

Una nuova figura

# ECCO IL REVISORE ETICO...



Parte dal mercato la necessità di individuare un professionista dalle forti competenze tecnico-contabili, capace di mettere insieme conoscenze aziendali e sensibilità sociali.

La sua presenza ed il suo ruolo nei comitati etici

di Luca Bagnoli\*

— Nell'attuale contesto economico-sociale appare ormai pienamente accettato il concetto di responsabilità sociale degli attori economici.

L'azienda – *for profit*, *non profit* e pubblica – è chiamata a rispondere alle legittime aspettative di tutti i soggetti che gravitano intorno ad essa. Appare dunque largamente accolta la teoria degli *stakeholder*, ovvero una forma di conduzione aziendale che supera la focalizzazione sulle esigenze della proprietà (gli *shareholder*) a favore di un ampliamento verso tutti i portatori di interessi.

Sotto il profilo applicativo, questa evoluzione ha dato luogo all'emanazione di numerosi "principi" di riferimento, tra i quali si ricordano:

- quelli ad ampio respiro e portata internazionale (*Global compact* delle Nazioni Unite, le *dichiarazioni* dell'Organizzazione Internazionale del Lavoro<sup>4</sup> le *linee guida* dell'Ocse);
- il *libro verde sulla responsabilità sociale* della Commissione delle Comunità Europee;
- standard applicativi soggetti a verifica esterna e dunque "certificabili" (Emas, Iso 14001, Sa8000, etc.);

- linee guida operative per una gestione orientata agli *stakeholder* (AA1000) e per forme di rendicontazione sociale (Gruppo Bilancio Sociale, Global Reporting Initiative).

Qual è il ruolo del professionista contabile in questo mutato contesto competitivo?

Si tratta, a mio avviso, di cogliere l'insieme di novità indubbiamente positive, garantendone un recepimento corretto e quindi suscettibile di migliorare la "socialità" delle nostre aziende e, al contempo, di trasformarlo in opportunità professionali.

Un esempio di ciò lo possiamo senz'altro trovare all'interno del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139, *Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*, dove all'articolo 1, comma 3, lettere o) e p) ai "nuovi" commercialisti viene riconosciuta competenza tecnica per la redazione e l'asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati e per la certificazione degli investimenti ambientali ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti.

\* Professore straordinario di Economia Aziendale presso l'Università degli Studi di Firenze

Dunque, si delineano figure professionali diverse, suscettibili di accogliere soprattutto commercialisti, esperti e revisori contabili specializzati, ma anche avvocati e consulenti del lavoro, aprendo loro un nuovo mercato.

In questa sede, pur conscio dell'estrema indeterminazione legata al voler circoscrivere il contenuto delle attività innovative sopra delineate, vorrei svolgere alcune considerazioni sulla figura del "revisore etico", "immaginato" da Enzo Napolitano e Mario Rovetti e dagli stessi descritto in questa rivista.

### Chi è il revisore etico?

Si tratta di un professionista contabile "etico", nel senso che anzitutto sarà chiamato ad applicare a se stesso quello che è chiamato a controllare negli altri.

Si dovrà caratterizzare per il rispetto della deontologia così come, esemplificando, risulta attualmente delineata per i Dottori Commercialisti (Documento approvato il 31 gennaio 2001 ed aggiornato con delibera 317 del 6 ottobre 2004) ed i Ragionieri (Documento approvato il 15 ottobre 1983 ed aggiornato con delibera Consiglio Nazionale del 1° ottobre 1999).

Inoltre, si dovrà caratterizzare per l'impiego cosciente ed esplicito di strumenti di gestione etica tra i quali mi preme segnalare soprattutto il bilancio sociale applicato agli studi professionali. Si tratta di un modello in cui, se appare meno importante la valenza comunicativa esterna, assume rilievo la natura di strumento di governo per una gestione socialmente ed ambientalmente responsabile della propria attività<sup>2</sup>.

