

I NUOVI LIVELLI DI CONFORMITA' DEI BILANCI DI SOSTENIBILITA' PREVISTI DALLA GLOBAL REPORTING INITIATIVE – G4

di Giovanni Castellani

A seguito del lavoro pubblicato il mese scorso su queste colonne di Telos circa le modalità di redazione dei BdS, in base alle linee guida della Global Reporting Initiative, è stato manifestato un interesse ad approfondire meglio il concetto e la procedura tecnica dei c.d. “Livelli di Applicazione” delle linee guida (di cui si erano solo delineati i contorni nel lavoro precedente).

Si cercherà, di seguito, di soddisfare tale richiesta.

E' opinione condivisa tra coloro che si occupano di Responsabilità Sociale d'Impresa, che la sua esplicitazione nei Bilanci di Sostenibilità (BdS, oppure di seguito, anche più semplicemente, Report), reclami una considerevole dose di formalità e di ufficialità per consentire ai BdS stessi di acquisire la dignità ed il ruolo che meritano nella vita delle organizzazioni (di seguito indifferentemente “organizzazioni” o “aziende”), evitando che tali strumenti possano essere giudicati troppo “autoreferenziali” e quindi di mera pubblicità o marketing.

Questo problema ha portato le aziende e gli istituti internazionali a ricercare specifiche soluzioni pratiche, ma anche di carattere etico. La più utilizzata consiste nel richiedere una *assurance* da parte di revisori terzi e indipendenti sui processi di formazione e sulla qualità dei BdS allo scopo, come si è detto, di ridurre il rischio di eccessiva autoreferenzialità dei Bilanci di Sostenibilità.

Va evidenziato, tuttavia, che anche in assenza di una vera e propria *assurance* esterna, le aziende che adottano le c.d. *best practice*, spesso richiedono almeno una qualche forma di attestazione del “livello di adesione” dei loro Bilanci di Sostenibilità agli *standard* e ai principi che dichiarano di utilizzare per la costruzione della loro rendicontazione (e cioè come e quanto i loro *report* siano conformi a tali principi). Seppure le varie linee guida esistenti per la redazione dei BdS non entrino nel merito delle dichiarazioni dell'impresa e dunque, eventuali attestazioni del livello di adesione, di solito, passano attraverso la formula del *self-declared*, una prima risposta a questa problematica, solitamente, è già contenuta nelle linee guida dei principali modelli per la costruzione dei Bilanci di Sostenibilità, allorquando viene consigliato all'organizzazione di auto-specificare nei BdS, il livello di adesione ai criteri e ai parametri di rendicontazione di riferimento.

Un chiaro esempio in tal senso sono stati gli *Application Levels* definiti dalla GRI, *Global Reporting Initiative* versione G3.0 oppure G3.1 (validi ancora fino al 31 dicembre 2015 e poi sostituiti dal

nuovo modello G4 di cui si parlerà in seguito), per i quali affinché le organizzazioni potessero indicare che un *report* era stato redatto in base ai principi del GRI, erano previsti tre livelli di adesione (C, B, A) in ordine crescente di applicazione dello *standard*, al fine di venire incontro alle necessità sia di coloro che redigevano il BdS per la prima volta, sia dei redattori più esperti che di quelli con esperienza intermedia. Quando poi il BdS, fosse stato sottoposto anche ad una vera e propria *assurance* da parte di Revisori Esterni a ciascun livello poteva essere aggiunto un “più” (+) (C+, B+, A+), secondo la tabella 1, che segue:

