziendale e sostenibilità. I nuovi orizzonti del bilancio sociale*, FrancoAngeli, Milano, 2005.

del rapporto prevede una parte qualitativa e di commento e un'altra quantitativa, rivolta a presentare le grandezze principali inerenti alle relazioni tra attività produttiva e ambiente. Dunque, la struttura del report ambientale, secondo il modello F.E.E.M., è articolata come segue:²⁷

Parte prima: informazioni qualitative relative ai seguenti elementi:

1. descrizione dell'impresa;
2. politica ambientale;
3. sistemi di gestione ambientale;
4. gestione del rischio;
5. rapporto con la legislazione;
6. politica di prodotto;
7. conservazione risorse naturali;
8. relazioni con i soggetti esterni;
9. certificazione.

Questa sezione inizia con delle informazioni inerenti all'attività d'impresa che consentono al lettore del report ambientale di inquadrare consapevolmente le attività di gestione ambientale descritte qualitativamente e quantitativamente. Quindi, proprio a tal fine, è importante descrivere i processi produttivi e,

²⁷ Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit., pag. 150 e seguenti.

soprattutto, individuare i principali aspetti ambientali connessi con l'attività produttiva e distributiva.

Il secondo aspetto da porre in evidenza è l'esplicitazione della politica ambientale, specificando la data di introduzione e i risultati attesi; successivamente si passa all'indicazione delle caratteristiche principali del sistema di gestione ambientale adottato e dell'eventuale certificazione ottenuta (ISO, EMAS o altri), alla descrizione della struttura organizzativa ambientale (ruoli e responsabilità dei soggetti coinvolti nella gestione ambientale) e all'eventuale comunicazione delle attività di formazione dei dipendenti.

Nel quarto punto (gestione del rischio) si pone l'attenzione del lettore del report ambientale sui seguenti aspetti: operazioni di risanamento ambientale; verifica delle situazioni di rischio, interventi e risultati e, infine, sulla descrizione degli incidenti rilevanti. Si prosegue descrivendo i rapporti dell'impresa con la legislazione, in particolare si illustrano quelle che sono state le modalità con cui l'azienda, durante il periodo del report, si è adeguata al rispetto delle leggi in materia ambientale.

Passando al punto successivo, ovvero quello relativo alla politica di prodotto, gli aspetti principali da comunicare all'esterno sono: gli impatti dei prodotti lungo il loro ciclo di vita, le innovazioni di prodotto realizzate, l'efficienza energetica dei prodotti, l'assunzione di responsabilità dell'impresa al termine della vita utile del prodotto, i programmi di partnership con clienti e fornitori e le "etichette" ecologiche di prodotto ottenute.

Per rendere evidenti i risultati della politica ambientale, nella sezione relativa alla conservazione delle risorse naturali, il report deve riportare tutti gli interventi che l'impresa ha realizzato nell'ottica della sostenibilità ambientale, dunque: i programmi di risparmio energetico ed idrico, i programmi per la protezione del patrimonio naturale, ecc.

Il penultimo aspetto da analizzare riguarda la descrizione delle relazioni con i soggetti esterni, ovvero lo stato dei rapporti con gli stakeholders specifici; quali ad esempio: università, ambientalisti, clienti, pubblica amministrazione, ecc.

Infine, per far sì che il contenuto del report sia considerato affidabile, chiaro e trasparente, è raccomandato l'istituto della "certificazione", requisito garantito da soggetti terzi e indipendenti all'impresa.

Parte seconda: informazioni quantitative inerenti ai seguenti aspetti:

1. spese ambientali;
2. emissioni e consumi di materie prime e prodotti;
3. indicatori di performance ambientale.

Questa seconda sezione inizia con delle informazioni inerenti alle spese ambientali, le quali mostrano lo sforzo dell'impresa nel conseguire gli obiettivi di politica ambientale. La loro esplicitazione nel report non viene considerata fondamentale ma, nel momento in cui l'impresa decide di inserirle, essa deve garantire la spiegazione dei criteri di imputazione utilizzati.

