

Integrated Reporting Framework e Standard professionali

1

GRI SR Guidelines: ante G4

Il Global Reporting Initiative inizia la propria attività nel 1997

Sustainability Reporting (SR) Guidelines (versioni dal 2000 fino al 2012)

Cornice generale rappresentata dai **principi di redazione** che dovranno essere utilizzati nella predisposizione del report.

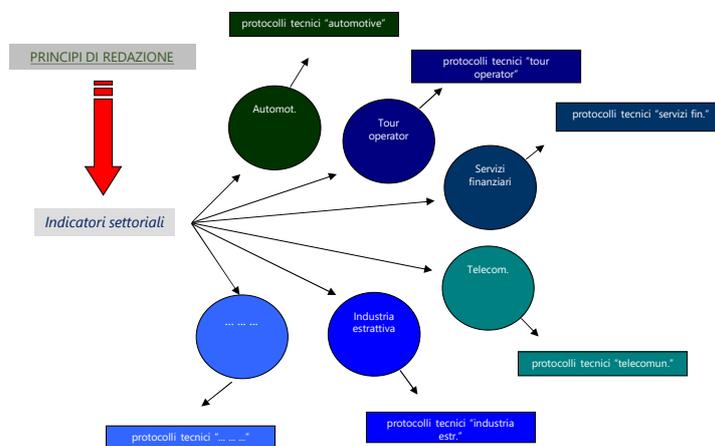
Definiscono **indicatori specifici per settore** (al momento la GRI ha emanato indicatori specifici solo per alcuni settori ritenuti più "a rischio", tra i quali i settori automotive, tour operator, servizi finanziari, telecomunicazioni, industria estrattiva) che devono essere utilizzati innestandosi sui principi di redazione.

Per migliorare la misurazione degli indicatori, la GRI ha redatto alcuni **protocolli tecnici**, i quali forniscono definizioni ancora più dettagliate sugli indicatori, sugli elementi che li costituiscono e sulle modalità con cui essi devono essere adottati nei report.

2

2

GRI SR Guidelines: ante G4 (segue)



3

3

GRI SR Guidelines G4

GRI SR Guidelines G4

- Modello generalmente riconosciuto per il *reporting* "triple bottom line" con l'obiettivo di essere potenzialmente applicate da tutte le organizzazioni, indipendentemente dalla tipologia, dal settore economico e dalla dimensione (Standard Principles e Standard Disclosures).
- Novità principale, un aspetto poco tecnico e molto politico: **potenziale processo di sviluppo che le renda compatibili con la predisposizione di un report integrato** (sviluppato dall'IIRC).
- **Nuovo approccio di non-financial reporting**, idoneo a **presentare le informazioni ESG in più di una modalità strumentale**: report annuale, report di sostenibilità, report integrato (es. Atlantia).
- Attenzione posta al **concetto di "rilevanza"** (*materiality*) delle informazioni per gli stakeholder aziendali, punto debole delle precedenti versioni delle SR Guidelines.
- Sulla scia di quanto operato con l'aggiornamento G3.1, le G4 hanno ampliato il proprio ambito di **complementarità con altri principi di sustainability economics**, in particolare, le linee guida OECD e il GHG Protocol.
- Rispetto alle versioni G3 e G3.1, le SR Guidelines G4 hanno apportato **significative modifiche**, razionalizzazioni e aggiunte agli Standard Disclosures nelle materie "Generic set of Disclosures on Management Approach (DMA)", "Supply Chain", "Governance", "Ethics and Integrity", "Anti-Corruption", "Energy and GHG Emissions", ovvero proprio le aree di informazioni obbligatorie di carattere non finanziario e sulla diversità **previste dalla direttiva 2014/95/UE**.

4

4

GRI SR Standards (ottobre 2016) dal 1 luglio 2018 sostituiscono le G4

Differenze formali

- **Impianto documentale a struttura modulare per facilitare l'aggiornamento sui singoli aspetti:** prima costituito da 2 volumi ("Reporting Principles and Standard Disclosures" e "Implementation Manual") ora è di 36 documenti, chiamati Standard, raggruppati in 4 serie (serie 100 per gli Standard universali, serie 200 per gli Standard economici, serie 300 per gli Standard ambientali e serie 400 per gli Standard sociali). Si veda anche in seguito
- **Cambiamento terminologico:** da "categorie", "aspect" e "indicator" a "serie", "topic" e "disclosure".
- **Cambiamento dei codici degli indicatori** (ora "disclosure"): da EN15 a disclosure 305-1.
- Distinzione dei "requirements" da rendicontare obbligatoriamente (uso del verbo "shall") dalle "recommendations" da rendicontare in modo facoltativo (uso del verbo "should"), cosa che potrà avere impatto sulla verifica e le responsabilità.

