

Consiglio Nazionale Ragionieri Commercialisti
Roma

ECONOMIA E AMBIENTE

“La comunicazione ambientale nel bilancio di esercizio”

Marzo 2005

Il presente documento è stato curato dal

“Gruppo di Studio Economia Ambientale del C.N.R.”

Giorgio Orrù
coordinatore scientifico

Enrico Monaco
componente

Paolo Operti
componente

Aranzazu Escudero
segretario tecnico

Luciano Minafra
consigliere delegato

Prefazione

Cari Colleghi,

L'Ambiente, dall'immaginario collettivo si è ormai trasferito nella realtà quotidiana. Ad esso, infatti, si lega la qualità della vita e, soprattutto, la prospettiva di uno sviluppo sociale compatibile con quello economico.

Il tema in oggetto, seppur affascinante, suscita non poche preoccupazioni.

Per attuare l'ideale percorso dello "sviluppo sostenibile", è perciò indispensabile superare ostacoli, formare nuove coscienze in ambito sociale, sensibilizzare le aziende e, soprattutto, promuovere un quadro normativo che armonizzi le esigenze sociali con quelle economiche nel rispetto dell'ambiente e di tutte le sue risorse naturali. Rendere compatibile lo sviluppo economico con quello socioambientale, è una grande sfida dell'Uomo nel terzo millennio.

Il Consiglio Nazionale, da sempre attento a cogliere i processi innovativi in campo economico e professionale, ha affrontato anche il tema ambientale con grande interesse, favorendone l'evoluzione nelle varie sedi congressuali oltre che attraverso apposite Commissioni.

Ultimamente, l'apposito Gruppo di Studio del C.N.R. ha curato il nesso relazionale tra economia e ambiente, dando corpo ad un progetto ambizioso, il cui obiettivo, in ossequio ai principi del nuovo processo di "sviluppo sostenibile", era quello di formulare un'ipotesi operativa sulla rappresentazione contabile e di bilancio degli effetti economici legati all'impatto ambientale provocato dalle attività d'impresa.

Il documento, d'ausilio alla conoscenza ed alla riflessione, tende a favorire il dibattito e l'approfondimento da parte dei Colleghi e di quanti vorranno contribuire all'evoluzione di una materia che, oltre tutto, genera prospettive d'interesse sociale e delinea nuove competenze anche in ambito professionale.

A chi ha curato questo nuovo documento, il privilegio di continuare a crederci. A tutti, la speranza di un domani migliore.

Luciano Minafra
Consigliere Delegato del C.N.R.

Introduzione

I presupposti che sostengono il nuovo modello di sviluppo, prevedono un'interazione permanente tra la componente economica e quella socio-ambientale. Ciò, in quanto l'obiettivo del solo profitto economico, secondo la nuova concezione, non può restare avulso dal soddisfacimento di altre esigenze, quali quelle di natura sociale e di protezione delle risorse naturali. In definitiva, la componente economica e quella ambientale dovranno esprimere una reciproca compatibilità.

Questa concezione dello sviluppo dà corpo al cosiddetto processo di *"sviluppo sostenibile"*.

L'attuazione del nuovo "processo" è ormai indifferibile ed al riguardo, molte Organizzazioni concorrono alla sua evoluzione. Tra esse, ha un ruolo significativo la Raccomandazione della Commissione Europea (maggio 2001) in materia di "trattamento dei costi ambientali", così come pure, i vari documenti delle Commissioni ambientali della FEE, tendenti a favorire l'orientamento dell'informazione ambientale attraverso i principi di *"sostenibilità"* nell'ambito della C.S.R. (*"Corporate Social Responsibility"*).

Nonostante il contributo reso anche da altri Organismi che promuovono il nuovo processo di sviluppo, molto resta da fare, ad esempio, sulla valutazione degli effetti economici che derivano dalla predetta interazione. Infatti, necessitano regole certe e provvedimenti funzionali alla coesistenza degli obiettivi riguardanti i tre campi di riferimento considerati (economico, sociale ed ambientale), e detto percorso non può prescindere da un contesto normativo univoco ed armonizzato.

Nell'attesa, è ancor meno agevole quantificare tali effetti economici e, soprattutto, misurare, valutare e rappresentare i costi ambientali nella logica di una comparazione dell'informazione, già oggi necessaria ma, domani, pressoché indispensabile, nella prospettiva di dover determinare, tra l'altro, il valore delle risorse naturali sottratte all'ambiente dalle attività produttive, fin'ora utilizzate senza alcun onere corrispettivo.

Con questo documento, si è voluto circoscrivere il problema alla sola rappresentazione contabile dei fatti economici di natura ambientale, attraverso i principi che regolano il processo di *sviluppo sostenibile*, affinché gli stessi, in futuro, trovino applicazione nella logica operativa.

L'approccio tecnico del documento, pertanto, è stato curato con l'intento di fornire una prima indicazione per il riconoscimento, la misurazione e la rappresentazione dei costi ambientali. A tal fine, per dare maggiore "visibilità" agli effetti economici generati dall'impatto ambientale, viene configurata un'esemplificazione sul possibile trattamento delle "immobilizzazioni", il cui costo di *"rilevanza ambientale"* viene discriminato per mere finalità di comparto.

Infine, con l'auspicio che questo documento possa contribuire ad avviare il percorso che porterà all'applicazione del nuovo processo di sviluppo sostenibile in ambito economico, esprimo

gratitudine al Consiglio Nazionale per la sensibilità riservata al tema ambientale, al Consigliere Delegato, ai Colleghi ed alla Segreteria del Gruppo di Studio "Economia Ambientale" per la condivisione e la preziosa collaborazione.

Giorgio Orrù

Coordinatore scientifico

INDICE

	<i>Prefazione</i>	Pag. 3
	<i>Introduzione</i>	“ 5
1	Gli Investimenti Ambientali	
1.1	- L’ambiente e gli effetti economici	“ 8
1.2	- Lo sviluppo sostenibile: origini e contenuti generali	“ 9
1.3	- Premessa generale sulla classificazione delle immobilizzazioni	“ 11
1.4	- La rilevanza ambientale dei costi ambientali per natura	“ 15
1.5	- Il concetto della “rilevanza ambientale”	“ 17
1.6	- Valutazione dei costi ambientali	“ 19
2	Scheda n. 1 – Le Immobilizzazioni Materiali Ambientali	
2.1	- Il problema della “rilevanza ambientale”	“ 20
2.2	- Misurazione dei costi di “rilevanza ambientale”	“ 23
2.3	- Schema operativo	25
3	Scheda n. 2 – Il trattamento contabile dei Costi e delle Spese Ambientali	
3.1	- Considerazioni generali sui costi, spese ed oneri ambientali	“ 27
3.2	- Il trattamento dei costi ambientali. e gli orientamenti della Comm. Europea	“ 29
3.3	- Definizione di costo ambientale	“ 31
3.4	- Classificazione generale dei costi ambientali	“ 32
4	Scheda n. 3 – Le Informazioni Ambientali sulle Immobilizzazioni nella Nota Integrativa	
4.1	- La rilevanza delle informazioni	“ 35
4.2	- Le immobilizzazioni materiali ambientali	“ 37
4.3	- Le immobilizzazioni immateriali ambientali	“ 40
4.4	- I fondi per rischi ed oneri ambientali	“ 41
4.5	- Il quadro della gestione ambientale	“ 43

1. INVESTIMENTI AMBIENTALI

1.1 - L'Ambiente e gli effetti economici.

Gli effetti economici dell'impatto ambientale derivante dalle attività d'impresa riflettono problemi di particolare rilevanza, tra cui quelli legati ai criteri di valutazione ed alle modalità di rappresentazione contabile e di bilancio.

Poiché la trasparenza espositiva e l'uniformità della rappresentazione sono presupposti inderogabili per la comparabilità dei bilanci, la discrezionalità che emerge oggi in materia d'informazione economico-ambientale, non favorisce sia il perseguimento di tali principi che la più chiara visione dell'impegno riservato dall'impresa ai contenuti ambientali.

Il problema, dapprima trascurato e poi, forse, non considerato nella reale portata dei suoi effetti, rappresenta ostacolo allo sviluppo economico, il cui obiettivo d'origine (profitto), pur mantenendo la sua rilevanza, non è più considerato come "unico". Ad esso, infatti, si affianca quello altrettanto rilevante del rispetto dell'ambiente e delle sue risorse, vista l'esigenza di dover proteggere gli equilibri dell'eco-sistema al fine di rendere una migliore qualità della vita nell'ambito del più ampio processo di sviluppo sociale.

L'esigenza di rendere compatibili gli obiettivi economici con quelli ambientali, presiede la nuova strategia di "sviluppo", ormai nota come processo di "sviluppo sostenibile"¹

L'attuazione di tale processo impone la trasposizione in chiave economica dei principi da cui esso trae ispirazione e ciò, se da un lato crea non pochi problemi di valutazione, dall'altro presuppone la specificità delle norme di riferimento.

Con l'intento di voler fornire un contributo per l'approfondimento del tema, il presente documento espone alcuni tra i principali problemi legati alle informazioni ambientali di rilevanza economica, per la cui soluzione sono state individuate alcune ipotesi in ossequio ai principi che regolano il c.d. processo di *sviluppo sostenibile*, sul cui significato appare necessario un pur breve approfondimento.

¹ "Sviluppo sostenibile": processo introdotto dal Vertice U.N. – Agenda XXI (anno 1992), definito dal V° Programma d'Azione (1993) della Comunità Europea, come "Sviluppo economico e sociale che non arrechi danno all'Ambiente ed alle risorse dalle quali dipendono la prosecuzione dell'attività dell'Uomo e lo sviluppo futuro".