Nel secondo punto vengono comunicati gli impatti ambientali in termini assoluti riferiti: alle materie prime consumate; all'energia consumata; alla quantità di rifiuti inquinanti nell'atmosfera, nell'acqua e nel suolo; ai beni prodotti e, per finire, agli impatti conseguenti alle attività di produzione.

Il report ambientale si conclude con gli indicatori di performance ambientale (trattati nel capitolo precedente), i quali, come già spiegato, consentono di confrontare le prestazioni ambientali ottenute nel periodo a cui si riferisce il report con quelle degli esercizi passati per ricavare informazioni utili per prendere decisioni nei periodi successivi e, quindi, permettere all'impresa di effettuare un miglioramento continuo in campo ambientale.

L'impresa ha la possibilità di redigere report sia "generalisti", rivolti a un pubblico ampio, sia "focalizzati", ovvero che hanno come destinatari specifici soggetti che devono essere individuati prima della redazione; ciò che si deve tenere in considerazione è che vi deve essere coerenza tra il contenuto del report ambientale e le esigenze informative di coloro a cui esso è rivolto.²⁸

Un ulteriore aspetto da valutare riguarda il momento di pubblicazione: l'impresa ha la possibilità di decidere se rendere pubblico il report in coincidenza con la divulgazione dei documenti obbligatori del bilancio o in un momento successivo.

²⁸ Donato F., *La variabile ambientale nelle politiche aziendali: sostenibilità economica ed ecologica*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

Nel primo caso, determinate informazioni ambientali possono essere inserite nella relazione sulla gestione e nella nota integrativa.

La relazione sulla gestione deve contenere “ogni informazione sugli investimenti di carattere ambientale e sugli accadimenti a valenza ambientale, anche avvenuti dopo la chiusura dell’esercizio, che potranno influenzare l’attività della società. Inoltre, la relazione sulla gestione deve rappresentare, nei loro dati essenziali, i risultati delle misurazioni delle prestazioni ambientali ottenute con l’impiego degli appositi strumenti e metodologie posti in essere.”²⁹

Nella nota integrativa, invece, vanno evidenziati i riflessi che hanno avuto le problematiche di tipo ambientale sui dati economico-patrimoniali presenti nel bilancio d’esercizio.³⁰

Se la scelta effettuata è quella relativa alla pubblicazione del report ambientale in un momento del tutto separato da quello del bilancio d’esercizio permane il compito di inserire nella relazione sulla gestione e nella nota integrativa informazioni di carattere ambientale, ma il vantaggio è quello di non dover sottostare alle scadenze del bilancio d’esercizio. Dunque, si ha la possibilità di avere più tempo per redigere il report, garantendo una maggior completezza e attendibilità del documento.

²⁹ Donato F., *La variabile ambientale nelle politiche aziendali: sostenibilità economica ed ecologica*, op. cit., pag. 139.

³⁰ Donato F., *La variabile ambientale nelle politiche aziendali: sostenibilità economica ed ecologica*, op. cit.

Il report ambientale, essendo uno strumento di comunicazione, è importante che raggiunga i soggetti per il quale è stato redatto. Proprio per questo motivo, l'impresa deve scegliere i giusti canali di comunicazione e fare in modo che le politiche comunicative risultino armoniche con l'impegno e la strategia ambientale di lungo periodo adottati poiché solo se vi sarà coerenza l'azienda otterrà credibilità e fiducia.

2.2 La Dichiarazione Ambientale (EMAS)

La dichiarazione ambientale, a differenza del report ambientale, è uno strumento di comunicazione esterna a carattere non volontario. Essa, infatti, deve essere redatta da tutte le organizzazioni (sia pubbliche che private) e dalle imprese che hanno ottenuto la registrazione EMAS.³¹ Inoltre, la dichiarazione ambientale, rispetto allo strumento di comunicazione ambientale precedentemente analizzato, presenta caratteristiche di maggiore "ufficialità" visto che è normata nei contenuti ed è resa pubblica solo dopo aver ottenuto una certificazione da parte di soggetti accreditati (chiamati verificatori ambientali), i quali, attraverso la redazione di una specifica

