

## Cooperative e dintorni n. 23/2019

# Anche le cooperative sociali devono redigere il bilancio sociale – parte II

di Enrico Maria Lovaglio – revisore di enti cooperativi e società di mutuo soccorso

*Il D.M. 4 luglio 2019, pubblicato in G.U. 7 agosto 2019, stabilisce, nel dettaglio, i criteri e i metodi secondo cui gli Enti del Terzo settore, tra questi le imprese sociali, devono redigere il bilancio sociale, così come previsto dalla disciplina di revisione dell'istituto. Anche le cooperative sociali, imprese sociali ope legis, soggiacciono all'obbligo in questione, pur svolgendo un'attività mutualistica istituzionalmente dedicata alla cura e alla tutela dell'interesse generale. L'Autorità amministrativa di vigilanza cooperativa troverà, nel bilancio sociale, informazioni utili allo svolgimento delle revisioni di cui è competente.*

### Il Decreto legislativo di revisione della normativa in materia d'impresa sociale

Con l'emanazione del D.Lgs. 112/2017, di revisione della normativa in materia d'impresa sociale, il Legislatore conferisce, *ope legis*, alle cooperative sociali, lo *status* d'impresa sociale, pur continuando, il loro funzionamento, a essere regolato, pressoché integralmente, dalla propria disciplina istitutiva, di cui alla L. 381/1991.

Come già rilevato nella prima parte della presente trattazione<sup>1</sup>, le cooperative sociali risultano sottoposte alquanto limitatamente alla disciplina del D.Lgs. 112/2017, che si applica nei fatti, in via del tutto residuale, a condizione, per di più, che sia compatibile con la normativa delle cooperative sociali. In buona sostanza, ai sensi del D.Lgs. 112/2017, alle cooperative sociali, imprese sociali *ope legis*, residua l'applicazione di quella parte della disciplina d'impresa sociale:

- che ne vieta il conferimento della presidenza ai rappresentanti degli enti di cui all'[articolo 4](#), comma 3, D.Lgs. 112/2017;
- che regola il divario retributivo tra i lavoratori, che deve essere debitamente proporzionato e rendicontato nel bilancio sociale;
- che dispone in merito alle misure fiscali e di sostegno economico all'impresa sociale, che, tra l'altro, risulta ancora sprovvista dei necessari decreti attuativi;
- che prescrive l'obbligo di stesura del bilancio sociale.

---

<sup>1</sup> E.M. Lovaglio, "[Anche le cooperative sociali devono redigere il bilancio sociale – parte I](#)", in Cooperative e dintorni n. 22/2019.

La disciplina d'impresa sociale, i cui principi costitutivi sono stati mutuati, a opera del Legislatore, dalle norme specifiche in materia di cooperazione sociale, ammette, quindi, che le cooperative sociali possano funzionarvi largamente in deroga. Potrà essere, quindi, compito degli amministratori delle cooperative sociali dare maggior significato e contenuto al bilancio sociale, soprattutto in relazione alle aspettative degli *stakeholders* in genere, fra i quali anche i revisori cooperativi, e dei soci in particolare.

### Le linee guida di stesura del bilancio sociale per le cooperative sociali

Ai sensi dell'[articolo 9](#), comma 2, D.Lgs. 112/2017, le cooperative sociali devono depositare e pubblicare il proprio bilancio sociale, al pari degli Enti del Terzo settore e delle altre imprese sociali; devono redigerlo secondo i medesimi criteri e le medesime modalità, ovvero, in osservanza delle linee guida di recente emanazione, tenuto conto del tipo d'attività esercitato, da riscontrare tra quelle d'interesse generale e d'utilità sociale che possono svolgere, nonché delle rispettive dimensioni d'impresa<sup>2</sup>.