Dunque, siamo di fronte ad un professionista contabile innovativo, dotato di competenze specialistiche e per il quale si delineano sul campo alcune attribuzioni "aggiuntive":

- revisione e quindi asseverazione delle varie forme di rendicontazione sociale e socio-ambientale esistenti;
- verifiche di coerenza tra obiettivi e attività svolte da aziende pubbliche e *non profit*;
- revisione e controllo dei progetti di utilità sociale laddove attingano da finanziamenti pubblici o finali-

sticamente assimilabili;

— presenza professionale all'interno dei Comitati etici.

### Asseverazione dei bilanci sociali

Negli ultimi anni, in corrispondenza alla diffusione di forme di rendicontazione *non financial* in genere e sociale in particolare (bilanci sociali, ambientali, di sostenibilità), è aumentata la domanda dei relativi servizi di *assurance* e quindi si è resa necessaria la presenza di tecnici specializzati.

Infatti, per poter svolgere tale attività, il professionista deve dimostrare di avere adeguate competenze individuali, trasformandosi da "semplice" revisore in revisore etico. In particolare, deve possedere:

- precedenti esperienze in materia di revisione socio-ambientale (ad esempio, per la certificazione di sistemi di gestione) ed economico-finanziaria (ad esempio, per la revisione contabile di bilancio);
- un'adeguata qualificazione professionale (preparazione economico-aziendale di base, conoscenza di materie come la *business ethics* e la *corporate social responsibility*, conoscenza dei diversi aspetti della sostenibilità, formazione adeguata sulle tecniche di revisione esterna) e una buona padronanza di quanto introdotto dalla prassi contabile internazionale in tema di principi e raccomandazioni destinati sia alle imprese che ai revisori contabili<sup>3</sup>.

### Verifiche di coerenza tra obiettivi e attività svolte da aziende pubbliche e non profit

Alla precedente attribuzione si aggiunge, a mio avviso, la capacità di valutare, con riferimento soprattutto alle aziende pubbliche e del terzo settore, la coerenza finalistica delle attività svolte. In presenza di utilizzo di fondi pubblici così come nel caso di ricorso alla fiducia pubblica, assume una diversa valenza la rispondenza tra dichiarato e svolto. In altri termini, al professionista si chiederà di asseverare il rispetto della *mission*, la corrispondenza di quanto effettivamente svolto a tale dichiarazione di fondo e la capacità del sistema informativo esistente di rendere conto della reale utilità sociale e quindi di misurare le *performance* realizzate sotto il profilo non

#### NOTE

<sup>1</sup> ILO - [www.ilo.org](http://www.ilo.org).

<sup>2</sup> Per gli opportuni approfondimenti rimando a quanto scritto da Enzo Napolitano su questa rivista.

<sup>3</sup> In particolare, nell'ambito dell'IFAC, allo IAASB (*International Auditing and Assurance Standard*

*Board*) è stato affidato il compito di emettere linee guida per le attività di revisione esterna. Il principio dello IAASB che tratta direttamente le questioni attinenti l'asseverazione di bilanci di sostenibilità è l'*International Standard on Assurance Engagement 3000 Revised - Assurance*

*engagement other than audits or reviews of historical information* (ISAE 3000 revised) che costituisce un punto di riferimento imprescindibile per le revisioni di *report* non economico-finanziari oppure legati a rilevazioni antecedenti (e.g. il *budget*).

solo economico, ma anche sociale ed ambientale<sup>4</sup>. In merito si ricorda quanto previsto dalla legge 118/05, *Delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale*. Tale norma, nel rimandare all'esecutivo l'emanaazione dei decreti applicativi per l'introduzione di questo nuovo attore – l'impresa sociale – sul mercato del *non profit*, fissa alcuni vincoli. Tra questi, nel contesto assume particolare rilievo la previsione di "...obbligo di redazione e di pubblicità del bilancio economico e sociale, nonché di previsione di forme di controllo contabile e di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali da parte dell'impresa".