³¹ L'EMAS (Eco-Management and Audit Scheme) è uno strumento creato dalla Comunità europea al quale possono aderire volontariamente le organizzazioni per valutare e migliorare le proprie prestazioni ambientali e fornire al pubblico e ad altri soggetti interessati informazioni sulla propria gestione ambientale. Il primo Regolamento EMAS n. 1836 è stato emanato nel 1993 e nel 2001 è stato sostituito dal Regolamento n. 761 che, a sua volta sottoposto a revisione, è stato sostituito nel 2009 dal nuovo Regolamento n. 1221. Gli Allegati I, II e III sono stati modificati con il Regolamento UE 1505/2017 e l'Allegato IV con il Regolamento 2026/2018.

attestazione, garantiscono l'attendibilità, la credibilità e l'esattezza dei dati e delle informazioni contenuti nella dichiarazione ambientale.³²

La dichiarazione ambientale “serve a fornire al pubblico e ad altri soggetti interessati informazioni sull'impatto e sulle prestazioni ambientali dell'organizzazione nonché sul continuo miglioramento della prestazione ambientale.”³³ Il regolamento (UE) 2018/2026 della Commissione del 19 dicembre 2018 dispone che le informazioni ambientali debbano essere presentate in maniera chiara, coerente e preferibilmente in formato elettronico; spetta all'organizzazione determinare la forma migliore per rendere disponibili tali informazioni alle parti interessate in modo agevole. Negli ultimi anni, grazie all'avvento di Internet, le imprese e le organizzazioni prediligono, come mezzo di comunicazione, le pagine web poiché rappresentano uno strumento efficace ed economico per rendere disponibili le informazioni a un vasto pubblico.

Per quanto riguarda il contenuto, nella dichiarazione ambientale devono essere presenti i seguenti requisiti minimi:³⁴

- a) una sintesi delle attività, dei prodotti e servizi dell'organizzazione;

³² Cisi M., *Il bilancio ambientale*, op. cit.

³³ Regolamento (CE) n. 761/2001 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 marzo 2001.

³⁴ Regolamento (UE) 2018/2026 della Commissione del 19 dicembre 2018.

- b) la politica ambientale dell'organizzazione e una breve illustrazione della struttura di governance su cui si basa il sistema di gestione ambientale dell'organizzazione;
- c) una descrizione di tutti gli aspetti ambientali significativi, diretti e indiretti, che determinano impatti ambientali significativi dell'organizzazione, una breve descrizione dell'approccio utilizzato per stabilirne la rilevanza e una spiegazione della natura degli impatti connessi a tali aspetti;
- d) una descrizione degli obiettivi e dei traguardi ambientali in relazione agli aspetti e impatti ambientali significativi;
- e) una descrizione delle azioni attuate e programmate per migliorare le prestazioni ambientali, conseguire gli obiettivi e i traguardi e garantire la conformità agli obblighi normativi relativi all'ambiente;
- f) una sintesi dei dati disponibili sulle prestazioni ambientali dell'organizzazione per quanto riguarda i suoi aspetti ambientali significativi. La relazione riporta sia gli indicatori chiave sia gli indicatori specifici di prestazione ambientale³⁵;

³⁵ Attraverso l'uso degli indicatori le organizzazioni registrate EMAS possono comunicare in maniera chiara la performance ambientale visto che sono facilmente comprensibili e privi di ambiguità; inoltre, come ribadito più volte, consentono di effettuare confronti da un anno all'altro al fine di verificare se le prestazioni ambientali dell'organizzazione sono migliorate o meno. Il regolamento EMAS individua come tematiche ambientali fondamentali per gli indicatori chiave: energia, materiali, acqua, rifiuti, uso del suolo in relazione alla biodiversità e le emissioni.

- g) un riferimento alle principali disposizioni giuridiche di cui l'organizzazione deve tener conto per garantire la conformità agli obblighi normativi ambientali e una dichiarazione relativa alla conformità giuridica;
- h) il nome e il numero di accreditamento o di abilitazione del verificatore ambientale e la data di convalida.