1.2 - LO SVILUPPO SOSTENIBILE: origine e contenuti

Nonostante i molteplici richiami al concetto di sviluppo sostenibile, la dottrina ha finora sottolineato la precarietà di una sua definizione giuridica.

Il termine “sviluppo” si presta a vari e differenti significati e può essere utilizzato in distinti contesti. L'accostamento con l'aggettivo “sostenibile” rappresenta una sorta di complicanza, poiché induce a considerare i limiti e le condizioni dello sviluppo, tali da precludere una classificazione oggettiva ed universale della definizione. Infatti, la semplice mutazione del contesto storico o dell'ambito sociale, modifica il significato e gli obiettivi.

La teoria dello *sviluppo sostenibile* ha peraltro acquistato valenza internazionale con il “*Rapporto Brundtland*”, frutto dei lavori della Commissione indipendente su ambiente e sviluppo delle Nazioni Unite², presieduta dal primo Ministro norvegese Gro Harlem Brundtland.

Tale rapporto, pubblicato nel 1987 con il titolo “*Our Common Future*”, definisce lo sviluppo sostenibile come l'unica strada che l'umanità ha a disposizione per rendere sostenibile lo sviluppo, affinché esso soddisfi i bisogni dell'attuale generazione senza compromettere i bisogni di quelle future: “*Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs*”.

Durante la Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente e sullo sviluppo (UNCED) tenutasi nel 1992, questa definizione ha ricevuto l'approvazione di oltre 140 Governi. Ciò nonostante, esistono oggi più di settanta altre definizioni, ciascuna delle quali riflette particolari valori e priorità.

Anche il C.N.R., attraverso il glossario ambientale predisposto dal Gruppo di studio “Economia Ambientale”, ha fornito la propria versione sul significato da attribuire alla combinazione dei termini in oggetto (sviluppo sostenibile)³

Allo stato, pertanto, lo “sviluppo sostenibile” rappresenta un tipico caso di *soft law*, ovvero, di principio giuridico che origina da pronunciamenti internazionali (governi od organizzazioni non governative) che, seppur improduttivi di specifici obblighi e diritti,

² World Commission on Environment and Development – UN “Our Common Future”: Brundtland Report, Oxford University press, pag. 8, 1987.

³ “Glossario e Istituzioni Ambientali” Draft maggio 2003, pubblicato sul sito www.consrag.it.

tendono ad occupare spazi che, in precedenza, erano lasciati alla sensibilità ed alla discrezionalità dei vari Stati, per poi divenire anche oggetto di riferimenti costituzionali e di provvedimenti legislativi.

In definitiva, lo “sviluppo sostenibile” rappresenta un modello di sviluppo entro cui la politica economica si fonde con quella sociale e con quella ambientale, al fine di rendere perseguibili i rispettivi obiettivi attraverso una logica complessiva di reciproca “compatibilità”.

Di fatto, lo sviluppo di ciascuna area considerata non potrà ulteriormente penalizzare quello dell'altra e viceversa. Occorrerà, pertanto, una politica di sostegno unita alla reale “armonizzazione” di leggi, norme, procedure e prassi, affinché lo sviluppo economico, quello sociale e la protezione dell'eco-sistema possano evolversi in un contesto univoco, uniforme e comparabile.

1.3 - Premessa generale sulla classificazione delle immobilizzazioni⁴.

Prima di introdurre lo specifico tema degli “investimenti ambientali”, è opportuna una breve disamina sulla collocazione delle immobilizzazioni nell’attivo patrimoniale, poiché dalla classificazione di detti costi può dipendere l’ammissibilità del loro utilizzo nell’ambito delle finalità previste per il comparto ambientale.

Tale utilizzo, infatti, essendo legato all’impiego durevole nel ciclo produttivo dei beni aventi natura e rilevanza ambientale, presuppone che le correlate voci di costo risultino classificate tra quelle dell’attivo fisso immobilizzato.

Per tale motivo, appare necessaria una preliminare rivisitazione del quadro generale sulla riclassificazione patrimoniale delle immobilizzazioni, soprattutto per evidenziare il più corretto distinguo tra l’attivo fisso e l’attivo circolante. Detta disamina è tratta da una tra le prevalenti fonti dottrinali⁵.

Una prima distinzione riguarda “immobilizzazioni” e “disponibilità”:

- le “Immobilizzazioni”, in genere qualificano gli impieghi nei fattori produttivi pluriennali: ad esempio, gli impianti nelle aziende industriali;
- le “disponibilità”, invece, qualificano gli impieghi nei fattori produttivi di esercizio, nel prodotto e nei crediti di regolamento.

La distinzione non è rigida in quanto la categoria delle immobilizzazioni è destinata ad allargarsi fino ad invadere, almeno in parte, quella delle disponibilità.

Alle *immobilizzazioni tecniche pluriennali* si affiancano le *immobilizzazioni tecniche di esercizio* (titoli, partecipazioni, crediti di finanziamento), le *immobilizzazioni tecniche commerciali* (scorte ultrannuali di prodotti) e le *immobilizzazioni numerarie* (crediti di regolamento con scadenza ultrannuale).

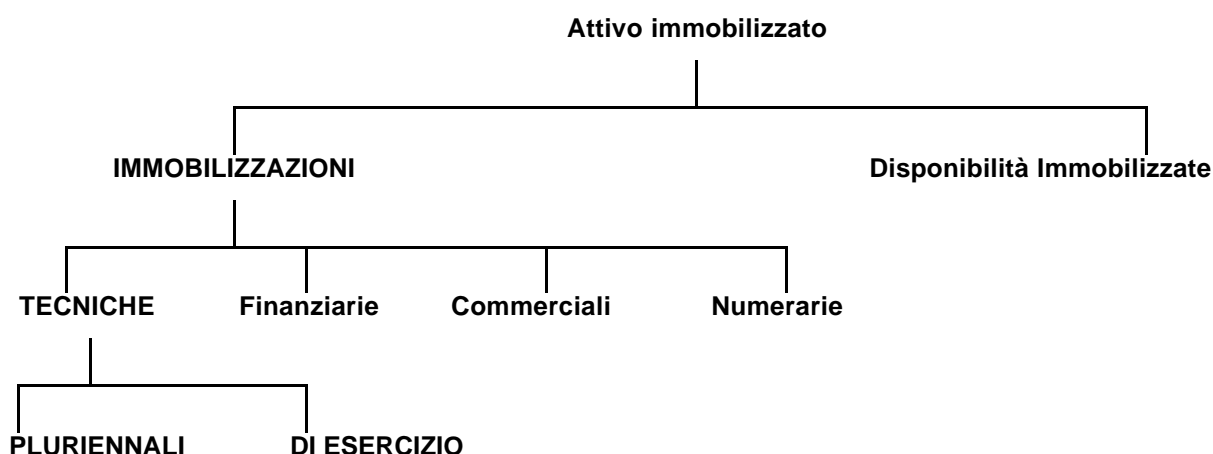
Alle predette categorie, rappresentanti *ipotesi funzionali*, se ne può aggiungere un’altra avente carattere *antifunzionale*. E’ questo il caso in cui, per ragioni patologiche, gli impieghi nelle materie, nei prodotti e nei crediti di regolamento “*escono*” dall’area delle disponibilità ed “*entrano*” nell’area delle immobilizzazioni. Ciò

⁴Analisi dell’intero paragrafo tratta da “Indici di Bilancio” di Carlo Caramiello, Giuffrè Editore 1993.

⁵C. Caramiello, “Indici di Bilancio” Ed. Giuffrè 1993.

si verifica quando ad esempio, per motivi di incaglio, il realizzo si differisce oltre l'esercizio in corso, generando in tal senso le cosiddette *disponibilità immobilizzate* o *disponibilità antifunzionali*.

La categoria dell'attivo immobilizzato, pertanto, può essere così schematizzata:

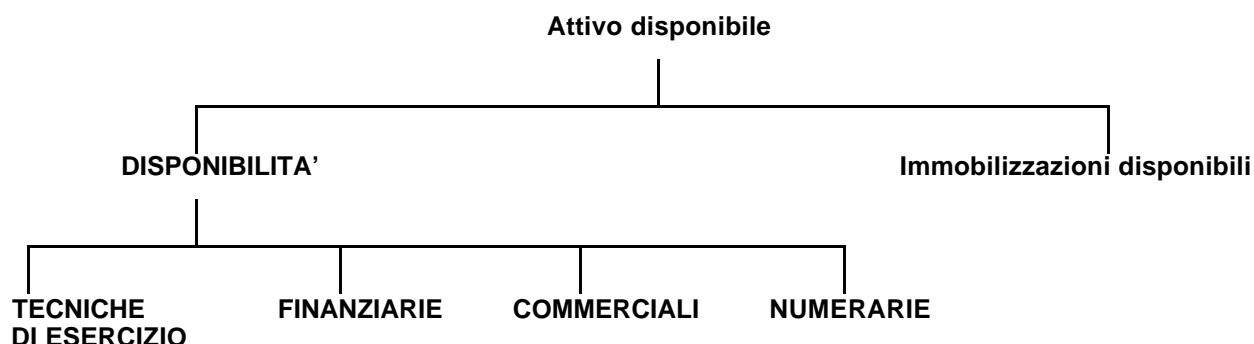


L'attivo disponibile, comprende le seguenti ipotesi funzionali:

- le disponibilità tecniche di esercizio (scorte infrannuali di materie);
- le disponibilità finanziarie (titoli, partecipazioni e crediti di finanziamento che, in fondo, rappresentano investimenti patrimoniali a breve);
- le disponibilità commerciali (scorte infrannuali di prodotti);
- le disponibilità numerarie (crediti di regolamento con scadenza infrannuale).