In pratica, le cooperative sociali, che, in conformità ai rispettivi atti costitutivi, si prefiggano lo scopo mutualistico di esercitare, in forma stabile e principale, un'attività d'impresa d'interesse generale, priva di scopi lucrativi, per finalità civiche, solidaristiche e d'utilità sociale, devono depositare il bilancio di esercizio e il bilancio sociale al Registro Imprese tenuto dalla CCIAA competente per territorio, ove hanno richiesto l'iscrizione d'ufficio alla sezione speciale e devono provvedervi nel termine ordinario di 30 giorni dalla rispettiva approvazione (così come previsto dall'[articolo 2](#), comma 3, Decreto Mise 24 gennaio 2008).

I criteri e le modalità di stesura del bilancio sociale, enunciati con Decreto 4 luglio 2019 del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, contenente le linee guida di redazione, si applicano ai bilanci relativi al primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione, in G.U., del citato Decreto; praticamente dall'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020.

Per cui, da quel momento in poi, anche le cooperative sociali sono tenute, ogni anno, a rendicontare i principi di etica gestionale seguiti dai propri amministratori per orientare i criteri di condotta responsabile, permettendo così all'impresa sociale di adempiere all'impegno civico di realizzare i propri obiettivi sociali, ambientali ed economici.

In pratica, le cooperative sociali redigeranno il bilancio sociale rivolgendosi principalmente ai rispettivi soci, con i quali hanno stabilito legami di scambio mutualistico e poi anche a favore di

---

<sup>2</sup> Decreto 4 luglio 2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in G.U. n. 186/2019.

terzi, con i quali i legami di scambio stabiliti rivestono esclusivamente carattere di commercialità, ancorchè questa risulti strumentalmente funzionale alla realizzazione di obiettivi civici, solidaristici e d'utilità sociale.

Agli amministratori delle cooperative sociali in genere il Legislatore non ha ritenuto di dover richiedere fin da subito di redigere il bilancio sociale, a differenza di quelle cooperative sociali che, svolgendo già attività d'impresa sociale, ai sensi della disciplina previgente, sono state tenute a continuare la relativa redazione in base alle precedenti linee guida. È questo il caso delle cooperative sociali che risultavano già tenute alla redazione del bilancio sociale per ottemperare a obblighi precisamente stabiliti dalla propria legislazione regionale, in funzione del mantenimento dell'iscrizione alla sezione speciale del relativo Albo territoriale. All'obbligo suddetto non sono sottoposte, invece, le cooperative sociali inattive, per le quali la stesura del bilancio sociale e del bilancio di esercizio non può evidentemente costituire l'adempimento necessario, a fini di ottenimento dello *status* d'impresa sociale (Mise, parere 4 settembre 2017).

### La rilevanza informativa del bilancio sociale per le cooperative sociali

A breve, ai sensi dell'[articolo 9](#), comma 2, D.Lgs. 112/2017, le cooperative sociali dovranno redigere il proprio bilancio sociale con criteri analoghi a quelli che si applicano agli Enti del Terzo settore e alle altre imprese sociali, così come prescritto dalle linee guida di emanazione più recente. Per una serie di ragioni, tuttavia, non è ipotizzabile che, nel bilancio sociale delle cooperative sociali, possa individuarsi la stessa rilevanza informativa che il Legislatore pretende, invece, dalla generalità delle imprese sociali. In primo luogo, la disciplina che regola il funzionamento delle cooperative sociali, diversamente da quella che si applica alla generalità delle imprese sociali, costituite in forma giuridica alternativa, prevede già per proprio conto l'implementazione di meccanismi organizzativi idonei a consentire il coinvolgimento adeguato dei soci alle vicende economiche, organizzative e gestionali d'impresa sociale. Nelle cooperative sociali, infatti, i soci assumono generalmente la funzione di lavoratori o il ruolo di fruitori dei servizi che queste erogano e, quindi, necessariamente partecipano direttamente all'attività dell'impresa sociale.