La dichiarazione ambientale viene redatta nel momento in cui l'impresa effettua l'analisi ambientale iniziale (prevista nel regolamento EMAS come il primo elemento chiave per la implementazione di un Sistema di Gestione Ambientale e per la determinazione della politica e del programma ambientale dell'azienda) e, successivamente, viene aggiornata annualmente tenendo presente che, anche in questo caso, viene garantita la veridicità delle informazioni contenute in essa poiché le modifiche effettuate vengono convalidate da un verificatore esterno.

Per aumentare la facilità e la velocità di interpretazione dei dati e delle informazioni presenti nella dichiarazione ambientale è importante che all'interno di essa, dove opportuno, siano inseriti grafici, tabelle, diagrammi, organigrammi, mappe geografiche, aerofotografie, ecc. Tutti questi elementi visivi, inoltre, consentono di suscitare curiosità da parte del lettore e, oltre ad essere attrattivi, è necessario che siano leggibili.³⁶

³⁶ Alberto Cairo, autore di diverse pubblicazioni dedicate alla data visualization, afferma che "Una buona grafica deve presentare una quantità appropriata di dati. Spesso si pensa che le visualizzazioni debbano semplificare, ma questa è una parola pericolosa, il rischio è quello di semplificare troppo: io preferisco parlare di chiarificazione, che può anche voler dire aumentare la massa di informazioni

2.3 Il Report Integrato

In questi ultimi anni ci si è resi conto che la rendicontazione finanziaria, definita “classica”³⁷, non risulta sufficiente per andare a soddisfare le recenti e crescenti esigenze informative degli stakeholders i quali, oltre ad informazioni inerenti ai dati storici e statici, richiedono informazioni prospettiche sulle risorse intangibili dell'azienda, sulla governance, sulle politiche del rischio e, soprattutto, sulla sostenibilità dell'azienda nel lungo periodo e sulla sua responsabilità sociale. Ed è per questo motivo che è stato ideato un nuovo modello di rendicontazione: il report integrato, il quale integra alle informazioni economiche-finanziarie quelle non-finanziarie (su temi sociali, ambientali e di governance), mostrandone le reciproche relazioni e sinergie in un’ottica di sostenibilità.

“Un report integrato è una comunicazione sintetica che illustra come la strategia, la governance, le performance e le prospettive future di un’organizzazione consentono di creare, preservare o erodere valore nel breve, medio e lungo periodo nel contesto in cui essa opera”.³⁸

Tra i vari tentativi volontari di standardizzazione dei principi e dei contenuti del report integrato il più importante e riconosciuto a livello internazionale è il

all'interno di una visualizzazione. Il tutto in un bilanciamento tra attrattività e leggibilità”. Il Sole 24 ore articolo di Riccardo Saporiti, 28 giugno 2016.

³⁷ Con il termine rendicontazione “classica” si fa riferimento ai documenti economici, patrimoniali e finanziari di tipo obbligatorio, regolati da precise norme, e utili a comprendere l'andamento economico della gestione aziendale.

³⁸ IIRC, *Il Framework <IR> Internazionale*, 2021; www.integratedreporting.org

*Framework <IR> dell'International Integrated Reporting Council (IIRC).*³⁹

L'obiettivo di quest'ultimo è quello di creare un report integrato che sia in grado di: migliorare la qualità delle informazioni trasmesse ai fornitori di capitale finanziario in modo tale da consentire un'allocazione di capitale più efficiente e produttiva; promuovere un approccio più coeso ed efficiente al reporting aziendale; sostenere il pensare integrato (*integrated thinking*)⁴⁰, il processo decisionale e le azioni mirate alla creazione di valore nel breve, medio e lungo termine.⁴¹

Il report integrato dell'IIRC, inoltre, mira a fornire informazioni dettagliate riguardanti: l'ambiente esterno, che influisce sull'organizzazione, le risorse e le relazioni utilizzate e influenzate dall'organizzazione, che nel Framework <IR> vengono denominate capitali e vengono classificate in diversi tipi: finanziarie, produttive, intellettuali, umane, sociali e relazionali, e naturali; la modalità con cui l'organizzazione interagisce con l'ambiente esterno e i capitali per creare, preservare o erodere valore nel breve, medio e lungo termine.⁴²

³⁹ L'IIRC è un organismo globale composto da enti regolatori, investitori, aziende, standard setter (organismi di standardizzazione), professionisti operanti nel settore della contabilità, mondo accademico e ONG.