Livelli di applicazione		C	C+	B	B+	A	A+
Informativa standard	Profilo	Rendicontare su: 1.1 2.1-2.10 3.1-3.8, 3.10-3.12 4.1-4.4, 4.14-4.15		Rendicontare su tutti i criteri previsti per il C e su: 1.2 3.9-3.13 4.5-4.13, 4.16-4.17		Stessi requisiti previsti per il livello B	
	Modalità di gestione	Non richiesto		Informative sulle modalità di gestione di ogni categoria di indicatori		Informative sulle modalità di gestione di ogni categoria di indicatori	
	Indicatori di performance	Rendicontare su un minimo di 10 indicatori di performance, comprendendo almeno un indicatore su: economico, sociale e ambientale		Rendicontare su un minimo di 20 indicatori di performance, comprendendo almeno un indicatore su: economico, ambientale, diritti umani, lavoro, società, responsabilità di prodotto		Rendicontare su tutti gli indicatori di performance CORE del G3 e dei supplementi settoriali applicabili con riguardo al principio della materialità. Spiegare le eventuali omissioni	
			Bilancio verificato esternamente		Bilancio verificato esternamente		Bilancio verificato esternamente

Tabella 1 (Fonte: GRI versione italiana 3.1 del 2011)

Ma come funziona il sistema?

I redattori del *report* auto-dichiarano un livello di applicazione C, B, A, (si ricorda ancora possibile per tutti i BdS pubblicati entro il 2015) basandosi sulla propria valutazione del contenuto del *report* stesso rispetto ai criteri enunciati nei GRI *Application Levels*.

Per far avallare tale autodichiarazione, le organizzazioni possono scegliere una o entrambi le opzioni seguenti, e cioè: avvalersi di una società di *assurance* che rilasci non una *assurance* nel senso sopra specificato, ma più semplicemente un giudizio professionale sull'autodichiarazione, oppure richiedere che il GRI medesimo verifichi l'autodichiarazione.

In altre parole, un *report*, per poter essere considerato basato sul GRI, deve dunque contenere un'autodichiarazione del livello di applicazione; dopodiché i redattori del *report* hanno la possibilità di far verificare la correttezza della propria autodichiarazione da parte di terzi o del Segretariato del GRI.


Nella struttura concreta dei BdS, la griglia del livello di applicazione (della successiva tabella 2) dovrà essere inclusa nei *report* per evidenziare sia il livello dichiarato sia chi ha fornito tale valutazione.

Per quanto riguarda poi la collocazione della griglia stessa all'interno del BdS, va evidenziato che i redattori del *report* possono collocarla in qualsiasi punto del BdS online o cartaceo. Le posizioni più logiche, individuate nella versione GRI 3.0, potrebbero essere la 2° di copertina o 3° di copertina del *report* cartaceo, la pagina introduttiva o indice del *report online*, oppure anche nell'ambito della trattazione degli obiettivi e dei parametri del *report*. Con la versione GRI 3.1, invece, la collocazione ottimale consigliata è nelle vicinanze del "GRI Content Index" (si tratta di uno schema riepilogativo ove devono essere riportati tutti i punti delle linee guida che sono stati trattati nel BdS).

Fatto questo, i redattori del BdS possono quindi contattare il GRI e richiedere una verifica del livello di applicazione. Le richieste dovranno essere fatte *online* al sito www.globalreporting.org.

Ricevendo debito preavviso, il GRI può verificare il livello di autodichiarazione prima della pubblicazione del *report* e, se non rileva errori, fornisce una specifica "icona" che potrà essere utilizzata sul *report* elettronico o cartaceo.

L'esempio concreto è fornito nella tabella 2, che segue.

		Conformità al 2002					
		C	C+	B	B+	A	A+
Obbligatorio	Auto Dichiarazione			☑			
	Verifica di terza parte			☑			
Opzionale	Verifica da parte del GRI						

Report con *assurance* esterna

Ad esempio, questa griglia illustra che il redattore del report ha autodichiarato il livello B e che sia una terza parte sia il GRI ne hanno verificato la dichiarazione.

Icona di verifica da parte del GRI



Tabella 2 (Fonte: GRI versione italiana 3.0 del 2006)

Quali sono le effettive attività del segretariato del GRI?

