



# **IL BILANCIO DI SOSTENIBILITA'**

## **ASSURANCE SULL'INFORMATIVA NON FINANZIARIA E SULLA SOSTENIBILITA': LA " REVISIONE " DEL BILANCIO DI SOSTENIBILITA'**

Milano, 3 ottobre 2023

Gaspare Insaudo Dottore Commercialista, Revisore Legale



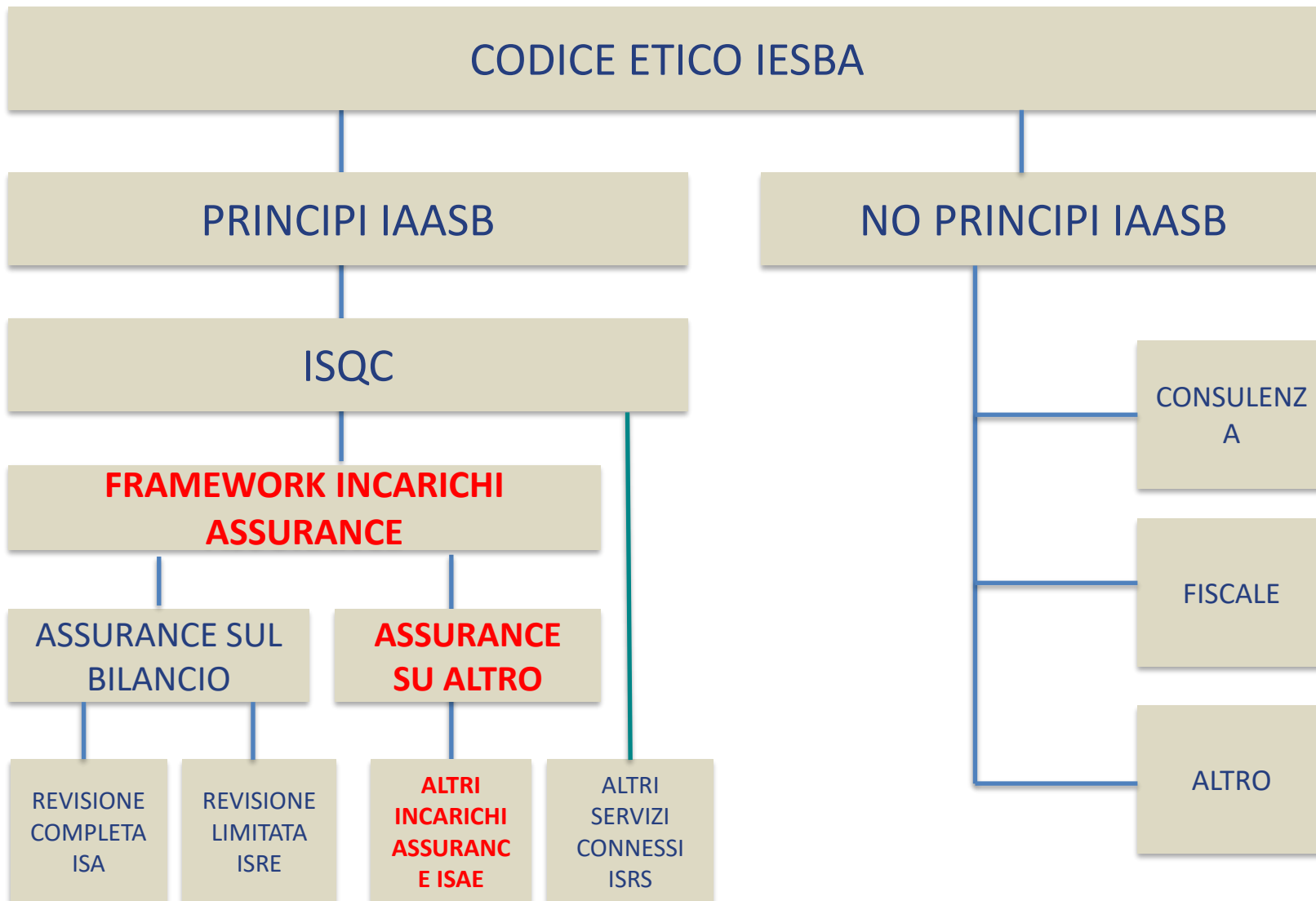
**AIDC**

Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

- **La rendicontazione senza controllo è inutile**
  - la rendicontazione deve essere fatta secondo **regole identificate**
  - un soggetto esperto e indipendente da chi rendiconta
    - deve attestare la **conformità** della rendicontazione **alle regole** che la presidiano
    - applicando **regole di controllo**
- **Di cosa parliamo?**
  - strumenti di controllo di informazioni non finanziarie
    - framework degli incarichi di assurance
    - ISAE 3000: Incarichi di assurance diversi da quelli sull'informativa finanziaria
  - applicare l'ISAE 3000
    - assurance su DNF
    - assurance sul bilancio di sostenibilità
    - il futuro