⁴⁰ "Pensare in modo integrato è il modello di riferimento che l'imprenditore deve seguire nella gestione delle risorse per verificare le conseguenze e le implicazioni che l'impiego dei capitali ha sul processo di creazione del valore." O.I.B.R. (Organismo Italiano Business Reporting), *Il Reporting Integrato delle PMI: Linee guida operative e casi di studio*, 2019; www.fondazioneoibr.it

⁴¹ IIRC, *Il Framework <IR> Internazionale*, 2021; www.integratedreporting.org

⁴² IIRC, *Il Framework <IR> Internazionale*, 2021; www.integratedreporting.org

Il Framework <IR> definisce, inoltre, sette principi guida per la preparazione e la presentazione del report integrato che definiscono il contenuto e le modalità di presentazione delle informazioni:

1. focus strategico e orientamento al futuro: è necessario effettuare una descrizione dettagliata della strategia adoperata dall'organizzazione e su come questa strategia consente all'impresa di creare valore nel breve, medio e lungo periodo;
2. connettività delle informazioni: viene ribadita l'importanza del pensiero integrato. Ciò che si deve fare è mettere in evidenza le correlazioni e le dipendenze tra i fattori che influiscono sulla capacità dell'organizzazione di creare valore nel tempo;
3. relazioni con gli stakeholders: l'IR deve offrire informazioni dettagliate sulle relazioni con gli stakeholder. Si deve effettuare un'analisi sulla loro natura e qualità e, inoltre, è opportuno esplicitare in che modo l'impresa soddisfa i loro bisogni e aspettative;
4. materialità: devono essere inseriti solo gli aspetti rilevanti, definiti tali dall'impresa in base alla loro capacità di influire sulla creazione di valore;
5. sinteticità: collegato al principio precedente, il report integrato deve esprimere i concetti in modo chiaro e con il minor numero di parole possibile. In aggiunta, si deve evitare di utilizzare un linguaggio eccessivamente tecnico e di inserire informazioni generiche non rilevanti;

6. attendibilità e completezza: la rappresentazione dei fatti deve essere effettuata in modo fedele, priva di errori e devono essere inserite le informazioni materiali, sia positive che negative, in modo da poter raccontare in modo esaustivo come opera l'impresa;
7. coerenza e comparabilità: la modalità di redazione del report deve essere coerente nel corso del tempo e deve consentire la comparazione con i report redatti da altre organizzazioni.

Il Framework <IR>, oltre ai principi guida, specifica otto tipologie di contenuto, interdipendenti e strettamente legati l'uno con l'altro, che un report integrato deve possedere: presentazione dell'organizzazione e dell'ambiente esterno, governance, modello di business, rischi e opportunità, strategia e allocazione delle risorse, performance, prospettive, base di presentazione. Ad ogni tipologia di contenuto l'IIRC ha associato una domanda in modo tale che colui che redige il report possa rispondere in modo libero senza sottostare a rigide regole di redazione.

I benefici che un'impresa può trarre dal report integrato sono sia interni che esterni. Tra i benefici interni, si possono evidenziare i seguenti⁴³: la creazione di una cultura della rendicontazione e del controllo di gestione che supporti il monitoraggio e l'analisi delle informazioni; lo sviluppo di un ambiente organizzativo più collaborativo; la crescita della consapevolezza sul modo in cui l'azienda crea

⁴³ O.I.B.R. (Organismo Italiano Business Reporting), *Il Reporting Integrato delle PMI: Linee guida operative e casi di studio*, 2019; www.fondazioneoibr.it

valore; la rilevazione delle performance in modo più sintetico e intuitivo; l'aumento del rispetto, della stima e della fiducia verso l'azienda (e conseguente capacità di attrarre talenti); la maggiore consapevolezza in merito alla qualità ed entità delle risorse disponibili e più efficace identificazione delle priorità di intervento.