Qualora, per motivi patologici, gli impieghi nei fattori pluriennali "escano" dall'area delle immobilizzazioni ed "entrino" nell'area delle disponibilità (ad esempio, per un programma di dismissioni), si configura il caso delle *immobilizzazioni disponibili* ovvero, delle *immobilizzazioni antifunzionali*.

Di conseguenza, la categoria dell'attivo disponibile può essere così rappresentata:



Le classificazioni che precedono (attivo immobilizzato e attivo disponibile), sono da considerarsi *“razionali”* poiché basate sul tempo di ritorno degli impieghi rispetto alla loro liquidabilità ovvero al tempo impiegato a trasformarsi in moneta.

Nella prassi, l'attivo immobilizzato è considerato attivo non a breve, invece l'attivo disponibile o corrente è considerato attivo a breve.

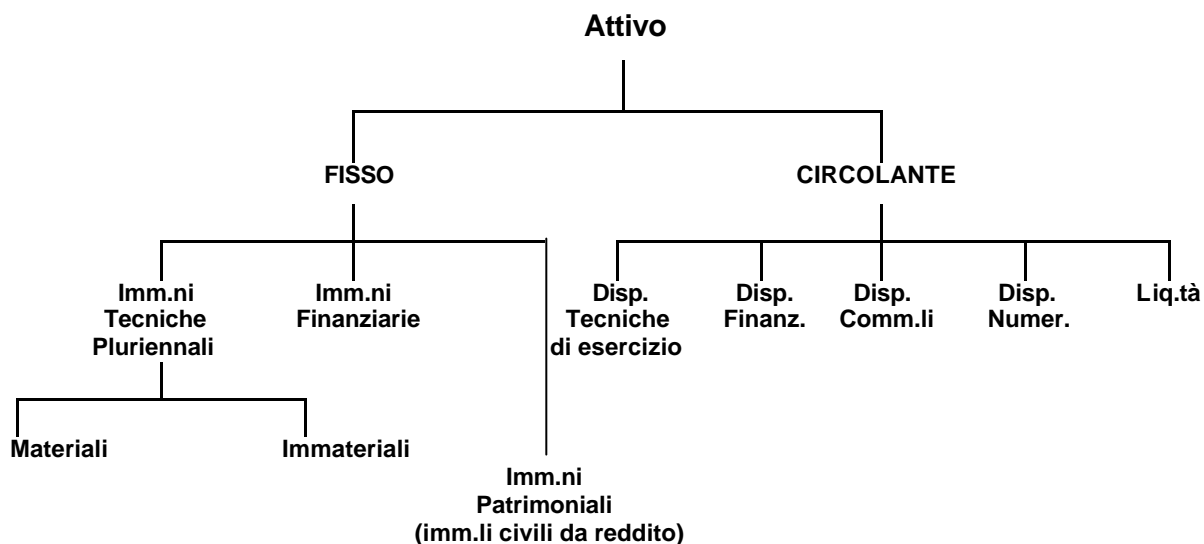
Come visto, la categoria dell'*attivo immobilizzato* comprende, sostanzialmente, le immobilizzazioni ed una parte minore delle disponibilità (quelle che hanno un tempo di ritorno superiore al breve), mentre la categoria dell'attivo disponibile comprende le disponibilità ed una parte *“minore”* delle immobilizzazioni (quelle che hanno un tempo di ritorno inferiore al tempo breve).

Dal punto di vista funzionale, i predetti sconfinamenti dalle aree classiche di appartenenza delle due categorie, creano difficoltà operative per la distinzione tra *parte immobilizzata* e *parte disponibile*. Per superare tali difficoltà, la classificazione *“razionale”* viene sostituita con una classificazione che, seppur meno logica, è più semplice ai fini della sua attuazione pratica: quella che si basa sulla contrapposizione dell'attivo fisso all'attivo circolante.

Con essa, infatti, viene eliminato lo *“sconfinamento”* che caratterizza la classificazione precedente. La categoria dell'attivo fisso si limita a comprendere le immobilizzazioni ed esclude, pertanto, la parte immobilizzata delle disponibilità. Parimenti, la categoria dell'attivo circolante si limita a comprendere le disponibilità ed esclude, pertanto, la parte disponibile delle immobilizzazioni.

A rigore, tale classificazione non coincide con l'altra, anche se di fatto la sostituisce come equivalente, sia nella prassi nazionale che in quella internazionale.

Pertanto, lo schema è il seguente:



L'analisi esposta costituisce premessa indispensabile per poter integrare le immobilizzazioni tecniche pluriennali con un'ulteriore voce espositiva, idonea a rappresentare i *contenuti ambientali* dell'investimento in immobilizzazioni tecniche (sia materiali che immateriali). Infatti, sussiste un'esigenza espositiva ineludibile nell'ambito del nuovo modello di *sviluppo sostenibile*, nel cui ambito appare necessario scindere dal valore dell'investimento la quota parte del costo di rilevanza ambientale.

1.4 - La “rilevanza ambientale” dei costi ambientali per “natura”.

Prima di trattare il tema della rappresentazione del valore dell’investimento di natura ambientale, necessita verificare alcuni presupposti concettuali che riconducono alla natura e alla funzione dell’investimento.

Circa la natura, preliminarmente, si può richiamare la definizione di *costo ambientale* tratta dal glossario ambientale curato dalla commissione del C.N.R.⁶, che così recita: “valore economico (o costo) delle misure intraprese da un’impresa, o da altri per conto della stessa, per prevenire, ridurre, eliminare o riparare danni causati all’ambiente dalle proprie attività, ovvero, per la conservazione delle risorse naturali dell’ambiente, rinnovabili o non rinnovabili. Sono esclusi, e quindi non riconosciuti come ambientali, i costi sostenuti per penalità, sanzioni e risarcimenti derivanti da inosservanza di leggi e regolamenti od anche da omissioni e negligenze dell’impresa, siano esse volontarie, involontarie o colpose”;

Tuttavia, la sola “*natura*” (od origine) del costo ambientale non è sufficiente per giustificare una sua *evidenziazione separata* nel bilancio d’esercizio. Infatti, tale possibilità è intrinseca ad alcune condizioni da soddisfare e precisamente:

- la prima riguarda i beni (o impianti di produzione) oggetto d’investimento, dai cui contenuti tecnologici deve emergere che il sistema di protezione antinquinante produca effetti d’impatto ambientale *migliorativi* rispetto al livello-soglia imposto dalle specifiche norme di riferimento. In sostanza, se l’impianto produce emissioni nei limiti di legge, il suo valore, per le finalità di comparto, NON assume alcuna “rilevanza” ambientale e, pertanto, deve essere ricompreso e contabilizzato come una normale immobilizzazione, senza alcuna separata o particolare evidenza;
- la seconda condizione riconduce alla tipologia del costo ambientale. Infatti, se tale costo è rappresentato da oneri “sanzionatori” oppure da oneri di ripristino di un sito derivanti da obblighi legali o contrattuali, il costo di cui trattasi, seppur riflettente contenuti ambientali, di fatto non può assumere “rilevanza” per le finalità dell’ambiente. Quindi, in assenza di tale inderogabile requisito, il costo non potrà

⁶ “Glossario e Istituzioni Ambientali” a cura del Gruppo di Studio “Economia Ambientale” del CNR – Draft maggio 2003, pubblicato sul sito www.consrag.it.

essere utilizzato per alcuno scopo agevolativo.

- la terza condizione, infine, riconduce all'area in cui il valore del bene (o dell'impianto) deve essere appostato in bilancio. Infatti, se detto valore risulta iscritto *nell'attivo fisso*, vengono soddisfatte le previsioni di cui all'art. 15 par. 2 della quarta Direttiva comunitaria, risultando il bene oggetto d'investimento destinato ad essere durevolmente impiegato nell'attività dell'impresa e, perciò, considerato come valore recuperabile. Diversamente, ossia nel caso in cui il valore sia iscritto nell'attivo circolante, le richiamate previsioni non sarebbero soddisfatte e, pertanto, l'investimento, seppur di natura ambientale, non sarebbe idoneo, almeno nella logica di questo documento, per fruire di provvidenze agevolative.

1.5 - Il concetto della “rilevanza ambientale”.

Poiché Il vigente sistema contabile prevede la rilevazione dei costi “per origine” o “per natura” (anziché “per destinazione” come in altri paesi), emerge una rigidità operativa che talvolta non agevola le applicazioni in forme analitiche, come nel caso in cui si debba evidenziare un fatto economico per la sua *rilevanza ambientale*.

Per tali motivi, non è azzardato presumere che in futuro possa configurarsi anche l'ipotesi di una revisione dell'attuale sistema di rilevazione contabile, o, quantomeno, di un suo adattamento, funzionale alle nuove esigenze informative.

Ciò premesso, dovendosi altresì considerare che non tutti i costi ambientali per natura possono essere annoverati tra quelli “di rilevanza ambientale” (per finalità di comparto), quelli che rientrano in tale accezione dovranno essere valutati in piena convergenza con i presupposti su cui si fonda il nuovo “*processo di sviluppo sostenibile*”. In tal senso, gli effetti economici che il comparto ambientale riverbera sulle imprese, dovranno risultare compatibili ai principi del richiamato processo.

Pertanto, alla luce di quanto appena considerato, i costi ambientali potrebbero essere idealmente raggruppati, ad esempio, secondo la seguente logica:

- come costi di “rilevanza ambientale”
oppure,
- come costi ambientali “esclusivamente per natura”.