5

5

GRI SR Standards (ottobre 2016) dal 1 luglio 2018 sostituiscono le G4

Differenze sostanziali

- **Possibilità di applicare singoli Standard o parti di Standard per pubblicare dei documenti diversi** da un Rapporto di sostenibilità, ma comunque GRI-referenced (non che prima fosse vietato, ma ora è codificata esplicitamente questa possibilità, che è utile, per esempio, per gli enti di interesse pubblico tenuti a pubblicare un documento di rendicontazione non finanziaria del d.lgs. 254/2016).
- **I Rapporti di sostenibilità possono contenere dei riferimenti ad altri documenti** (o strumenti?).
- **I 10 Reporting Principles ora sono chiaramente obbligatori:**
 - come individuare le tematiche: materialità; inclusività; contesto di sostenibilità, completezza
 - per garantire la qualità dell'informativa: equilibrio; chiarezza; accuratezza; tempestività; comparabilità; attendibilità (si veda in seguito per commenti)
- Il "Management approach" e l'informativa sui "Boundaries" trattano della materialità e in base ai nuovi Standard devono essere più approfonditi e sono richiesti anche per i temi "materiali" non codificati dagli Standard GRI.
- **Utilizzare gli Standard di Settore, anche laddove disponibili, non è più un obbligo.**
- **Occorre comunicare sempre al GRI** l'utilizzo degli Standard, sia per la redazione di Rapporti di Sostenibilità, sia per altri tipi di documenti (al fine non del controllo dei contenuti ma della raccolta dati per migliorare le prossime edizioni degli Standard)

6

6

Figura 1
Panoramica sui GRI Standards

Standard universali

- GRI 101**: Principi di rendicontazione. Punto di partenza per l'utilizzo dei GRI Standards.
- GRI 102**: Informativa generale. Fornire informazioni di contesto in merito a un'organizzazione.
- GRI 103**: Modalità di gestione. Fornire una rendicontazione sulle modalità di gestione per ogni tema materiale.

Standard specifici

- GRI 200**: Economico
- GRI 300**: Ambientale
- GRI 400**: Sociale

Selezione uno di questi per rendicontare informative specifiche per ogni tema materiale

- La Serie 100 comprende tre Standard universali:
- GRI 101: Principi di rendicontazione** costituiscono il punto di partenza per l'utilizzo dell'insieme dei GRI Standards. Il GRI 101 definisce i Principi di rendicontazione per la definizione dei contenuti e della qualità del report. Comprende i requisiti per la redazione di un report di sostenibilità redatto in conformità ai GRI Standards e descrive in che modo utilizzare e fare riferimento a questi. Il GRI 101 comprende anche le dichiarazioni specifiche necessarie alle organizzazioni che devono redigere un report di sostenibilità in conformità agli Standards, e a quei soggetti che utilizzano determinati GRI Standards per rendicontare informazioni specifiche.
- GRI 102: Informativa generale** è utilizzato per fornire informazioni di contesto su un'organizzazione e sulle sue pratiche di reporting di sostenibilità. Ciò comprende informazioni sul profilo, sulla strategia, sull'etica e l'integrità, sulla governance di un'organizzazione, sulle pratiche di coinvolgimento degli stakeholder e sul processo di rendicontazione.
- GRI 103: Modalità di gestione** è utilizzato per fornire informazioni su come un'organizzazione gestisce un tema materiale. È pensato per essere utilizzata per ciascun tema materiale all'interno di un report di sostenibilità, compresi quelli coperti dai GRI Standards specifici (serie 200, 300 e 400) e per altri temi materiali.
- L'applicazione del GRI 103 a ogni tema materiale consente all'organizzazione di fornire una spiegazione testuale del perché il tema sia materiale, di dove si verificano gli impatti (il perimetro di un tema) e di come l'organizzazione gestisce gli impatti.
- Le serie 200, 300 e 400 comprendono numerosi standard specifici. Essi sono utilizzati per rendicontare informazioni sugli impatti di un'organizzazione correlati a temi economici, ambientali e sociali (ad es. impatti economici indiretti, acqua o occupazione).
- Per redigere un report di sostenibilità in conformità ai GRI Standards, un'organizzazione applica i Principi di rendicontazione per definire i contenuti del report dal GRI 101: Principi di rendicontazione al fine di identificare i temi economici, ambientali e/o sociali materiali. Questi temi materiali determinano quali Standard specifici sono utilizzati dall'organizzazione nella redazione del report di sostenibilità.
- Per rendicontare informazioni specifiche senza redigere un report di sostenibilità, è possibile utilizzare anche Standard specifici o parte del loro contenuto. Consultare riferimento alla Sezione 3 per maggiori dettagli.