## Strumenti di assurance Il quadro generale



## Strumenti di assurance

### Il Framework per gli incarichi di assurance

- Fonte: International Framework for Assurance Engagements - IAASB 2016 - tradotto da CNDCEC (e Assirevi) 2018 - Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di assurance
- Il concetto di “**assurance**”
  - rassicurazione, sicurezza, garanzia, attendibilità
- Elementi di un incarico di assurance
  - rapporto tra **3 parti**
    - professionista
    - parte responsabile
    - potenziali utilizzatori
  - un **oggetto** appropriato
    - da misurare, valutare, ecc.
  - **criteri** idonei
  - **elementi probativi**
    - sufficienti
    - appropriati
  - una **relazione** di assurance
- Un esempio: la revisione legale dei conti

## Strumenti di assurance

### Il Framework per gli incarichi di assurance

#### Incarichi di assurance ragionevole/limitata

#### - Due tipologie di incarichi di assurance

##### ➤ Incarichi di **assurance ragionevole**

- il professionista riduce il rischio dell'incarico (=formulare conclusioni sbagliate) ad un livello accettabilmente basso
- la conclusione del professionista comunica in **forma affermativa** il giudizio sulla misurazione/valutazione dell'oggetto rispetto ai criteri

##### ➤ Incarichi di **assurance limitata**

- il rischio dell'incarico viene ridotto ad un livello meno basso, ma comunque adeguato ad accrescere la fiducia degli utilizzatori nelle informazioni dell'oggetto
- procedure limitate per natura, tempistica, estensione rispetto all'assurance ragionevole
- conclusioni in **forma negativa**: dai controlli non è emerso niente che faccia pensare che l'oggetto è significativamente errato
- una vasta gamma di gradi di assurance limitata

## Strumenti di assurance

### Il Framework per gli incarichi di assurance

#### Approfondimenti sugli elementi - 1

#### - Oggetto: casistiche

- performance o condizioni finanziarie storiche
  - es. **bilancio**
  - informazioni: rilevazioni, misurazione, presentazione, informativa
- performance o condizioni finanziarie future
  - es. **dati prospettici**
  - informazioni: rilevazioni, misurazione, presentazione, informativa, rappresentate in una previsione/proiezione
- performance non finanziarie
  - es. **performance di un'impresa**
  - informazioni: indicatori di efficacia/efficienza
- **caratteristiche fisiche**
  - es. capacità produttiva di un impianto
  - informazioni: specifiche tecniche
- sistemi e processi
  - es. **controllo interno**
  - informazioni: dichiarazione di efficacia
- **comportamenti**
  - es. procedure risorse umane
  - informazioni: dichiarazione di conformità/efficacia

## Strumenti di assurance

### Il Framework per gli incarichi di assurance

#### Approfondimenti sugli elementi - 2

#### - Aspetti pertinenti gli elementi probativi

- scetticismo professionale
- **giudizio professionale**
- sufficienza e appropriatezza
- **significatività**
- **rischio dell'incarico**
  - oggettivo
    - ✧ rischio intrinseco
    - ✧ rischio di controllo
  - del professionista
    - ✧ rischio di individuazione
    - ✧ rischio di misurazione e valutazione
- le possibili procedure
  - **ispezione**
  - **osservazione**
  - **richiesta di conferma**
  - **ricalcolo**
  - **riesecuzione**
  - **analisi comparativa**
  - **indagine**

- Aspetti pertinenti il processo dell'incarico
  - la principale differenza nella valutazione del rischio di errori
    - assurance ragionevole: identificare e valutare il **rischio di errori nelle informazioni sull'oggetto**
    - assurance limitata: identificare **le aree in cui è probabile un errore significativo nelle informazioni** sull'oggetto
  - principi di assurance specifici possono stabilire che per un incarico di assurance limitata **si utilizzino principalmente alcune procedure**
    - es. nella revisione limitata: indagini ed analisi comparativa