Non a caso, il privilegio, concesso ai soci di cooperativa, che consiste nel beneficiare delle condizioni di gestione atte a favorirne la partecipazione democratica alle vicende organizzative ed economiche della società di adesione, discende, implicitamente, dall'impegno che le cooperative volontariamente si assumono, di svolgere istituzionalmente una funzione a carattere sociale. Ad esempio, i soci di cooperativa possono essere nominati consiglieri di amministrazione, indipendentemente dai propri

requisiti personali e professionali, che, invece, la disciplina applicabile alla generalità degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali richiede in termini espliciti.

In secondo luogo, la disciplina che regola il funzionamento delle cooperative sociali prevede già l'implementazione di meccanismi organizzativi idonei a consentire l'informazione e la consultazione dei soci; generalmente, in riferimento a questioni afferenti alle rispettive condizioni di lavoro, o alla qualità dei servizi erogati dall'impresa sociale, ove i soci rendono la propria opera lavorativa o ne usufruiscono dei servizi. Non così i lavoratori degli Enti del Terzo settore e delle altre imprese sociali, ove tale coinvolgimento, non potendo scaturire spontaneamente dalle rispettive modalità di amministrazione, deve esservi indotto appositamente.

In terzo luogo, considerata la vigenza dell'[articolo 3](#), comma 1, L. 142/2001, le cooperative sociali, diversamente dagli Enti del Terzo settore e dalle altre imprese sociali, non devono rendere conto nel bilancio sociale di avere effettivamente applicato, ai propri lavoratori, la contrattazione collettiva conforme alla disciplina applicabile ai lavoratori in forza alla generalità delle imprese, in quanto tale obbligo trova già un riscontro all'interno delle relazioni che accompagnano il bilancio di esercizio.

In quarto luogo, le cooperative sociali, diversamente dagli Enti del Terzo settore e dalle altre imprese sociali, non devono rendere conto di quali categorie di persone hanno beneficiato della rispettiva attività d'impresa, che le cooperative sociali svolgono con criteri mutualistici, e delle quali i rispettivi organismi di amministrazione e di controllo legale devono rendere conto, nelle loro relazioni al bilancio, come previsto, da sempre, dalla disciplina speciale.

In sintesi, se i criteri e i metodi di gestione d'impresa, comuni alla generalità delle imprese sociali, risultano incompatibili con quelli su cui, diversamente, si regge l'organizzazione delle cooperative sociali - con l'effetto di risultare in certo qual modo superflui - il bilancio sociale di tali cooperative non può che risultare privo di quelle notizie che, invece, ai sensi della disciplina d'impresa sociale, la generalità degli Enti del Terzo settore e delle altre imprese sociali dovranno fornire, in conformità a quanto indicato dalle linee guida.

Infatti, ai sensi della disciplina speciale, che si applica alle cooperative sociali, i rispettivi organismi di amministrazione e di controllo legale sono già tenuti a informare i soci e terze economie, con un dettaglio forse maggiore di quello che il D.Lgs. 112/2017 domanda alla generalità degli Enti del Terzo settore e alle altre imprese sociali, sui criteri e sui metodi con i quali gestiscono l'impresa. Ulteriore differenza fra le cooperative sociali e le altre imprese sociali consiste nel fatto che le prime non sono soggette all'obbligo di nomina dell'organismo interno di controllo legale, a meno che debbano provvedervi ai sensi del D.Lgs. 14/2019. Nelle imprese sociali, costituite in forma diversa, invece,

l'organismo interno di controllo legale deve essere sempre nominato e svolge ulteriormente la funzione di monitorare il perseguimento effettivo degli scopi civici, solidaristici e d'utilità sociale, che dovrà poi risultare all'interno del proprio bilancio sociale.

### Il bilancio sociale oggetto d'esame da parte della vigilanza sulle cooperative sociali

Il bilancio sociale è il documento pubblico con cui la società si rivolge a tutti coloro che hanno uno specifico interesse a essere informati sull'attività svolta dai propri amministratori nell'indirizzarne l'attività d'impresa verso obiettivi d'interesse generale e d'utilità sociale.