7

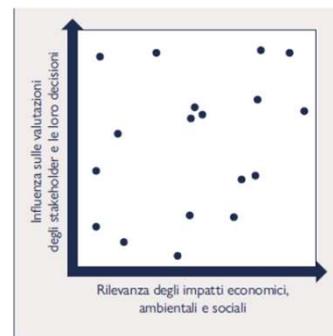
Requisiti, raccomandazioni e linee guida

Numero e titolo dell'informativa	Informativa 302-4 Riduzione nel consumo di energia
Requisiti di rendicontazione	Requisiti di rendicontazione
<ul style="list-style-type: none"> L'informativa stessa contiene i dati richiesti da rendicontare Alcune informative comprendono requisiti aggiuntivi su come inserire questi dati 	<p>L'organizzazione deve rendicontare le seguenti informazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> Riduzioni nei consumi energetici ottenute come risultato diretto del risparmio energetico e delle iniziative di efficientamento, in joule o multipli. Tipologie di energia incluse nelle riduzioni dei consumi energetici: combustibile, elettricità, riscaldamento, raffreddamento, vapore, o tutte. Base per il calcolo delle riduzioni dei consumi energetici come anno di riferimento o baseline, compresa la motivazione di tale scelta. Standard, metodologie, supposizioni e/o strumenti di calcolo utilizzati.
Raccomandazioni di rendicontazione Azioni consigliate, ma non obbligatorie	Raccomandazioni di rendicontazione
	<p>2.7 Nel rendicontare le informazioni specificate nell'Informativa 302-4, l'organizzazione deve:</p> <p>2.7.1 Escludere le riduzioni derivanti da una minore capacità produttiva o dall'outsourcing</p> <p>2.7.2 Descrivere se la riduzione dei consumi energetici è stimata, modellata od ottenuta da misurazioni dirette. Nel caso di utilizzo di stima o modellazione, l'organizzazione deve indicare i metodi utilizzati.</p> <p>2.8 Nel rendicontare le informazioni specificate nell'Informativa 302-4, l'organizzazione dovrebbe, qualora sia soggetta a metodi e standard diversi, descrivere l'approccio adottato per la loro selezione.</p>
Linee guida Solitamente includono informazioni di background, spiegazioni ed esempi	Linee guida
	<p>Linee guida sull'Informativa 302-4</p> <p>L'organizzazione può assegnare delle priorità alla comunicazione di iniziative di riduzione attuate nel periodo di rendicontazione che possono potenzialmente contribuire in modo sostanziale alle riduzioni di energia consumata. Le iniziative di riduzione e i relativi target possono essere descritti nella modalità di gestione di questo tema.</p> <p>Le iniziative di riduzione possono comprendere:</p> <ul style="list-style-type: none"> riprogettazione dei processi conversione e retrofitting delle apparecchiature modifiche nei comportamenti modifiche operative <p>L'organizzazione può rendicontare le riduzioni dei consumi energetici combinando le tipologie di energia oppure riportando separatamente il combustibile, l'elettricità, il riscaldamento, il raffreddamento e il vapore.</p> <p>L'organizzazione può inoltre scomporre i dati sulle riduzioni dei consumi energetici per singole iniziative o per serie di iniziative.</p>

8

Principi di rendicontazione per la definizione dei contenuti dei report

- **Inclusività degli stakeholder 1.1** L'organizzazione deve identificare i propri stakeholder e spiegare in che modo ha risposto ai loro ragionevoli interessi e aspettative
- **Contesto di sostenibilità 1.2** Il report deve presentare le performance dell'organizzazione nel contesto più ampio della sostenibilità
- **Materialità 1.3** Il report deve includere temi che: 1.3.1 riflettono gli impatti economici, ambientali e sociali significativi dell'organizzazione, o 1.3.2 influenzano in modo sostanziale le valutazioni e le decisioni degli stakeholder
- **Completezza 1.4** Il report deve trattare i temi materiali e i loro perimetri in misura sufficiente a riflettere impatti economici, ambientali e sociali significativi e consentire agli stakeholder di valutare le performance dell'organizzazione nel periodo di rendicontazione