Per quanto riguarda i benefici esterni, invece, il report integrato permette di rappresentare in modo completo e trasparente il modello di business adottato, spiegare come sono allocati, usati e trasformati i capitali, esplicitare come è governata l'azienda e quali sistemi di controllo sono implementati, fornire informazioni sulla sostenibilità ambientale e sociale, consentire al management di enfatizzare il contributo delle risorse immateriali alla creazione degli attributi distintivi dell'impresa e, infine, aumentare la fiducia e l'impegno sociale⁴⁴.

⁴⁴ O.I.B.R. (Organismo Italiano Business Reporting), *Il Reporting Integrato delle PMI: Linee guida operative e casi di studio*, 2019; www.fondazioneoibr.it

CONCLUSIONI

Il monitoraggio della performance ambientale è un processo che richiede tempo, competenze e, affinché sia efficace, è importante che ci sia un effettivo interesse da parte di tutti coloro che operano nell'organizzazione a svolgere l'attività d'impresa in maniera responsabile e nel rispetto dell'ambiente. Proprio a tal fine, è necessario che vengano attuate delle attività di comunicazione per far in modo che i dipendenti dell'impresa, così come gli stakeholders, si sentano partecipi e condividano valori comuni con l'obiettivo di contribuire a limitare i danni ambientali.

Nella comunicazione della performance ambientale un ruolo rilevante è giocato dagli indicatori ambientali i quali, analizzati nel primo capitolo, consentono di comunicare in modo più semplice e intuitivo aspetti complessi della gestione ambientale; infatti, a loro, spesso, viene dedicata una sezione apposita negli strumenti di comunicazione analizzati nel secondo capitolo della tesi.

Per quanto riguarda questi ultimi, essendo strumenti a carattere volontario, non sono molte, ad oggi, le imprese che li redigono ma, tenendo conto delle crescenti esigenze informative degli stakeholders e dell'importanza che il tema della sostenibilità sta ottenendo, si presume che con il passare degli anni essi avranno una

maggiore applicazione da parte delle organizzazioni. Ciò anche alla luce dell'importanza che le tematiche legate all'ambiente e alla sostenibilità stanno acquisendo a livello internazionale orientando importanti programmi di finanziamento e scelte aziendali sempre più *green*.

BIBLIOGRAFIA

Bartolomeo M., *Environmental performance indicators in industry*, Milano, 1995, nota di lavoro 41.95.

Bartolomeo M., Malaman R., Pavan M., Sammarco G., *Il bilancio ambientale d'impresa*, Il Sole 24 Ore Pirola S.p.A., Milano, 1995.

Campedelli B., *Reporting aziendale e sostenibilità. I nuovi orizzonti del bilancio sociale*, FrancoAngeli, Milano, 2005.

Cisi M., *Il bilancio ambientale*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003.

Donato F., *La variabile ambientale nelle politiche aziendali: sostenibilità economica ed ecologica*, Giuffrè Editore, Milano, 2000

IIRC, *Il Framework <IR> Internazionale*, 2021

OCDE – OECD, *Environmental indicators: a preliminary set = Indicateurs d'environnement: une étude pilote*, Parigi, 1991

O.I.B.R., *Il Reporting Integrato delle PMI: Linee guida operative e casi di studio*, 2019

Regolamento (CE) n. 761/2001 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 marzo 2001

Regolamento (CE) 2018/2026 della Commissione del 19 dicembre 2018

SITOGRAFIA

<https://www.iso.org/home.html>

<https://www.nexteco.it/lab/gli-indicatori-per-valutare-la-performance-ambientale>

<https://st.ilsole24ore.com/art/tecnologie/2016-06-27/la-dataviz-perfetta-secondo-guru-alberto-cairo-165438.shtml?uuid=ADM3Xyj>

<https://www.snpambiente.it/>

https://ec.europa.eu/environment/emas/index_en.htm

<https://www.integratedreporting.org/>

<https://www.fondazioneoibr.it/>