- Il GRI verifica, per la versione GRI 3.0, la presenza o la mancanza nel BdS dei criteri corrispondenti all'autodichiarazione del livello di applicazione da parte dei redattori del *report*, oppure la presenza, per la versione GRI 3.1, del *Content Index*, onde fornire ai redattori stessi una descrizione di quanto riscontrato, per effettuare eventuali integrazioni e/o modifiche.

E' il caso di sottolineare nuovamente che la verifica del livello di applicazione da parte del GRI non rappresenta un giudizio di valore del BdS e dei suoi contenuti, ma deve essere intesa come una semplice constatazione del grado di utilizzo del *GRI Reporting Framework* (così, ad esempio, ciò che fa il GRI è verificare che ad una certa esposizione standard che richiede una risposta "quantitativa" corrisponda una risposta, appunto, quantitativa e viceversa per le esposizioni che richiedono risposte "qualitative");

- i livelli "più" (+) (C+, B+, A+) possono essere dichiarati solo in presenza di un'*assurance* esterna del *report*. E' utile chiarire, anche in questo caso, che una semplice verifica del livello di applicazione non equivale a un'*assurance* e non ne consegue pertanto lo status "più" (+). Se dunque si richiederà al GRI la verifica di un *report* con Livello di applicazione C+, B+ o A+, sarà verificata, dallo stesso istituto, la semplice presenza, all'interno del BdS, della dichiarazione di chi ha rilasciato l'*assurance*, senza entrare nel merito della stessa;

- il GRI verifica anche che qualsiasi uso dei termini "Livelli di applicazione delle Linee guida del GRI" sia effettivamente in linea con i criteri dei Livelli di applicazione sopra specificati.

Una volta fatte queste attività il GRI, nel suo sito web, riconoscerà come basati sul GRI 3.0 esclusivamente i *report* che contengono la griglia del livello di applicazione con, come minimo, un livello auto dichiarato, oppure che contengono almeno il sopracitato *Content Index*, secondo la versione GRI 3.1.

Resta fermo, è utile chiarirlo, che per essere inclusi nel sito web del GRI (inclusione che testimonia la volontà dell'organizzazione di aderire idealmente ai principi del GRI), non è comunque necessaria la verifica di terza parte né del GRI, che resta facoltativa con tutti i limiti, però, che ne derivano in termini di rischio di autoreferenzialità.

* * *

Nel mese di maggio 2013, con la presentazione e l'ufficializzazione delle nuove linee guida del GRI, denominate "G4", sono state introdotte rilevanti modifiche ai precedenti standard G3.0 e G3.1 (che, si ricorda ancora, restano utilizzabili fino al 2015).

Per quanto qui specificamente interessa, si deve evidenziare che i livelli di applicazione (A, B, C) sono stati sostituiti, se così si può dire, con due nuovi livelli.

Si tratta dei livelli c.d. "Conforme a" ("*in accordance*", nel testo inglese).

Questa modifica trova la sua logica e condivisibile ragione di essere nel fatto che i livelli (C, B, A) sono stati spesso erroneamente associati alla qualità in sé delle *performance* di sostenibilità di un'azienda, piuttosto che alla semplice qualità della divulgazione delle sue informazioni.

Le organizzazioni hanno, ora, la possibilità di auto-dichiarare che il Bilancio di Sostenibilità è stato redatto in conformità al requisito GRI "essenziale" (in inglese, "*Core*"), o al requisito GRI "completo" (in inglese, "*Comprehensive*") con ovvi diversi livelli di contenuto.

Va poi segnalato che l'*assurance* esterna da parte di revisori indipendenti, continua ad essere consigliata ma resta pur sempre facoltativa per il GRI. Piuttosto che il (+), simbolo assegnato in precedenza nei BdS per indicare la presenza di una "*assurance*", G4 ora richiede che tale eventuale presenza sia documentata, con una specifica informativa contenuta in uno spazio dedicato del BdS (c.d. *GRI Content Index*), con una più immediata e chiara informazione per il lettore.