9

Principi per la definizione della qualità del report

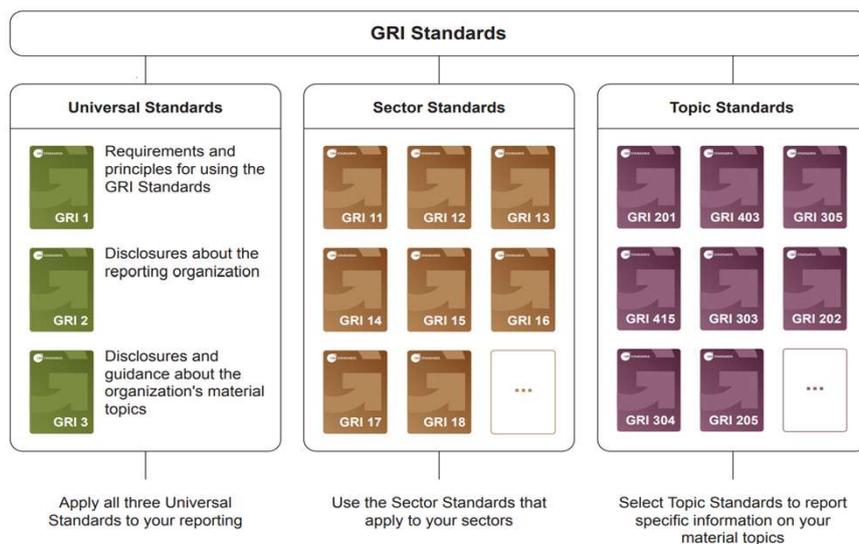
- **Accuratezza 1.5** Le informazioni oggetto di rendicontazione devono essere sufficientemente accurate e dettagliate da consentire agli stakeholder di valutare le performance dell'organizzazione
- **Equilibrio 1.6** I dati riportati devono riflettere aspetti negativi e positivi della performance dell'organizzazione in modo da consentire una valutazione ponderata della performance generale
- **Chiarezza 1.7** L'organizzazione deve rendere i dati disponibili in modo tale che risultino comprensibili e accessibili agli stakeholder che li utilizzano
- **Comparabilità 1.8** L'organizzazione deve selezionare, compilare e rendicontare le informazioni in modo coerente. Le informazioni oggetto di rendicontazione devono essere presentati in modo tale da consentire agli stakeholder di analizzare i cambiamenti della performance dell'organizzazione nel tempo e che potrebbero supportare l'analisi relativa ad altre organizzazioni
- **Affidabilità 1.9** L'organizzazione deve raccogliere, registrare, compilare, analizzare e presentare le informazioni e i processi impiegati nella redazione del report in modo tale che risultino esaminabili e sia possibile definirne qualità e materialità
- **Tempestività 1.10** L'organizzazione deve pubblicare report con cadenza periodica affinché i dati siano disponibili nei tempi necessari a consentire agli stakeholder di assumere decisioni consapevoli

10

La revisione 2021 (in applicazione 1° gennaio 2023)

- GRI 1 sostituisce il GRI 101. Elimina differenza tra core e comprehensive, mantenendo di fatto solo la versione comprehensive
- GRI 2 sostituisce il GRI 102. Il GRI è intervenuto in particolare su questo standard per adeguare l'informativa al modello «unico» e per aggiornare l'informativa
- GRI 3 sostituisce il GRI 103. contiene un concetto di materialità rivisto e viene chiesto di esplicitare come vengono determinati i temi materiali e come vengono gestiti dall'organizzazione

11



12

Dichiarazione non finanziaria

13

Ambiti coperti dalla DNF (art. 3, co.1)

La DNF, «*nella misura necessaria ad assicurare la comprensione dell'attività di impresa, del suo andamento, dei suoi risultati e dell'impatto dalla stessa prodotta, copre*

- *i temi ambientali,*
- *sociali,*
- *attinenti al personale,*
- *al rispetto dei diritti umani,*
- *alla lotta contro la corruzione attiva e passiva,*

che sono rilevanti tenuto conto delle attività e delle caratteristiche dell'impresa»

14

14

Contenuto di minima dalla DNF (art. 3, co. 2)

«In merito agli ambiti di cui al comma 1, la DNF contiene almeno informazioni»:

1. di carattere ambientale: nello specifico, **non possono mancare** indicazioni circa l'utilizzo di risorse energetiche, l'impiego di risorse idriche, le emissioni di gas a effetto serra e l'impatto presente e presumibile dei fattori di rischio ambientali e sanitari che contraddistinguono l'attività dell'impresa;
2. di carattere sociale (ad esempio, le relazioni con i consumatori e con la collettività di riferimento);
3. inerenti alla gestione del personale: in particolare, devono essere incluse informazioni relative alle azioni avviate per assicurare la parità di genere, alle misure previste in attuazione delle convenzioni di organizzazioni internazionali e sovranazionali in materia e alle modalità con cui si instaura il dialogo con le parti sociali;
4. inerenti alla tutela dei diritti umani, indicando almeno le misure impiegate per evitare le relative violazioni e le azioni intraprese per ostacolare condotte discriminatorie;
5. riguardanti la lotta contro la corruzione attiva e passiva segnalando gli strumenti scelti e adottati a tal fine.

15

15

Contenuto di minima (art. 3, co. 6)

Comply or explain

Possibilità di non fornire informazioni in merito a uno o più temi di cui al co. 1 qualora l'ente soggetto all'obbligo di disclosure non pratichi politiche in relazione ai medesimi; in questo caso, però, l'ente è tenuto a indicare all'interno della DNF, **in modo chiaro e articolato**, le ragioni che motivino la scelta

(di non praticare politiche in merito, e non di non fornire informazioni laddove tali politiche siano comunque attuate).

Se fai qualcosa in merito lo devi necessariamente dire!

16

16

Struttura della rendicontazione (art. 3. co. 1)

Le informazioni, che dovrebbero possedere il requisito della rilevanza, valutata in relazione all'attività e alle caratteristiche dell'impresa, devono essere fornite descrivendo almeno:

- Il **modello aziendale di gestione**, organizzazione e controllo dell'impresa, compreso l'eventuale modello ex d.lgs. n. 231/2001, anche con riferimento alla gestione, in tale modello, dei temi di cui al d.lgs. n. 254/2016;
- le **politiche praticate dall'impresa**, i **risultati conseguite** e i **fondamentali indicatori di prestazione** di carattere non finanziario;
- i **principali rischi**, generati o subiti, connessi ai temi oggetto del decreto e che derivano dalle attività dell'impresa, dai suoi prodotti, servizi o rapporti commerciali, **includere, ove rilevanti, le catene di fornitura** e subappalto.

17

17

Metodologia di rendicontazione (art. 3, co. 3)

Le informazioni di cui ai commi 1 e 2 sono fornite con un raffronto **in relazione a quelle fornite negli esercizi precedenti**, secondo le metodologie ed i principi previsti:

- a) dallo standard di rendicontazione o;
- b) dalla metodologia di rendicontazione autonoma,

e, ove opportuno, sono corredate da riferimenti alle voci e agli importi del bilancio.

Standard di rendicontazione: «*gli standard e le linee guida emanati da autorevoli organismi sovranazionali, internazionali o nazionali, di natura pubblica o privata*»

Metodologia autonoma di rendicontazione: «*insieme composito, costituito da uno o più standard di rendicontazione e dagli ulteriori principi, criteri ed indicatori di prestazione, autonomamente individuati ed integrativi rispetto a quelli previsti dagli standard di rendicontazione adottati, che risulti funzionale ad adempiere agli obblighi di informativa non finanziaria ...*».

Nel caso di adozione di una metodologia di rendicontazione autonoma la DNF deve riportare una descrizione chiara e articolata della e le motivazioni della scelta.

18

18

Soggetti deputati al controllo

Il d.lgs. n. 254/2016 prevede [tre diverse tipologie di "controllo"](#) relative, rispettivamente:

- a. agli **adempimenti formali di redazione e pubblicità** della rendicontazione non finanziaria (redazione e pubblicità responsabilità in capo agli amministratori) (art. 3, co. 7);
- b. alle **modalità di redazione e ai contenuti** della dichiarazione non finanziaria (che si conclude con il rilascio di un'attestazione di conformità della stessa alle previsioni del decreto);
- c. all'obbligo di **vigilanza sull'osservanza delle disposizioni stabilite dal decreto**.