I costi di “rilevanza ambientale” influenzano significativamente l'informazione istituzionale (contabilità e bilancio di esercizio), rendono evidente l'impegno aziendale riservato alla protezione dell'ambiente e consentono di far chiarezza sui reali contenuti quantitativi e qualitativi di tale impegno. Detti costi, possibilmente esposti attraverso specifiche voci, agevolano anche la rilevazione degli indici di comparto nonché le varie forme di controllo interno e legale. Infine, costituiscono base e premessa essenziale per la fruizione di ogni correlata provvidenza agevolativa.

Tutti gli altri costi, seppur ambientali per natura, non soddisfano il requisito della “rilevanza ambientale” e, pertanto, devono essere trattati ed esposti in via ordinaria, secondo prassi e regole consolidate. Tra questi, alcuni vengono considerati come costi esclusi a priori dal novero di quelli aventi “rilevanza” ambientale, in quanto addirittura penalizzanti per le finalità di comparto, come nel caso degli oneri per sanzioni ambientali e di quelli che non producono effetti migliorativi rispetto alla soglia minima d’impatto ambientale fissata per legge o da altre norme di specifico riferimento.

A titolo esemplificativo, può assumersi l’ipotesi di un impianto produttivo che rilasci emissioni nocive nell’atmosfera. In tal caso, qualora la norma di legge preveda un’emissione massima pari a “3” d’impatto, i costi che l’impresa sosterrà per adeguare l’impianto al rispetto di detto limite (di emissioni), non assumeranno alcuna “rilevanza ambientale”, ritenendosi semplicemente rispettata la prescrizione normativa. Pertanto, i costi sostenuti per tale adeguamento, saranno contabilizzati ed esposti in bilancio nei modi consueti e senza evidenza particolare, così come le correlate quote di ammortamento.

Di converso, qualora il sistema di protezione adottato consenta di migliorare o di azzerare l’impatto rispetto al limite massimo di inquinamento indicato (e quindi consentito) dalla norma, il costo di tale adeguamento assumerebbe il requisito della “rilevanza” per ogni finalità di comparto e, come tale, andrebbe evidenziato, anche per consentire il più funzionale trattamento del dato ai fini agevolativi.

Necessita infine ribadire che i costi addebitati all’impresa, ad esempio, per procurato inquinamento, essendo *“ambientali esclusivamente per natura”*, in nessun caso possono essere considerati di *“rilevanza ambientale”* e, pertanto, mai potrebbero essere utilizzati per l’ottenimento di alcuna provvidenza agevolativa. Al contrario, infatti, si determinerebbe il paradosso di rendere “premiante” un comportamento scorretto o illecito posto in essere dall’impresa e ciò sarebbe in contrasto con i principi su cui si fonda il *processo di sviluppo sostenibile*.

1.6 - Valutazione dei costi ambientali e competenze professionali.

Per valutare, misurare e rappresentare i costi correlati all'impatto ambientale prodotto da un'attività d'impresa, necessitano più competenze professionali che, per semplificare, possono essere ricomprese in due aree:

- nella prima, di natura tecnico-scientifica, rientrano le competenze in campo chimico, fisico e biologico, in quello della medicina, dell'ingegneria etc.. Non è infatti possibile, né plausibile, anteporre valutazioni economiche alle informazioni quantitative e qualitative, da cui le prime traggono origine e fondamento. E' perciò logico ed imprescindibile acquisire preventivamente i dati sulle emissioni prodotte, sui livelli di protezione raggiunti, sugli indici d'impatto previsti dalle misure di legge e su quant'altro occorra per formulare corretti parametri di riferimento ambientale.
- L'altra area interessata è quella economico-amministrativa, cui compete la valutazione, la misurazione, la rappresentazione ed il controllo del valore economico di ogni misura intrapresa per prevenire, riparare, ridurre o eliminare l'impatto ambientale generato dall'attività di ciascuna impresa.

Ritenendo ovvia e inderogabile la premessa sull'esigenza d'interazione tra le suddette aree professionali, il presente documento si sofferma sulle competenze della sola area economico-amministrativa, al fine di delineare un percorso tecnico atto a favorire la *"traduzione"* in chiave economica dei fatti di rilevanza ambientale.

Vista la complessità della materia e l'ampia interferenza dei fatti economici legati all'ambiente, attraverso la scheda n° 1 è stata configurata un'ipotesi operativa riguardante la valutazione delle "immobilizzazioni materiali ambientali".

Con la successiva scheda n° 2, invece, viene analizzato il tema del "trattamento contabile dei costi e delle spese ambientali" con particolare riferimento agli orientamenti dettati dalla "raccomandazione" della Commissione Europea.

Con la scheda n° 3, infine, è stato riepilogato l'insieme delle "informazioni ambientali da rendere in nota integrativa", attraverso un richiamo generale alle disposizioni normative ed ai principi contabili di riferimento, affinché gli stessi possano essere opportunamente integrati con le specificità di natura ambientale.

Si precisa ulteriormente che il contenuto del presente documento, è strettamente legato ai principi economici che regolano il processo di "sviluppo sostenibile".

2. - LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI “AMBIENTALI”

2.1 - IL PROBLEMA DELLA “RILEVANZA AMBIENTALE”

Dopo aver preventivamente verificato la reale tipologia dell'investimento ambientale, è necessario accertare la consistenza e, soprattutto, la “rilevanza ambientale” del costo, affinché l'eventuale attribuzione del requisito di “rilevanza” possa agevolare sia l'evidenza espositiva che il trattamento per ogni finalità ambientale.

Ipotizzando che l'investimento in esame riguardi uno specifico impianto od un macchinario per la produzione, necessita preliminarmente verificare, sul piano tecnico e scientifico, se i dispositivi introdotti per prevenire, ridurre o eliminare l'impatto ambientale provocato dal funzionamento di quel determinato macchinario o impianto, producano effetti migliorativi ed in quale misura detti effetti incidano sulla protezione rispetto all'impatto che si sarebbe generato senza i predetti dispositivi. In sostanza, con criteri scientifici dovrà essere “attestato” il livello dell'impatto prodotto rispetto al limite consentito dalla specifica normativa di riferimento.

A titolo esemplificativo, si assuma come dato di base l'ipotesi di un livello d'impatto massimo previsto dalla legge, equivalente a “tre” (siano emissioni di gas, fumi, rumore o quant'altro). Partendo dal predetto parametro (3), si proceda con la misurazione dell'effettivo livello di emissione prodotto da macchinario o impianto considerato, e si determini il nuovo parametro effettivo. Dalla correlazione dei due parametri, si potranno trarre due conclusioni in quanto emergerà che il sistema di protezione adottato avrà consentito di ottemperare alle prescrizioni normative, oppure, che si sarà ottenuto un risultato migliorativo rispetto al limite previsto dalla norma. In sintesi, in un caso l'impresa si è adeguata ad un obbligo di legge, nell'altro, è andata oltre la norma, in positivo, per l'autonoma volontà di eliminare, ove possibile, ogni forma d'impatto ambientale.

Gli effetti di tali comportamenti, si riverberano sull'informazione economica, attraverso la logica di seguito sintetizzata.

1) Adeguamento per “obbligo normativo”

Il caso si verifica quando l'impresa adegua il proprio dispositivo (o sistema) di protezione antinquinante in modo che l'impatto prodotto sia idoneo a contenere l'emissione nociva ad un livello corrispondente a quello fissato dalla legge di specifico riferimento. Ad esempio: livello consentito pari a “3” ed emissione prodotta, anch'essa uguale a “3”.

Nella fattispecie, il costo d'acquisto del dispositivo o del sistema antinquinante, non costituisce valore di “rilevanza ambientale” e, come tale, sarà equiparato al costo del macchinario o dell'impianto cui è stata data protezione. Pertanto, il valore complessivo dell'immobilizzazione materiale di cui trattasi, pari alla sommatoria tra il costo del macchinario e quello del dispositivo di protezione, sarà contabilizzato, ammortizzato ed esposto in bilancio in via ordinaria, senza dover essere distinto o evidenziato specificatamente in quanto non gli viene riconosciuto il requisito della “rilevanza ambientale”.

Il caso considerato riconduce alla semplice ottemperanza d'obbligo normativo e pertanto, l'impresa, non potrà utilizzare detto costo per alcuna finalità agevolativa.

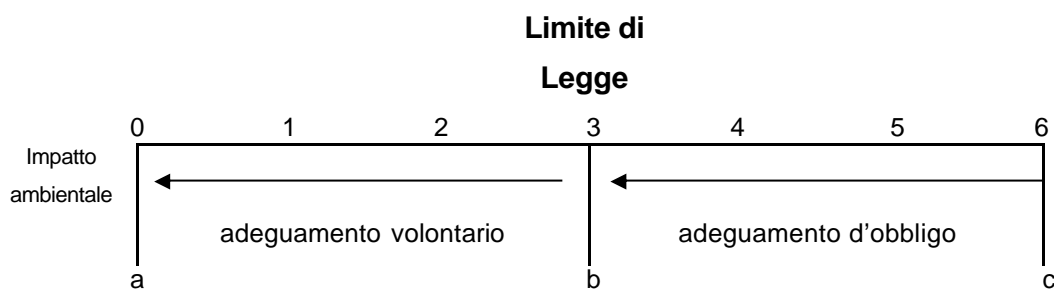
2) Adeguamento “volontario”

Contrariamente alle misure d'obbligo, qualora il dispositivo (o sistema di protezione) adottato determini la riduzione o l'azzeramento dell'impatto ambientale rispetto al livello “3” fissato dalla norma (in tal caso, ovviamente, l'impatto prodotto dovrebbe ridursi a livello 2, oppure a livello 1 o, addirittura, a livello zero), il costo di tale dispositivo (o sistema), poiché oggetto di effetti migliorativi rispetto ai parametri di legge, assumerà il requisito della *rilevanza* ai fini ambientali. Pertanto, previa enucleazione dal costo dell'impianto cui da protezione, il valore del dispositivo di protezione sarà contabilizzato, ammortizzato ed esposto nel bilancio d'esercizio mediante una specifica *voce separata*.