Dunque, siamo di fronte ad un'esplicita richiesta di controllo sulle modalità di realizzazione degli obiettivi ideali ("finalità sociali"), di cui non si potrà non dare atto, con le dovute specifiche, all'interno della obbligatoria rendicontazione sociale. Da segnalare come la norma citi anche il gruppo di imprese sociali, allargando implicitamente tali previsioni all'attività consolidata e quindi al bilancio sociale "consolidato".

A dire il vero, non si tratta del primo riferimento normativo alla revisione di aziende del terzo settore. Il decreto legislativo 460/97, recante *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, in materia di scritture contabili delle Onlus chiede, al superamento di certi limiti economico-finanziari, la redazione di una relazione di controllo al bilancio da parte di un revisore contabile.

In definitiva, mi pare si possa agevolmente cogliere nell'evoluzione normativa un innalzamento delle attribuzioni del revisore, trasformandolo da contabile a "sociale" e, quindi, "etico".

Convergenti, inoltre, appaiono la previsione di obbligatorietà del bilancio sociale per determinate realtà economiche, da un lato, e l'istituzione della nuova funzione professionale per gli iscritti all'Albo dei Commercialisti, di cui si è detto sopra, d'altro lato.

#### Revisione e controllo dei progetti di utilità sociale

Esiste un'ampia area di attività, svolta prevalentemente da realtà appartenenti al terzo settore, che viene realizzato grazie all'apporto di risorse pubbliche in senso stretto o comunque riconducibili alla collettività quali ad esempio le erogazioni da parte delle Fondazioni bancarie.

Per alcune di queste risorse – pensiamo al Fondo sociale europeo ed alle collegate e complesse modalità di rendicontazione – l'impiego è, perlomeno nella forma, attentamente monitorato e si procede verso strumenti di misurazione che abbracciano non soltanto il prodotto (*output*) finale ottenuto ma anche il benessere sociale realizzato (*outcome*).

Dall'altra, vi sono ampie casistiche di contributi a pioggia, erogati sulla base di un progetto senz'altro valido e della sua corrispondenza alle finalità perseguite dall'ente erogatore, nelle quali quello che spesso manca è una valutazione *ex-post* (e spesso anche la relativa professionalità) dell'effettivo raggiungimento dei prefissati obiettivi di utilità sociale e quindi un giudizio non solo sull'efficienza ma anche sull'efficacia dell'impiego delle risorse comuni. Di nuovo, siamo di fronte ad un compito assegnabile al revisore etico, il quale, assommando in sé capacità tecnico-contabili e di valutazione etico-sociale risulterà in grado di "misurare" i risultati ottenuti.

#### Presenza professionale all'interno dei Comitati etici

Infine, si segnala all'interno delle aziende il fiorire – per obbligo o per opportunità – dei comitati etici. Si tratta di organismi con finalità di elaborazione di linee di indirizzo etico all'agire economico e di supervisione sull'implementazione di tali indirizzi.

In merito alla composizione, si annoverano normalmente soggetti di un certo rilievo pubblico e/o scientifico, ai quali riterrei utile affiancare almeno un "tecnico" – il nostro revisore etico – capace di portare professionalità trasversali.

In definitiva, dalle sintetiche considerazioni svolte si evince come sul mercato vi sia la necessità di una figura professionale che, formatasi nell'ambito delle competenze tecnico-contabili, coniughi conoscenze aziendali e conoscenze (sensibilità) sociali in senso ampio. Questo soggetto, che ho definito revisore etico avvalendomi di un marchio registrato<sup>5</sup>, costituisce un primo e significativo esempio di come l'influenza dell'ambiente esterno possa incidere su domanda ed offerta – in questo caso professionale – dando luogo ad interessanti opportunità professionali per noi ed i nostri colleghi.

#### NOTE

<sup>4</sup> Pare senz'altro opportuno, in questa sede, ricordare quanto statuito dalla Commissione Aziende non profit in merito al controllo nelle aziende non

profit. Si veda Commissione Aziende Non profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, *I sistemi e le procedure di controllo nelle*

*aziende non profit*, Raccomandazione n.5, 2003.

<sup>5</sup> Si veda l'articolo sull'associazione revisori etici in questa rivista.