Le nuove linee guida GRI G4 offrono, dunque, alle organizzazioni due diverse opzioni per la predisposizione dei BdS che siano "conformi" ai suoi criteri. Esse sono, come accennato, l'opzione **Essenziale** (o *Core*) e l'opzione **Completa** (o *Comprehensive*).

Ciascuna di esse può trovare applicazione in ogni organizzazione, indipendentemente dalla grandezza di questa, dal suo settore di appartenenza e dalla sua localizzazione.

In entrambe le opzioni il centro dell'attenzione si focalizza sul processo di identificazione degli "aspetti significativi" (per aspetti significativi si intendono, in estrema sintesi, quegli aspetti che riflettono i punti davvero salienti di un'organizzazione a livello economico, ambientale e sociale oppure che influenzano in modo sostanziale le valutazioni e le decisioni degli *stakeholder*).

L'opzione **Essenziale** contiene gli elementi, appunto, essenziali di un BdS, fornendo il contesto in cui l'organizzazione comunica gli effetti della sua performance di tipo economico, ambientale, sociale e di *governance*.

L'opzione **Completa** sviluppa quanto previsto nell'opzione Essenziale, e richiede ulteriori approfondimenti *standard* circa la strategia, la *governance*, l'etica e l'integrità dell'organizzazione. Alla stessa si richiede, inoltre, di comunicare i risultati delle sue *performance* in modo, appunto,

completo, attraverso la rendicontazione di tutti gli indicatori relativi agli aspetti ritenuti significativi (nel senso sopra indicato).

Le nuove linee guida raccomandano che le organizzazioni, siano esse esperte o inesperte nella rendicontazione, scelgano l'opzione più confacente alle loro necessità di rendicontazione e, in ultima analisi l'opzione che meglio risponde ai bisogni di informazione dei loro *stakeholder*.

Lo standard G4 ribadisce anche, come era stato fatto nelle versioni precedenti, che le opzioni non hanno relazione con la qualità del Bds o con le *performance* dell'organizzazione. Le due opzioni riflettono solo la conformità della rendicontazione sulla sostenibilità, alle Linee Guida G4.

Si tratta, in altri termini, di quanto riportato nella tabella 3 che segue:

SINTESI DELLE OPZIONI "CONFORMI AL GUIDELINES G4"		
	Conforme - Essenziale	Conforme - Completa
General Standard Disclosures	Vedi Tabella 4	Vedi Tabella 4
Specific Standard Disclosures (DMA e Indicators)	Vedi Tabella 5	Vedi Tabella 5

Tabella 3 (Fonte inglese: GRI G4 – *Reporting principles and standard disclosures*, 2013- Traduzione dell'autore)

Le informazioni *standard* (c.d. *Standard Disclosures*) richieste per ciascuna opzione sono evidenziate nelle Tabelle 4 e 5:

GENERAL STANDARD DISCLOSURE RICHIESTI		
General Standard Disclosures	Conforme – Essenziale (Queste informazioni devono essere rese note in ogni caso)	Conforme - Completa (Queste informazioni devono essere rese note in ogni caso)
Strategia e Analisi	G4-1	G4-1, G4-2
Profilo organizzativo	da G4-3 a G4-16	da G4-3 a G4-16
Elementi significativi e Limiti	da G4-17 a G4-23	da G4-17 a G4-23
Coinvolgimento degli stakeholder	da G4-24 a G4-27	da G4-24 a G4-27
Profilo del rapporto	da G4-28 a G4-33	da G4-28 a G4-33
Governance	G4-34	G4-34 da G4-35 a G4-58 (*)
Etica e Integrità	G4-56	G4-56 da G4-57 a G4-58 (*)
General Standard Disclosures per settori	Richiesti se disponibili per il settore dell'organizzazione (*)	Richiesti se disponibili per il settore dell'organizzazione (*)

Tabella 4 (Fonte inglese: GRI G4 – *Reporting principles and standard disclosures*, 2013 – Traduzione dell'autore)