Con tale evidenziazione separata, la consistenza economica dell'investimento effettuato per mera finalità di protezione ambientale, emergerà con chiarezza, esprimerà la sua rilevanza ambientale e favorirà il suo diretto ed immediato utilizzo per tutte le finalità di comparto. Detto valore, ad esempio, potrà infatti

essere assunto per la creazione di appositi indicatori economico-ambientali e per tutte le valutazioni di merito, di forma e di sostanza riguardanti le procedure di gestione e di controllo ambientale oltre che, naturalmente, per quelle riguardanti l'applicazione degli eventuali *eco-benefici*.

In forma grafica, le "condizioni" delle suindicate alternative possono essere così rappresentate:



2.2 - Misurazione dei costi di “rilevanza ambientale”

Dopo il preliminare accertamento sull’effettiva “*rilevanza ambientale*” del costo sostenuto, necessita stabilire quale valore debba essere incluso in tale nozione.

Al riguardo, le alternative di prevalente considerazione, peraltro richiamate fin dal 1995 dal documento “Environmental Issues in Financial Reporting” a cura di “Accountant Advisory Forum”⁷, contemplan due approcci differenti:

- il primo, considera la sola quota parte di costo (di un bene od impianto) riguardante il sistema o dispositivo atto a prevenire, ridurre o ad eliminare l’impatto ambientale di quel determinato macchinario o impianto;
- il secondo, considera l’intero costo del bene o dell’impianto in cui è ricompreso il valore del sistema (o dispositivo) di protezione ambientale.

Detti approcci, danno luogo a due differenti orientamenti, le cui teorie vengono prevalentemente indicate come:

- a. “incrementale”, detta anche “wholly and exclusively approach”;
- b. “globale”.

- La teoria “*incrementale*” comporta la valutazione preventiva della quota di costo afferente il solo sistema (o dispositivo) di protezione ambientale, scorporato dal più ampio valore del bene. Ciò consente di contabilizzare ed esporre in bilancio, mediante una specifica voce aggiuntiva, distinta dalle altre immobilizzazioni materiali (ad esempio, macchinari ambientali o impianti ambientali), il costo del predetto sistema.

- La teoria “*globale*”, di converso, esclude la predetta discriminazione e considera la quota di valore attribuito al sistema di protezione ambientale come compresa nell’entità complessiva del bene. Per tale assunto, l’intero valore del bene dovrebbe essere considerato di “rilevanza ambientale”.

Tra le due opzioni, la prima è da considerarsi come “preferenziale”. Infatti, l’approccio incrementale, seppure non immune da difetti o carenze, incontra comunque maggiore condivisione poichè rende un’immediata visibilità del valore

⁷ Accounting Advisory Forum: Organismo di esperti di vari paesi (di Istituti professionali tra cui quelli dell’ICAEW - UK, ODEC-Francia, CICA-Canada etc.), che tratta dei problemi ambientali nel bilancio di esercizio,

dell'investimento ambientale, favorisce il suo trattamento ai fini delle politiche ambientali dell'azienda e riduce la marginalità discrezionale degli amministratori in termini valutativi, almeno fino a quando gli attuali orientamenti non verranno sanciti da norme di specifico riferimento e da appositi criteri di valutazione.

A titolo esemplificativo, ponendo a base 1.000 il valore complessivo del macchinario (o impianto), ed assumendo quale valore della sola parte relativa al dispositivo (o sistema) di protezione ambientale sia pari a 150, l'impresa potrà contabilizzare ed esporre:

▪ “Macchinari o Impianti” (voce ordinaria)	850
e, separatamente, quale voce specifica,	
▪ “ <i>Macchinari o Impianti ambientali</i> ”	<u>150</u>
<u>Totale Immobilizzazioni Materiali</u>	<u>1.000</u>

E' opportuno evidenziare la necessità di introdurre nella Nota Integrativa uno specifico “quadro di riferimento ambientale”, in cui, ad esempio, poter fornire tutti i chiarimenti sulle voci aggiuntive (nel caso, “Macchinari Ambientali” o “Impianti Ambientali”), sui motivi e sulla valenza di dette nuove voci, sugli effetti dell'impatto prodotto rispetto ai limiti di legge, sui criteri di valutazione adottati per quantificare il valore economico di rilevanza ambientale e su quant'altro ritenuto necessario per rendere la più veritiera e chiara informazione ambientale.

Sul piano agevolativo, una prima applicazione concrete della *teoria incrementale* richiamata nel presente documento, può evincersi dal dispositivo della Legge 388/2000, il cui contenuto risponde concettualmente sia alla definizione di investimento ambientale che alla previsione agevolativa di natura tributaria.⁸

⁸ Vedasi Circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 1/E del 3.1.2001, punto 1.4.6.

2.3 – Schema Operativo

Per una più esplicita rappresentazione dei presupposti sui quali si fonda il requisito della “rilevanza”, viene di seguito proposta una sequenza di ipotesi operative intrinseche alla diversa incidenza dei sistemi di protezione rispetto al limite-soglia di legge che, a titolo esemplificativo viene indicato con coefficiente 40, a fronte di quello considerato di massimo inquinamento, indicato pari a 100.

a	b	C=(a+b)	x	y	P=(x/y)
VALORE dell'impianto senza sistema di protez. Ambientale	VALORE del sistema di protezione Ambientale	VALORE COMPLESSIVO dell'impianto	LIVELLO di inquinamento ottenuto col sistema di protezione adottato	LIVELLO di inquinamento max consentito dalla LEGGE	INDICI di INQUINAMENTO AMBIENTALE
1. 1.000	NO: ZERO	1.000	100	40	2,50
2. 1.000	SI: 200	1.200	60	40	1,50
3. 1.000	SI: 250	1.250	40	40	1,00
4. 1.000	SI: 300	1.300	20	40	0,50
5. 1.000	SI: 350	1.350	0	40	0,00

Note

- **Rigo 1:** l'impianto non è dotato del sistema di protezione ed ha il massimo coefficiente di inquinamento (100) per cui il conseguente parametro è pari a 2,50.
- **Rigo 2:** l'impianto è dotato del sistema di protezione (costo 200) il quale determina una riduzione dell'impatto ambientale mediante riduzione dell'inquinamento al coefficiente 60. Il parametro di protezione, pertanto, scende a 1,50.
- **Rigo 3:** l'impianto è dotato del sistema di protezione (costo 250) in grado di ridurre l'impatto fino al limite massimo fissato dalla norma (coeffic. 40). Il parametro di inquinamento si è ridotto a 1.
- **Rigo 4:** il sistema di protezione adottato, il cui costo è pari a 300, consente di migliorare il coefficiente d'impatto previsto dalla legge (40) per cui, il costo del predetto sistema, assume piena rilevanza ambientale. Il parametro di inquinamento inferiore ad 1, conferma la “rilevanza ambientale” del costo e, pertanto, sarà utilizzabile per fruire, in una logica proporzionale, di qualsiasi correlata agevolazione ambientale.
- **Rigo 5:** quanto già detto al precedente rigo 4, si implementa con ulteriori positività in

quanto, nel caso, risulta completamente eliminato l'impatto ambientale prodotto dal quel macchinario (o impianto). Il parametro di protezione avrà coefficiente pari a zero e, pertanto, il costo del dispositivo (o del sistema) di protezione sostenuto volontariamente dall'impresa, potrà fruire al cento per cento di qualsiasi agevolazione di specifico riferimento ambientale.

Pertanto, in base all'esempio configurato, gli "indici" di protezione ambientale:

- se > 1, escluderanno i costi ambientali da qualsiasi logica di rilevanza e di utilizzo;
- se = 1, i costi, seppur ininfluenti per le agevolazioni di comparto, rifletteranno l'avvenuto adeguamento del sistema di protezione alle prescrizioni di legge;
- se < 1, i costi saranno considerati di rilevanza per ogni finalità ambientale e, pertanto, influiranno sia per l'informazione istituzionale che per le eventuali provvidenze agevolative di comparto.

Le conclusioni tratte dall'ipotesi solutiva sopra rappresentata, oltre ad introdurre il requisito della "rilevanza ambientale" dell'investimento come presupposto discriminante per evidenziare la performance aziendale migliorativa rispetto al limite legale d'inquinamento, soddisfano le previsioni di cui ai punti 12, 13 e 16 dell'Allegato alla Raccomandazione della Commissione Europea n° 2001/453/CE del 30 maggio 2001.

3. - IL TRATTAMENTO CONTABILE DEI COSTI E DELLE SPESE AMBIENTALI

3.1 - CONSIDERAZIONI GENERALE SU COSTI, SPESE ed ONERI AMBIENTALI

I costi, le spese e gli oneri ambientali, al pari degli altri costi d'impresa, devono essere direttamente imputati al conto economico, oppure, capitalizzati qualora sussistano i presupposti per la loro ripartizione pluriennale.

La prassi e la dottrina prevalente considerano i costi ambientali alla stregua degli altri fatti economici per cui, secondo tale logica, gli stessi andrebbero trattati con l'osservanza dei principi contabili generali (c.d. postulati del bilancio di esercizio), costituenti regole generali da applicare senza necessità di dover formulare nuovi principi di specifico riferimento.