Pertanto si ritiene siano [tre i soggetti potenziali deputati all'attività di controllo](#):

1. il **soggetto incaricato di effettuare la revisione legale** del bilancio d'esercizio il quale verifica l'avvenuta predisposizione della DNF da parte degli amministratori (art. 3, co. 10);
2. il **soggetto incaricato di effettuare l'attestazione di conformità** della DNF, il quale deve essere comunque un revisore legale (art. 3, co. 10);
3. l'**organo di controllo** (per il controllo di legalità) il quale vigila sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel presente decreto e ne riferisce nella relazione annuale all'assemblea (art. 3, co. 7).

19

19

Disclosure volontaria e deroghe al controllo

Facoltà di riportare sulle proprie dichiarazioni la **dicitura di conformità** al decreto anche [derogando alle attività di controllo di cui all'art. 3, co. 10](#) (relative alla predisposizione della DNF e alla predisposizione, presentazione e pubblicazione dell'attestazione di conformità),

se

- a) nella DNF sia chiaramente indicato, tanto nell'intestazione tanto al suo interno, il **mancato assoggettamento** alle attività di controllo
- b) e alla data di chiusura dell'esercizio siano soddisfatti almeno due dei seguenti limiti:
 1. numero di dipendenti durante l'esercizio **inferiore a 250**;
 2. totale dello SP inferiore a **20 milioni di euro**;
 3. totale dei ricavi netti delle vendite e delle prestazioni inferiore a **40 milioni di euro**.

20

20

Sanzioni (art. 8)

CONTROLLORI	OGGETTO DEL CONTROLLO	FATTI SANZIONABILI	SANZIONI
AMMINISTRATORI	Redazione e conformità della DNF e presentazione dell'attestazione	<ul style="list-style-type: none"> Omesso deposito presso il Registro delle imprese della DNF. Deposito di DNF redatta in modo non conforme agli artt. 3 e 4*** (responsabilità anche degli organi di controllo ex art. 7 se presenti). Omessa presentazione dell'attestazione di conformità, insieme alla DNF depositata presso il Registro delle imprese***. 	da €20.000 a €100.000
		<ul style="list-style-type: none"> Fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero o omissione di fatti materiali rilevanti la cui informazione è prevista dagli artt. 3 e 4 (sanzione+reato)***. 	da €50.000 a €150.000
REVISORE LEGALE	Verifica della predisposizione della DNF da parte degli amministratori	<ul style="list-style-type: none"> Omessa verifica della predisposizione della DNF 	da €20.000 a €50.000
ASSEVERATORE	Redazione dell'attestazione (con apposita relazione) circa la conformità delle informazioni della DNF alle disposizioni del D.Lgs. 254/2016	<ul style="list-style-type: none"> Omissione dell'attestazione di conformità della DNF Attestazione di conformità della DNF depositata non redatta in conformità agli artt. 3 e 4. 	da €20.000 a €100.000
ORGANO DI CONTROLLO	Vigila sull'osservanza delle disposizioni stabilite dal D.Lgs. 254/2016 e ne riferisce nella relazione annuale all'assemblea	<ul style="list-style-type: none"> Omessa comunicazione all'assemblea della non conformità della DNF (sanzione+illecito amministrativo) 	da €20.000 a €100.000
		<ul style="list-style-type: none"> Fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero o omissione di fatti materiali rilevanti la cui informazione è prevista dagli artt. 3 e 4 (sanzione+reato)*** 	da €50.000 a €150.000

21

21

Dove pubblicare la DNF

La [DNF](#) (sia individuale sia consolidata) può di fatto:

- [essere parte integrante della relazione sulla gestione](#), in una specifica sezione come tale contrassegnata (andrà poi indicata la sezione del sito internet dove le informazioni sono pubblicate);
- [costituire una relazione distinta](#), da contrassegnarsi con analoga dicitura (va messa a disposizione dell'organo di controllo e del soggetto incaricato di svolgere i compiti di cui all'art. 3, co. 10 entro gli stessi termini previsti per la presentazione del progetto di bilancio e va pubblicata sul registro delle imprese, a cura degli amministratori stessi, congiuntamente alla relazione sulla gestione).

La specifica sezione della relazione sulla gestione:

- contiene le informazioni richieste o;
- indica le altre sezioni della relazione sulla gestione che le riporta o,
- indica le altre relazioni previste dalla legge compresa la relazione distinta in cui reperire le informazioni richieste (anche in questo caso dovrà essere indicata la sezione del sito internet dell'ente dove sono pubblicate, sebbene non risulti inequivoco se, con il termine "queste", la norma si riferisca alle relazioni o alle informazioni).

Le disposizioni del d.lgs. 254/2016 vanno interpretate in modo armonico con le disposizioni inerenti alla relazione sulla gestione

22

22