La Tabella 4 mostra i **General Standard Disclosures** richiesti per le opzioni Essenziale e Completa:

- La prima colonna mostra il nome della sezione del BdS nella quale sono presentati i *General Standard Disclosures*.
- La seconda colonna presenta i *General Standard Disclosures* che devono essere rendicontati nell'**opzione Essenziale** (le sigle "G4" seguite da un numero arabo, da G4.1 fino a G4.58, rappresentano i singoli punti che devono essere trattati secondo lo schema delle linee guida G4. Si possono trovare descrizione e commento analitici nel "*Implementation Manual*" GRI G4 del 2013).
- La terza colonna presenta i *General Standard Disclosures* che devono essere rendicontati nell'**opzione Completa** (per le sigle vedi sopra).
- In entrambe le opzioni possono essere presenti *General Standard Disclosures* per i settori dell'organizzazione.

La Tabella 5 che segue, mostra invece gli **Specific Standard Disclosures** richiesti per le due differenti opzioni Essenziale e Completa:

SPECIFIC STANDARD DISCLOSURE RICHIESTI		
Specific Standard Disclosures	Conforme – Essenziale	Conforme - Completa
Informazioni generiche sul metodo di management	Solo per gli elementi significativi (*)	Solo per gli elementi significativi (*)
Indicatori	Almeno un indicatore riferibile a ciascun elemento significativo identificato (*)	Tutti gli indicatori riferibili a ciascun elemento significativo identificato (*)
Specific Standard Disclosures per settori	Richiesti se disponibili per il settore dell'organizzazione e se significativi (*)	Richiesti se disponibili per il settore dell'organizzazione e se significativi (*)

Tabella 5 (Fonte inglese: GRI G4 – *Reporting principles and standard disclosures*, 2013 – Traduzione dell'autore)

- La prima colonna mostra il nome della sezione del BdS in cui sono presentati gli *Specific Standard Disclosure*, (sempre rammentando che gli *Standard Disclosures* che devono essere rendicontati vengono determinati dopo l'identificazione da parte dell'organizzazione degli elementi significativi).
- La seconda colonna presenta gli *Specific Standard Disclosures* che devono essere resi noti per l'**opzione essenziale**. Essi includono le "Modalità di approccio gestionale", DMA (nell'acronimo inglese delle linee guida) e Indicatori (semplicemente *Indicator*, nella versione inglese del GRI

G4, ovvero *Key Performance Indicator*, nell'acronimo KPI, ormai diffusamente utilizzato nella prassi).

Per ciascun elemento che è stato ritenuto significativo, l'organizzazione deve rendere noto il DMA generico e **almeno un** Indicatore.

- La terza colonna mostra gli *Specific Standard Disclosures* che devono essere resi noti per l'**opzione completa**. Anche essi includono DMA e Indicatori. Tuttavia, per questa seconda opzione, sempre ovviamente, per ciascun elemento significativo identificato, l'organizzazione deve rendere noto il DMA generico e **tutti** gli Indicatori relativi all'elemento significativo.

E' interessante notare, inoltre, come in entrambe le opzioni, possono essere presenti *Specific Standard Disclosures* per i settori economici cui l'organizzazione appartiene. Essi possono essere relativi ad aspetti già presenti nel *Guidelines* o relativi a specifici settori economici presenti nel *GRI Sector Disclosures* (attualmente rinnovati e rielaborati nel G4 solo per il settore finanziario e per quello di estrazioni minerarie e metallurgiche). Anche in questo caso, le linee guida G4 raccomandano che gli aspetti specifici di settore (con relativi DMA e KPI) vadano presi in considerazione per entrambe le opzioni, solo quando vengono riscontrati elementi significativi da rendicontare.