## Strumenti di assurance

### Il Framework per gli incarichi di assurance

#### Approfondimenti sugli elementi - 4

- La relazione di assurance
  - formulazione del giudizio di **assurance ragionevole**
  - formulazione del giudizio di **assurance limitata**
  - stile della relazione
    - **forma sintetica** (short form)
      - ✧ elementi basilari
    - **forma estesa** (long form)
      - ✧ contiene anche informazioni/spiegazioni es.:
        - termini dell'incarico
        - criteri utilizzati
        - risultati su aspetti dell'incarico
        - significatività utilizzata
        - raccomandazioni
  - tipologie di giudizio
    - **senza modifica**
    - **con modifica**
      - ✧ **con rilievi per errori**
      - ✧ **con rilievi per limitazioni**
      - ✧ **impossibilità di espressione per limitazioni pervasive**
      - ✧ **giudizio negativo per errori pervasivi**
    - **In tutti i casi.** Sia nel caso di assurance ragionevole che limitata

- Gli ISAE trattano degli incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete (disciplinate dagli ISAs) e limitate (disciplinate dagli ISREs) dell'informativa finanziaria storica
- Il quadro degli ISAE
  - International standard on assurance engagements **(ISAE) 3000** - in vigore dal 15 settembre 2015 - trad. it. Incarichi di assurance **diversi** dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell'**informativa finanziaria** storica - CNDCEC - 2/2018
  - International standard on assurance engagements **(ISAE) 3400** - The examination of prospective financial information - trad. it. Principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) 3400 - L'esame dell'**informativa finanziaria prospettica** - CNDCEC 2/2018

## Strumenti di assurance Il quadro degli ISAE - 2

- International standard on assurance engagements **(ISAE) 3402** - Assurance reports on controls at a service organization - in vigore dal 15 giugno 2011 - trad. it. Principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) 3402 - Relazioni di assurance sui **controlli presso un fornitore di servizi** - CNDCEC 2/2018
- International standard on assurance engagements **(ISAE) 3420** - Assurance engagements to report on the compilation of pro forma financial information included in a prospectus - in vigore dal 31 marzo 2013 - trad. it. Principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) 3420 - Incarichi di assurance finalizzati a emettere una relazione sulla compilazione dell'**informativa finanziaria pro forma inclusa in un prospetto** - CNDCEC 2/2018
- L'applicazione degli ISAE 3400, 3402 e 3420 presuppongono anche la conoscenza del Framework e l'applicazione dell'ISAE 3000

## Strumenti di assurance ISAE 3000

- D  
O  
C  
U  
M  
E  
N  
T  
A  
Z  
I  
O  
N  
E
- Il **processo** di un incarico di assurance secondo ISAE 3000
    - Procedure di accettazione/mantenimento
    - Termini dell'incarico
    - Significatività
    - Comprensione dell'oggetto e delle circostanze dell'incarico
    - **Valutazione dei rischi** di errori significativi
      - caso di assurance ragionevole
      - caso di assurance limitata
    - Risposte ai rischi in termini di procedure di revisione
    - Attestazioni
    - Eventi successivi
    - Conclusioni di assurance
      - disclosure dei criteri applicabili
    - Valutazione sufficienza/appropriatezza degli elementi probativi
    - Relazione di assurance
  - Per poter dichiarare la conformità all'ISAE 3000, il principio va applicato in **tutti i suoi aspetti**

## Strumenti di assurance ISAE 3000 Accettazione e mantenimento

- **Principi etici e di indipendenza** ex IESBA Code, parti 1, 3 e 4B
- **Condizioni indispensabili** per l'incarico di assurance
  - ruoli e **responsabilità** definiti/appropriati
  - appropriatezza dell'**oggetto** sottostante
    - identificabile
    - misurabile/valutabile
  - idoneità dei **criteri**
    - caratteristiche
    - criteri per scopi specifici
  - disclosure dei criteri verso gli utilizzatori
  - possibilità di acquisire **elementi probativi**
    - accesso alle informazioni
      - ✧ disponibili dalle parti apicali
      - ✧ che il revisore dovesse richiedere
      - ✧ possedute da chiunque nell'impresa
    - la limitazione preventiva, se è di effetto pervasivo, non consente di accettare l'incarico
  - previsione di una **relazione finale scritta**
  - confidenza di riuscire ad acquisire il livello adeguato di assurance

## Strumenti di assurance ISAE 3000 Termini dell'incarico

- Forma scritta
- Contenuti
  - Destinatari
  - Contenuto sostanziale
  - Diverse responsabilità delle parti coinvolte
  - **Criteri e loro pubblicità per gli utilizzatori**
  - Collaborazione/accesso alla informazioni
  - Lettere di attestazione dalle parti responsabili
  - **Tipo di relazione di assurance**
  - **Tempistiche**
  - Tempi, corrispettivi, clausole connesse
  - Indipendenza del professionista
  - Antiriciclaggio
  - Coperture assicurative
  - **Facoltà di revoca/recesso**
  - Luogo, data, Firma (da accettare formalmente)