Tale assunto, tuttavia, non può essere accolto in pieno poiché alcune fattispecie di operazioni, qualora riflettano contenuti di "rilevanza ambientale" per le finalità intrinseche al processo di "sviluppo sostenibile", dovranno essere trattati in termini di autonoma e specifica valutazione, al fine di consentire la rilevazione di nuovi parametri di riferimento ambientale, destinati ad implementare, in futuro, quelli di sola matrice economico-finanziaria.

Nel caso dei costi ambientali capitalizzabili, anch'essi concettualmente scindibili tra gruppi di costi legati alle immobilizzazioni e gruppi indipendenti dalle stesse, si dovrà sempre considerare sia il principio di correlazione tra costi e ricavi che quello della competenza economica, oltre al presupposto della "ragionevole certezza" sull'utilità futura dell'onere.

L'assenza di tale presupposto, infatti, preclude la capitalizzazione di qualsiasi costo e ne impone l'iscrizione diretta al conto economico d'esercizio.

Sono perciò capitalizzabili anche i “costi ambientali” d’impianto e di ampliamento e quelli di ricerca e sviluppo, in conformità al combinato disposto del n° 3 dell’art. 2427 e del n° 5 dell’art. 2426 del Codice Civile.

La rigida impostazione delle richiamate norme civilistiche, trova conferma nei principi contabili nazionali (Doc. n° 16 – Immobilizzazioni materiali e n° 24 – Immobilizzazioni immateriali) ed in quelli internazionali (IAS 16 – Immobili, impianti e macchinari e IAS 36 – attività immateriali).

Una particolare attenzione deve essere riservata ai costi sostenuti per il ripristino e la bonifica dei siti inquinati per cause derivanti dall’attività d’impresa (danni ambientali). Tali costi, infatti, non possono essere capitalizzati e devono essere imputati all’esercizio in cui si sostengono, in quanto equiparabili per similitudine ai costi di “ordinaria manutenzione”. Anche i costi per rilascio di cespiti sono considerati di esercizio.

Infine, resta da analizzare, sempre in via generale, il tema delle “passività potenziali” di natura ambientale.

Trattasi, in sostanza, dei “fondi per rischi ed oneri” correlati all’esigenza di accantonare i costi che si prevede di sostenere per far fronte a future opere di bonifica, di ripristino od anche di recupero ambientale, in conseguenza di prodotto inquinamento, contaminazioni etc.. Un caso tipico è rappresentato dagli obblighi legali o contrattuali assunti per porre rimedio ai danni ambientali causati dall’attività dell’impresa.

I criteri di valutazione connessi all’iscrizione dei fondi rischi di natura ambientale sono indicati nel Documento n° 19 della Commissione Nazionale per la Statuizione dei Principi Contabili e nel Documento IAS 37 dell’International Accounting Standard Committee. Detta iscrizione, comunque, non potrà prescindere da stime di ragionevole prudenza da parte degli amministratori, dovendo escludersi, nel limite del possibile, ogni margine discrezionale legato alle soggettive politiche di bilancio.

3.2 - IL TRATTAMENTO DEI COSTI AMBIENTALI E GLI ORIENTAMENTI DELLA COMMISSIONE EUROPEA

Il tema della gestione dei conti ambientali all'interno del bilancio d'esercizio, è stato affrontato fin dal 1995 sul piano metodologico dall'Organismo di Protezione Ambientale degli Stati Uniti d'America (EPA)⁹.

Successivamente, l'argomento è stato ripreso dall'Istituto Statistico dell'Unione Europea (EUROSTAT) mediante la configurazione di una specifica area (o "conto parallelo") denominata EPEA¹⁰, ove ricomprendere tutti i "costi ambientali", con l'intento di separare e distinguere questi ultimi dalla categoria di quelli non ambientali.

In effetti, la Commissione Europea aveva già pubblicato, fin dal 1992, il V° Programma d'Azione in materia di ambiente "per lo sviluppo sostenibile" [COM (92) 23] con cui, oltre a rappresentare varie azioni finalizzate alla protezione ambientale, aveva altresì introdotto un'iniziativa di natura contabile, per orientare le imprese verso modelli e comportamenti idonei ad esprimere, attraverso l'informazione istituzionale, i contenuti finanziari delle questioni ambientali.

Benché il quadro normativo in materia di rendiconti finanziari non tratti esplicitamente dei fatti economici aventi natura ambientale, la Commissione Europea ha in parte colmato questa carenza con l'emanazione di una specifica Raccomandazione (2001/453/CE del 30.5.2001), con cui ha fornito una serie di indicazioni ai fini della più corretta rappresentazione dei costi, delle spese e degli oneri di natura ambientale di prevalente ricorrenza.

In primo luogo, tale documento precisa che ai costi ambientali *"si applicano i principi generali e le disposizioni della quarta e settima direttiva in materia di diritto societario"*¹¹ e con riferimento al quadro strategico di armonizzazione internazionale in materia di contabilità¹², richiama l'applicazione degli IAS (statuiti dall'International Accounting Standards Committee), al fine di rendere coerente la regolamentazione dell'Unione Europea con i Principi Contabili internazionali.

⁹ EPA: acronimo di "Environmental Protection Agency".

¹⁰ EPEA: acronimo di "Environmental Protection Expenditure Account".

¹¹ Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE.

¹² Comunicazione della Commissione Europea [COM (95) 508] del 14.11.1995.

Il richiamo, nei conti annuali, al principio di integrazione dei contenuti economico-quantitativi di natura ambientale, di fatto introduce nella logica operativa anche il processo non solo virtuale, ma soprattutto virtuoso, dello “sviluppo sostenibile” applicato all’economia delle imprese, ai cui principi dovranno ormai orientarsi sia il quadro normativo di riferimento che le prospettive di sviluppo economico.

In sostanza, trattasi di un documento che può ben considerarsi come un primo, concreto e autorevole strumento di indirizzo normativo e operativo, indispensabile per favorire l’introduzione dei contenuti economici quantitativi di natura ambientale all’interno della contabilità e del bilancio di esercizio.

La predetta Raccomandazione persegue l’obiettivo di rendere “coerenti, omogenee e strettamente collegate” le informazioni e i contenuti quantitativi dei costi di natura ambientale nei conti annuali delle imprese: Tale obiettivo si appalesa coerente anche alle previsioni maturate sia in sede di Commissione FEE¹³ (Sustainability Working Party) che in ambito nazionale dal Gruppo di Studio “Economia Ambientale” del CNR. In tal senso, infatti, l’introduzione nella contabilità e nel bilancio annuale d’esercizio dei conti ambientali, costituisce un’esigenza reale ed oggettiva e non la semplice necessità di ampliare i contenuti informativi, peraltro sempre possibili mediante altre e separate relazioni di esclusiva matrice sociale ed ambientale.

Vista l’importanza dei contenuti, oltre al fatto che abbia come destinatarie tutte le imprese soggette alle direttive comunitarie, banche ed assicurazioni comprese, l’assenza di una tempestiva divulgazione della “raccomandazione” appare come un segnale emblematico e negativo delle (dis)attenzioni che il nostro Paese riserva al tema ambientale.

¹³ FEE. “Fédération des Experts Comptables Européens, Brussels.

3.3 - DEFINIZIONE DI COSTO AMBIENTALE

In base alla prevalente interpretazione, possono rientrare nella definizione “i costi delle misure intraprese dall’impresa per prevenire, ridurre, eliminare o riparare danni causati all’ambiente dalle sue attività operative, oltre che per preservare le risorse naturali rinnovabili e, soprattutto, quelle non rinnovabili”¹⁴.

Detti costi comprendono, tra gli altri, lo smaltimento e la minor produzione dei rifiuti, la tutela delle acque di superficie e di quelle freatiche, la conservazione od il miglioramento della qualità dell’aria, l’abbattimento del rumore, la rimozione dei materiali inquinanti soprattutto nei settori edile ed in quello degli armamenti, la ricerca e l’innovazione sui materiali eco-compatibili e biodegradabili oltre che di processi e procedure tendenti al contenimento dell’impatto ambientale.

Un’ulteriore definizione di “costo ambientale”, forse più completa di quella precedentemente indicata, è stata formulata dal Gruppo di Studio “Economia Ambientale” del CNR, che recita: “è il valore economico (o costo) delle misure intraprese da un’impresa, o da altri per conto della stessa, per prevenire, ridurre, eliminare o riparare danni causati all’ambiente dalle proprie attività, ovvero, per la conservazione delle risorse naturali dell’ambiente, rinnovabili o non rinnovabili. Sono esclusi, e quindi non riconosciuti come ambientali, i costi sostenuti per penalità, sanzioni e risarcimenti derivanti da inosservanza di leggi o regolamenti od anche da omissioni e negligenze dell’impresa, siano esse volontarie, involontarie o colpose”¹⁵.

¹⁴ Definizione tratta da “Discussion Paper” della Task Force Ambientale (Commissione naz. CNR e CNDC – 1998).

¹⁵ Definizione tratta da “Glossario e Istituzioni Ambientali” – draft maggio 2003 – Consiglio Nazionale Ragionieri.

3.4 - CLASSIFICAZIONE GENERALE DEI COSTI AMBIENTALI

Partendo dal presupposto teorico che qualunque costo possa essere oggettivamente di natura ambientale, anche se considerato tale solo “per destinazione”, la rappresentazione dei costi ambientali, in linea di massima, non diverge dalla logica tradizionale e riflette il livello informativo che l’impresa intende soddisfare.