Il bilancio sociale, che anche la cooperativa sociale deve predisporre, è quindi potenzialmente destinato a raggiungere un numero elevato di lettori; per questo la struttura espositiva dovrà essere uniforme, al fine di assicurarne la massima capacità di rappresentazione, il massimo grado d'attendibilità e l'eshaustività d'informazione. Fra i destinatari del bilancio sociale compaiono anche i revisori, incaricati della vigilanza amministrativa sulle cooperative sociali. È facile ritenere, infatti, che da tale documento possano ricavare notizie importanti, che contribuiranno a fare comprendere appieno la situazione generale d'impresa, l'andamento della gestione e il beneficio economico e sociale che la cooperativa è in grado di arrecare alla comunità.

Gli amministratori delle cooperative sociali - diversamente dagli omologhi delle altre imprese sociali, che non hanno alternativa al bilancio sociale per adempiere all'obbligo di rendere noti i principi etici con cui hanno governato l'impresa - possono scegliere se documentare, anche in quel bilancio, il carattere etico che caratterizza l'impresa; in particolare, riferendosi al sistema di governo e d'amministrazione, agli obiettivi di economia sociale e d'utilità sociale programmati e realizzati, alle attività in corso, nonché all'esito dei controlli svolti dal proprio organismo interno di controllo legale.

Ulteriormente, nell'ipotesi in cui la cooperativa sociale rediga il bilancio d'esercizio in forma abbreviata, o estremamente ridotta, ai sensi degli articoli [2435-bis](#) o [2435-ter](#), cod. civ., il bilancio sociale può costituire, anche per i revisori cooperativi, un ausilio documentale di indubbia utilità.

Nella fattispecie, le cooperative sociali, diversamente dalle altre imprese sociali, instaurano da sempre forme adeguate di coinvolgimento, d'informazione, di consultazione, di partecipazione, a beneficio dei destinatari dell'attività d'impresa e in particolare dei soci. Si può rilevare, infatti, che da sempre sono state tenute a comunicare, negli atti e nei documenti societari, in quale misura e in quale modo hanno remunerato i propri lavoratori o hanno arrecato vantaggi economici ai propri soci fruitori.

In estrema sintesi, le cooperative sociali, diversamente dalle altre imprese sociali, sono sempre state tenute a comunicare, negli atti e nei documenti societari, in quale misura e in quale modo,

grazie all'impegno civico, solidaristico e d'utilità sociale reso da coloro i quali vi hanno materialmente contribuito, sono state in grado di arrecare benessere, economico e sociale alla comunità.

Non a caso, le linee guida emanate di recente specificano di riportare nel bilancio sociale solamente le informazioni rilevanti idonee a rappresentare l'effettivo carattere civico, solidaristico e d'utilità sociale dell'ente. In buona sostanza, dette linee guida non domandano agli amministratori delle cooperative sociali di farvi esclusivo riferimento per riportarvi esattamente quel tipo di notizie di cui, invece, gli omologhi delle altre imprese sociali non possono evitare di redigere tutte le sezioni informative.

Non per questo, però, la rilevanza informativa del bilancio sociale, per le cooperative sociali, può essere considerata residuale. Ad esempio, al suo interno potranno essere sviluppate tutte le informazioni idonee a illustrare la struttura sociale dell'impresa, dando notizia delle procedure che caratterizzano il proprio sistema di governo e di controllo, o individuando i principali *stakeholders* esterni, o il lavoro svolto a titolo volontario, nonché l'adeguatezza del trattamento economico che la cooperativa riserva ai propri soci lavoratori, anche in termini di differenze retributive.

Infine, sempre a titolo d'esempio, tali informazioni potranno essere riferite agli esiti del monitoraggio svolto dall'organismo di amministrazione, quando, per ipotesi, debba rilevare la sussistenza della crisi d'impresa, rispetto alla quale attuare tutte le contromisure gestionali idonee a tentare di mitigarne gli effetti e a individuare le residue capacità idonee a continuare il perseguimento dei propri scopi mutualistici in regime di economicità aziendale.