- L'ISAE 3000 richiama la necessità che il soggetto incaricato applichi l'**ISQC1**
- Poi in 4 punti di regole configura il **controllo di qualità dell'incarico**, in termini di
  - assegnazione del team
  - responsabilità del responsabile dell'incarico
    - accettazione/mantenimento
    - pianificazione, svolgimento, direzione, supervisione
    - riesame del lavoro e riesame della documentazione
    - mantenimento documentazione
    - consultazione in caso di aspetti complessi/controversi
  - riesame della qualità dell'incarico

## - **Significatività**

- **stessi criteri** degli ISAs: definizione, significatività generale, significatività operativa, errore trascurabile
- la significatività **non cambia** secondoché l'incarico sia di **assurance ragionevole o limitata**
- importanza dei **fattori qualitativi**
  - persone influenzate dall'oggetto
  - formulazione delle informazioni sull'oggetto
  - la natura degli errori
  - errori con effetti su leggi/regolamenti
  - errori dovuti a frode
  - se un errore è connesso al rapporto tra le parti
  - ecc.



- comprendere l'**oggetto** sottostante e le circostanze dell'incarico
  - per identificare e valutare i rischi di errori significativi
    - ✧ nelle INFORMAZIONI sull'oggetto
  - per pianificare le procedure in risposta
- comprendere il **controllo interno pertinente** e i controlli rilevanti
  - **procedure di conformità**
- definire e svolgere **procedure di validità**
- il processo di valutazione va aggiornato nel corso dell'incarico
- **cumulo degli errori non corretti** non significativi singolarmente

- comprendere l'oggetto sottostante e le circostanze dell'incarico
  - per **identificare le AREE** delle informazioni sull'oggetto con **probabilità di errore**
  - per pianificare procedure in risposta
  - considerando il PROCESSO adottato per predisporre le informazioni sull'oggetto
- definire e svolgere **procedure in risposta per quelle aree**
- necessità di **ampliare** il lavoro in caso di elementi che facciano ritenere le informazioni errate
- **cumulo degli errori non corretti** non significativi singolarmente

Strumenti di assurance  
ISAE 3000  
Attestazioni della parte responsabile

- Contenuto

- aver fornito al professionista **tutte le informazioni** conosciute pertinenti
- conferma della misurazione/valutazione dell'oggetto rispetto ai criteri
- conferma che tutti gli aspetti pertinenti sono riflessi nelle informazioni sull'oggetto
- eventuali altre attestazioni specifiche richieste dal professionista

- Il professionista

- deve valutare la **ragionevolezza e coerenza** delle attestazioni con gli altri elementi probativi acquisiti
- valutare se gli autori della attestazione sono ben informati

- Data quanto più prossima, non successiva a quella della relazione
- Caso di attestazioni non fornite, non attendibili

## Altri aspetti e conclusioni dell'incarico

- Eventi successivi
  - considerazione fino alla data della relazione
  - non sono dovute procedure post data relazione
    - ma **rilevano i fatti conosciuti** dopo la data della relazione
    - che se conosciuti prima **avrebbero influenzato** le informazioni sull'oggetto e le conclusioni del professionista
- Altre informazioni
  - se i documenti che contengono le informazioni sull'oggetto e la relazione di assurance contengono altre informazioni
    - il professionista ne fa una **lettura critica**
    - identifica/segna **incoerenze significative**
    - identifica errori significativi
- Criteri
  - Le informazioni sull'oggetto devono illustrare i criteri
- Conclusioni
  - valutare sufficienza/appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

## Relazione di assurance: elementi - 1

- Titolo: relazione di assurance indipendente
- Destinatari
- Identificazione
  - del **livello di assurance** acquisito (ragionevole o limitato)
  - delle informazioni sull'oggetto e dell'oggetto
  - se la conclusione della relazione è riferita ad una dichiarazione della parte responsabile
    - questa deve essere identificata
    - allegata
- Identificazione dei **criteri** applicabili
- Eventuali **limiti intrinseci** significativi associati alla misurazione/valutazione dell'oggetto rispetto ai criteri applicabili
- Se i criteri applicabili sono riferiti ad uno scopo specifico, un **“caveat”** che avverta che le informazioni sull'oggetto possono non essere adeguate per un altro scopo

- Identificazione e **responsabilità** diverse da quelle del professionista di
  - parte responsabile
  - soggetto che effettua misurazione/valutazione dell'oggetto (se diverso da parte responsabile)
- Dichiarazione sui **principi di assurance** seguiti
- Dichiarazione circa l'**applicazione dell'ISQC1** (o di norme locali di controllo qualità almeno stringenti come l'ISQC1)
- Dichiarazione sul **rispetto dei principi etici e di indipendenza** dello IESBA Code (o di principi etici e di indipendenza stabiliti da norme locali almeno stringenti come lo IESBA Code)