Tuttavia, qualora i contenuti economici legati all’ambiente siano di significativa rilevanza, è opportuno che la rappresentazione venga migliorata, sia per una maggiore chiarezza espositiva, che per favorire quel processo di *sviluppo sostenibile* nel cui ambito, ormai, l’economia, l’ambiente ed il tessuto sociale, hanno assunto un comune denominatore: quello della reciproca *compatibilità*.

Sul piano operativo, pertanto, un primo contributo può essere fornito attraverso l’introduzione di specifiche voci ambientali nel piano dei conti e da uno specifico quadro informativo da inserire in nota integrativa e nella relazione sulla gestione. Ciò, al fine di rendere chiari e definiti gli interventi effettuati in materia di protezione ambientale, sia sotto il profilo quantitativo di natura economico-finanziaria che sul piano della politica gestionale adottata dall’impresa per finalità ambientali.

L’ipotesi sull’implementazione delle voci nel piano dei conti, dovrebbe essere limitata all’essenziale, determinandosi altrimenti un appesantimento procedurale che andrebbe a discapito dell’intero quadro informativo e non solo di quello ambientale.

Pertanto, una specifica “area ambientale” potrebbe essere prevista sia nello Stato Patrimoniale” che nel “Conto Economico”, al fine di includervi alcune “voci aggiuntive” peraltro conformi alle previsioni di cui all’art. 2423-ter del Codice Civile.

“L’area ambientale”, pertanto, potrebbe essere configurata attraverso l’aggregazione delle voci riguardanti, ad esempio:

- **i costi di prevenzione e protezione ambientale;**
- **i costi della gestione ambientale;**
- **i costi di ripristino e di riparazione danni ambientali;**
- **l’ammortamento delle immobilizzazioni ambientali;**
- **l’accantonamento per passività potenziali di natura ambientale;**
- **la svalutazione delle immobilizzazioni ambientali.**

A titolo indicativo, una prima specifica sul contenuto delle voci ricomprese nei suddetti raggruppamenti potrebbe essere la seguente:

- **COSTI DI PREVENZIONE E PROTEZIONE AMBIENTALE**
Trattasi dei costi sostenuti per “migliorare” l’impatto ambientale generato dall’attività d’impresa e perciò, hanno lo scopo di prevenire, ridurre o eliminare detto impatto sia nell’ambito di un determinato ciclo produttivo di beni, prodotti o servizi, che dell’intero processo.
Possono rientrare in questa categoria anche i costi di ricerca, sviluppo e di innovazione tecnologica, ovviamente di natura ambientale.

- **COSTI DELLA GESTIONE AMBIENTALE**
Sono i costi di esercizio della gestione ambientale, quali tra essi:
 - oneri per sistemi e procedure della gestione ambientale d’impresa;
 - oneri per la certificazione ambientale dei processi o dei prodotti;
 - costi per servizi di eco-protezione (uso di energia pulita, materiali speciali etc.);
 - costi per smaltimento rifiuti;
 - costi per smaltimento rifiuti inquinanti (urbani, speciali, tossico-nocivi)

- **COSTI DI RIPRISTINO E DI RIPARAZIONE DANNI AMBIENTALI**
 - costi “volontari” di bonifica e ripristino siti;
 - costi di bonifica e ripristino siti, d’obbligo legale o contrattuale;
 - costi per dismissione o chiusura impianti;

- **AMMORTAMENTO IMMOBILIZZAZIONI AMBIENTALI**
 - ammortamento Immobilizzazioni Materiali di Rilevanza Ambientale;
 - ammortamento Immobilizzazioni Immateriali di Rilevanza Ambientale;
 - ammortamento Costi Pluriennali di Rilevanza Ambientale;

- **ACCANTONAMENTI PER PASSIVITA’ POTENZIALI DI NATURA AMBIENTALE**

- **SOPRAVVENIENZE PASSIVE DI NATURA AMBIENTALE**
 - sopravvenienze passive ambientali;
 - sopravvenienze passive ambientali di natura straordinaria;

- **SVALUTAZIONE IMMOBILIZZAZIONI AMBIENTALI**
 - Svalutazione Immobilizzazioni Materiali di Rilevanza Ambientale;
 - Svalutazione Immobilizzazioni Immateriali di Rilevanza Ambientale;

In ossequio alla previsione contenuta nell'art. 2423 ter del Codice Civile, anche al fine di agevolare la predisposizione del "*quadro di riferimento ambientale*", di seguito viene elencata, a titolo esemplificativo, una serie di "*voci aggiuntive*" abbinata alla struttura dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico:

- Attivo dello Stato Patrimoniale

- B) I - 5 bis) Immobilizzazioni Immateriali di rilevanza ambientale
- B) I - 5 ter) Costi pluriennali di rilevanza ambientale
- B) II - 3 bis) Immobilizzazioni materiali di rilevanza ambientale

- Passivo dello Stato Patrimoniale

- B) 2 bis) Passività potenziali per rischi ambientali

- Conto Economico

- B) 7 bis) Costi di prevenzione e protezione ambientale
- B) 7 ter) Costi della gestione ambientale
- B) 7 quater) Costi di ripristino e riparazione danni ambientali
- B) 7 quinquies) Sopravvenienze passive ambientali
- B) 10 a bis) Ammortamento immobilizzazioni immateriali di rilevanza ambientale
- B) 10 b bis) Ammortamento immobilizzazioni materiali di rilevanza ambientale
- B) 10 c bis) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni di rilevanza ambientale
- B) 12 bis) Accantonamento di passività potenziali per rischi ambientali
- E) 21 bis) Sopravvenienze passive straordinarie di natura ambientale

**4. - LE INFORMAZIONI AMBIENTALI SULLE IMMOBILIZZAZIONI
NELLA NOTA INTEGRATIVA E QUADRO DELLA GESTIONE
AMBIENTALE**

4.1 - LA RILEVANZA DELLE INFORMAZIONI

Le immobilizzazioni ambientali, sia materiali che immateriali, in generale devono essere iscritte in conformità alle norme civilistiche, ai postulati generali ed ai principi contabili applicati di specifico riferimento.

Tuttavia, prima di richiamare i predetti contenuti generali, necessita considerare alcune “peculiarità” che riconducono ai presupposti sulla compatibilità ambientale dei costi, in generale, e degli investimenti, in particolare. A questi ultimi, infatti, devono essere riservate attenzioni e valutazioni specifiche, poichè nell’ambito applicativo del nuovo processo di sviluppo sostenibile, si ritiene che il valore della parte ambientale dell’investimento, qualora ritenuto di “rilevanza”, in bilancio debba essere evidenziato separatamente rispetto alla parte residua di costo considerata tradizionale.

L’ipotesiolutiva di tale scissione è stata già trattata nella scheda 1 e pertanto, oltre alle modalità in essa contenute, si ritiene sufficiente evidenziare che il costo di qualunque bene (materiale o immateriale) può assumere il requisito della “rilevanza ambientale” solo ed esclusivamente se il bene cui detto costo si riferisce determina la riduzione o l’azzeramento dell’impatto ambientale rispetto al limite previsto dalle norme di legge in materia (ad esempio, per emissioni di gas inquinanti, onde magnetiche e termiche, rumore etc.).

In assenza di detto requisito, infatti, qualunque costo, anche se di natura ambientale, non assume alcuna valenza per le finalità e per gli obiettivi del comparto dell’ambiente e, di conseguenza, deve essere iscritto tra le voci di normale riferimento e senza particolare, specifica o separata evidenza.

Pertanto, dopo aver determinato l'eventuale valore di "rilevanza ambientale", necessita adottare una modalità di rappresentazione appropriata e idonea agli scopi che l'impresa intende perseguire. In tal senso, gli obiettivi da considerare riguardano l'esigenza di un'informazione ambientale in grado di esprimere i reali contenuti dell'impegno aziendale nei confronti dell'ambiente (da qui l'esigenza del "quadro informativo ambientale" da inserire in nota integrativa), oltre alla necessità di creare indici e parametri ambientali corretti e comparabili con quelli delle altre realtà produttive.

Dopo questa ampia premessa, la presente scheda propone una sintesi delle principali informazioni da fornire attraverso la Nota Integrativa, tratte dalle norme civilistiche e dai principi contabili di comune riferimento.

Le norme civilistiche prevedono che in nota integrativa siano fornite le informazioni dettagliate riguardanti:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio;
- le rettifiche di valore e sulla conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo, le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni, le acquisizioni, gli spostamenti da un'altra voce (può trattarsi di immobilizzazioni realizzate internamente, in corso di costruzione all'inizio dell'esercizio, ultimate e quindi utilizzabili nel corso dell'esercizio);
- le alienazioni, le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio (si tratta di informazione non richiesta nel caso di bilancio in forma abbreviata); l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce (art. 2427).

L'art. 2426 punto 2 C.C. richiede che eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.

In relazione alle immobilizzazioni immateriali, l'art. 2428 C.C., comma 2° punto 1, prevede che le attività di ricerca e sviluppo vengano rappresentate anche nella "Relazione sulla gestione".