Come si può notare dalle tabelle sopra riportate, esistono alcune informative contrassegnate con un asterisco (*). Ciò significa che, in casi eccezionali, se non è possibile rendere note alcune delle informazioni richieste, la rendicontazione dovrebbe, in modo chiaro, sia identificare le informazioni omesse, sia spiegare il motivo di tali omissioni, facendo rigido riferimento ai seguenti criteri:

- uno *Standard Disclosure*, o una singola parte di esso e/o un KPI non è applicabile; si deve concretamente motivare la ragione per cui è considerato non applicabile;
- l'informazione è soggetta a particolari vincoli di confidenzialità; si devono rendere noti tali vincoli;
- si è in presenza di specifici divieti legali; deve essere fatto riferimento agli specifici impedimenti di legge;
- le informazioni non sono disponibili in quel momento della vita dell'organizzazione; l'organizzazione stessa deve rendere note le misure che intende prendere per ottenere i dati mancanti e il lasso di tempo previsto per farlo.

Sottolineano, però, le linee guida, che sebbene esistano queste tolleranze, le organizzazioni devono comunque essere ben consapevoli del fatto che un alto numero di omissioni può invalidare la possibilità di auto-dichiarare che il loro BdS è stato predisposto sia secondo quanto previsto dall'opzione "essenziale", sia da quella "completa" delle *Guidelines* G4.

E' interessante notare anche il punto delle nuove linee guida, ove si prefigura che le informazioni relative agli *Standard Disclosures* previsti in entrambe le opzioni possano far parte di altra reportistica quale, ad esempio, la relazione annuale agli azionisti (in Italia, la Relazione sulla Gestione di cui all'art. 2428 c.c.) o altri tipi di rapporti, siano essi previsti dalla legge o di tipo facoltativo. In questi casi le organizzazioni hanno facoltà di non ripetere tali informazioni nel BdS (se il documento è a sé stante) ma, invece, possono indicare dove la relativa informazione può essere trovata purché, però, tale riferimento sia specifico (per esempio, un riferimento generale alla relazione annuale agli azionisti non è considerato accettabile, a meno che non includa il nome della sezione, della tabella, del paragrafo ecc.) e purché l'informazione sia a disposizione del pubblico e facilmente accessibile.

Un'ulteriore annotazione da fare è che le linee guida G4 prevedono anche che i BdS possano essere redatti in modo non del tutto conforme ad una delle due opzioni previste dalle *Guidelines*. Se pertanto un'organizzazione utilizza nel proprio BdS solo alcune parti degli *Standard Disclosures* delle Linee Guida G4, ma non soddisfa tutti i requisiti di una delle due opzioni "conforme a", il BdS dovrebbe comunque contenere la seguente dichiarazione:

"Questo rapporto contiene Standard Disclosures del GRI Sustainability Reporting Guidelines".

Tale dicitura esplicita dovrebbe essere seguita da una lista di quegli *Standard Disclosures* che sono stati adottati e la loro posizione all'interno del Bilancio di Sostenibilità.

Un ultimo punto va, infine, tenuto presente.

Come accennato in precedenza, i BdS pubblicati dopo il 31 dicembre 2015 dovranno essere redatti conformemente al G4 *Guidelines*. Inoltre, anche se il GRI continuerà a riconoscere i BdS basati sul G3.0 e G3.1 *Guidelines* per almeno due interi cicli di rendicontazione, il GRI stesso consiglia alle organizzazioni che si accingono a preparare la rendicontazione di sostenibilità per la prima volta, di usare subito il G4 *Guidelines* anche se, nel primo ciclo di rendicontazione, ritengono di non essere ancora in grado di soddisfare i requisiti di una delle due opzioni "conforme a".

* * *

Per chi avesse interesse ad approfondire nel dettaglio l'intera tematica, si segnala che la versione integrale delle nuove linee guida GRI G4, è consultabile e/o scaricabile gratuitamente dal sito web: www.globalreporting.org.

Il documento è in lingua inglese. La traduzione italiana è purtroppo prevista, da parte dello stesso GRI, solo per la seconda metà del 2014.

G.C. – 25 marzo 2014