4.2 - LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI AMBIENTALI

In base a quanto stabilito dal principio contabile n° 16 "Le Immobilizzazioni Materiali", le principali informazioni da fornire in nota integrativa sono:

- il principio contabile con cui sono stati determinati i valori dei cespiti (il principio base è il costo);
- il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione, la legge speciale che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo e al netto degli ammortamenti e l'effetto sul patrimonio netto;
- il metodo e i tassi d'ammortamento usati per determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti;
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio, le acquisizioni, i trasferimenti da un'altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio, le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni sulle immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio (art. 2427 C.C.);
- l'inclusione o meno delle quote di spesa generale di fabbricazione in caso di beni costruiti in economia;
- distintamente per ciascuna voce, l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio;
- i gravami esistenti sulle immobilizzazioni materiali: ipoteche, privilegi, pegni, etc.;
- i cambiamenti dei metodi di ammortamento e della vita utile dei cespiti ed i relativi effetti e motivazioni;

- eventuali impegni significativi assunti con fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali;
- i criteri di valutazione dei cespiti non usati destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri;
- l'ammontare dei cespiti non in uso o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzazione ovvero alla loro normale capacità produttiva;
- le ragioni e l'ammontare dell'eventuale svalutazione apportata;
- l'ammontare delle immobilizzazioni materiali acquistate durante l'esercizio da controllate, collegate, consociate, se di ammontare rilevante;
- nell'ipotesi di immobilizzazioni materiali destinate alla vendita e riclassificate in una apposita voce dell'attivo circolante: le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti e del conseguente trasferimento dalle voci relative alle immobilizzazioni materiali e quelle relative al circolante, il criterio di valutazione utilizzato, l'eventuale effetto del cambiamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio;
- i motivi di eventuali "ulteriori ammortamenti" eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi effetti sulla situazione patrimoniale e finanziaria nonché sul risultato economico dell'esercizio.

La caratteristica delle immobilizzazioni materiali di riferirsi a fattori e condizioni durature non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma piuttosto alla loro destinazione. Le immobilizzazioni materiali, infatti, non sono beni destinati alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di beni destinati alla vendita, ma vengono utilizzate come strumenti di produzione. Pertanto, non sono classificabili come immobilizzazioni materiali i beni (immobili, macchine, mobili etc.) oggetto di propria commercializzazione. La destinazione economica dei medesimi beni può comunque

variare in funzione dell'appartenenza a differenti settori economici e può mutare nel tempo per cause connesse al diverso utilizzo (od alla diversa destinazione) del bene.

Le immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito (ad esempio, tramite donazioni) devono essere iscritte all'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'impresa. Se alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'impresa, le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito possono essere iscritte tra i conti d'ordine e commentate in Nota Integrativa.

Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito debbono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi - sostenuti o da sostenere - affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'impresa. Il valore netto così determinato viene rilevato come provento straordinario, alla voce E20 del conto economico. Inoltre, se tale valore è rilevante, deve esserne data adeguata illustrazione.

4.3 - IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI AMBIENTALI

Le principali informazioni da fornire in Nota Integrativa richieste dalla normativa civilistica (art. 2427 Codice Civile) integrate sul piano della tecnica in applicazione di corretti principi contabili sono le seguenti:

- il principio contabile con cui è stato determinato il valore originario di iscrizione delle immobilizzazioni immateriali (il principio base è il costo);
- il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione del bene immateriale, la legge che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti e l'effetto sul Patrimonio Netto;
- la composizione delle voci "*Costi di Impianto e di Ampliamento*" e "*Costi di Ricerca, di Sviluppo e di Pubblicità*" nonché le ragioni dell'iscrizione di tali voci, ossia le motivazioni che attribuiscono a tali voci il carattere della pluriennalità ed i rispettivi criteri di ammortamento (art. 2427 punto 3 C.C.);
- il metodo ed il piano di ammortamento usato. In particolare per l'avviamento nell'ipotesi in cui la durata dell'ammortamento sia superiore rispetto al periodo convenzionale di cinque anni, occorre dimostrare e motivare tale maggiore durata, evidenziando in Nota Integrativa gli elementi specifici sulla base dei quali è fondata la determinazione della maggiore vita utile residua;
- i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio, le acquisizioni, i trasferimenti da un'altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio, gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio, le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni sulle immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio;
- distintamente per ciascuna voce, l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio;
- i cambiamenti dei metodi d'ammortamento e della residua vita utile ed i relativi effetti e motivazioni;
- le ragioni e l'ammontare della svalutazione apportata per perdite durevoli di valore.

4.4 - I FONDI PER RISCHI ED ONERI AMBIENTALI

L'art. 2427 p. 4 del codice civile stabilisce che nella Nota Integrativa devono essere indicate le variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo, in particolare, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, le utilizzazioni e gli accantonamenti.

Sempre in base alla norma civilistica, si devono altresì indicare:

- le variazioni rispetto all'esercizio precedente, ammesse in casi eccezionali, dei criteri adottati nella valutazione dei debiti, fondi per rischi ed oneri e trattamento di fine rapporto, nelle connesse rettifiche di valore e nelle conversioni di valuta, nonché i relativi effetti sul bilancio (art. 2423-bis);
- le voci dei debiti e dei fondi per rischi ed oneri previste dallo schema dello stato patrimoniale che siano state raggruppate per favorire la chiarezza del bilancio (art. 2423-ter);
- la non comparabilità e l'adattamento della comparazione, delle voci dei debiti e fondi per rischi ed oneri con quelle dell'esercizio precedente (art. 2423-ter).

In base a quanto stabilito dal principio contabile n° 19 "I fondi per rischi ed oneri. Il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato. I debiti", la Nota Integrativa, relativamente ai fondi per rischi ed oneri, deve fornire le seguenti informazioni:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato;
- le variazioni intervenute nella consistenza dei fondi, il loro utilizzo e gli accantonamenti;
- la composizione della voce "altri fondi" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare sia apprezzabile;
- la motivazione di eventuali deroghe al principio di immodificabilità dei criteri di valutazione da un esercizio all'altro e l'indicazione dell'influenza sulla rappresentazione patrimoniale, finanziaria ed economica;
- eventuali informazioni complementari necessarie per fornire una rappresentazione veritiera e corretta.

Inoltre, relativamente alle "passività potenziali":

- il rischio di ulteriori perdite, se vi è la possibilità di subire perdite addizionali rispetto agli ammontari stanziati;

- la descrizione della situazione d'incertezza e l'indicazione dell'ammontare dello stanziamento, relativo alla perdita connessa ad una potenzialità che è stata stanziata in bilancio in quanto l'evento futuro è da considerarsi probabile, quando tali informazioni sono necessarie per non rendere il bilancio inattendibile;
- nel caso di evento probabile la cui stima dell'ammontare non possa essere effettuata, l'indicazione che l'evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di evento possibile;
- nel caso di evento possibile le informazioni utili per la comprensione della situazione;
- l'esistenza e l'ammontare di garanzie, le obbligazioni che derivano dallo sconto di cambiali ed obbligazioni similari anche se la perdita sia improbabile;
- probabili contestazioni da parte di terzi da cui possa derivare una perdita "possibile" che sia significativa;
- possibilità di sostenere perdite dalla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati;
- indisponibilità di assicurazione.

Relativamente alle "attività potenziali":

- la natura, la stima dell'ammontare se attuabile e gli effetti sul bilancio, tenendo conto delle conseguenze fiscali ed altri fatti pertinenti, sempre che l'evento sia probabile;
- le stesse informazioni richieste in caso di evento possibile allorché tale evidenza è necessaria per una "rappresentazione veritiera e corretta" sempre che il lettore del bilancio non venga indotto ad errate conclusioni.

4.5 - IL QUADRO DELLA GESTIONE AMBIENTALE

In Nota Integrativa, inoltre, viene previsto l'inserimento di uno specifico “Quadro della Gestione Ambientale” che, oltre alla parte descrittiva delle informazioni da rendere, ad esempio, sulle voci aggiuntive, sui criteri di valutazione delle poste ambientali, sui parametri ambientali, sugli effetti dell'impatto prodotto rispetto ai limiti previsti dalle normative di riferimento, sui criteri di valutazione adottati per quantificare il valore economico di rilevanza ambientale, oltre a quant'altro ritenuto necessario per rendere l'informazione ambientale più chiara e comparabile, potrebbe contenere un prospetto riepilogativo come di seguito esemplificato:

16

IL QUADRO DELLA GESTIONE AMBIENTALE

ANNO 200

(ESEMPIO da fornire in Nota Integrativa)

**IMMOBILIZZAZIONI
 MATERIALI E
 IMMATERIALI**

<u>ANNO</u>	<u>CATEGORIA</u>	<i>VALORE COMPLESSIVO CONTABILIZZATO</i>	<i>QUOTA DEL VALORE AMBIENTALE</i>	<i>QUOTA AMM.TO AMBIENTALE</i>	<i>F/DO AMM.TO AMBIENTALE</i>	VALORI DI RILEVANZA AMBIENTALE		
						<i>COSTO</i>	<i>QUOTA AMM.TO</i>	<i>F.DO AMM.TO</i>
2004	IMPIANTI	1.000	200	(12%) 24	24	200	24	24
Esercizi precedenti		3.000	—	—	—	—	—	—
Totale al 31.12.2004		4.000	200	24	24	200	24	24
2004	MACCHINARI	2.000	500	(15%) 75	75	300	45	45
Esercizi precedenti		4.000	—	—	—	—	—	—
Totale al 31.12.2004		6.000	500	75	75	300	45	45

N.B.: Il presente prospetto deve essere completato con l'inserimento di ogni ulteriore "voce", purchè significativa e di "rilevanza ambientale", appartenente ad altre Categorie delle Immobilizzazioni.

*Gruppo di studio "Economia Ambientale" del C.N.R.
Documento su: "Investimenti Ambientali" definito il 23 marzo 2005 e pubblicato sul sito www.consrag.it
Tutti i diritti sono riservati al C.N.R.P.C., alla Fondazione Luca Pacioli ed agli Autori.*