- Sintesi informativa del **lavoro svolto** su cui si basa la conclusione
  - **caso assurance limitata**
    - precisare che le procedure svolte variano per natura e tempistica e sono **meno estese** rispetto a quelle di un incarico di assurance ragionevole
    - che il **livello di assurance acquisito è inferiore** a quello che si sarebbe acquisito in caso di assurance ragionevole
- Conclusione del professionista
  - se del caso informazioni sul contesto in cui la conclusione è raggiunta
  - assurance ragionevole: conclusione espressa in **forma positiva**
  - **assurance limitata**: conclusione espressa in **forma negativa**
  - formulata, a seconda delle circostanze, con riferimento
    - oggetto sottostante e criteri
    - informazioni sull'oggetto e criteri
    - dichiarazione resa dalla parte responsabile

- Eventuali sezioni con **richiami di informativa/altri aspetti**
  - precisando che non influenzano le conclusioni
- In caso di conclusione con modifica, prima della conclusione, una sezione (= paragrafo) che spiega le **motivazioni della modifica**
- Firma del professionista
- Data
  - successiva alla assunzione di responsabilità sulle informazioni sull'oggetto
- Luogo di emissione



Strumenti di assurance  
ISAE 3000  
Tipologie di conclusione - 1

- Tutto va bene: conclusione senza modifica
  - **assurance ragionevole**: le informazioni sull'oggetto sono state **predisposte**, in tutti gli aspetti significativi, **in conformità ai criteri** applicabili
  - **assurance limitata**: sulla base delle procedure svolte e degli elementi probativi acquisiti, **nulla** è pervenuto alla attenzione del professionista che **faccia ritenere** che le informazioni sull'oggetto **non siano state esposte**, in tutti gli aspetti significativi, **in conformità ai criteri** applicabili

- Le conclusioni con modifica
  - errori significativi, ma non pervasivi
    - **rilievo per errore: ad eccezione degli effetti** di quanto indicato nella sezione sulle motivazioni ....
  - errori pervasivi
    - **conclusione negativa: le informazioni sull'oggetto NON sono state predisposte** in conformità ai criteri applicabili
  - limitazione significativa, ma non pervasiva
    - **rilievo per limitazione: ad eccezione dei possibili effetti** di quanto indicato nella sezione sulle motivazioni
  - limitazione pervasiva
    - **impossibilità di espressione:** a causa della pervasività di quanto indicato nella sezione sulle motivazioni, il professionista **non è in grado di esprimere le conclusioni**
- Caso: limitazioni + errori: entrambi vanno menzionati nelle conclusioni

## Strumenti di assurance ISAE 3000 Documentazione

- La documentazione deve consentire ad un professionista esperto senza cognizione dell'incarico, di comprendere:
  - **natura, tempistica, estensione** delle procedure svolte in accordo a ISAE 3000
  - risultati delle procedure ed elementi probativi acquisiti
  - aspetti significativi, **conclusioni raggiunte**, giudizi professionali formulati per giungere alle conclusioni
- Conclusione della raccolta di documentazione tempestiva post data relazione
- Segregazione della documentazione

- La **regolamentazione prescrive**, in alcuni casi, il rilascio di relazioni di “assurance”
- La Professione **identifica** tali circostanze come applicative degli **ISAE**
- Casistiche di **regolamentazione ed identificazione** da parte della Professione
  - **DNF** (DDR Assirevi 254)
  - **Relazione sul bilancio di sostenibilità** (DDR Assirevi 232R)
  - Altri 9 DDR Assirevi su casistiche varie

### - A cosa **porre attenzione**

- auditor o “professionista”
- parte responsabile ed utilizzatori
- assurance ragionevole o assurance limitata
- circolazione pubblica o circolazione ristretta
- tempistiche
  - di consegna dell'oggetto
  - di emissione della relazione di assurance
- attestazioni della parte responsabile

## Applicare l'ISAE 3000: DNF

- Abbiamo visto il contenuto del D.Lgs 254/2016 **DNF**
- La normativa prevede il **controllo**
  - il revisore legale del bilancio verifica l'**avvenuta predisposizione** della DNF
  - lo stesso o in altro revisore legale verifica la **conformità al decreto**
    - Relazione specifica
      - ✧ Conoscenza/comprendimento dell'EIP
      - ✧ Adeguatezza sistemi, processi, procedure utilizzate per la preparazione della DNF
      - ✧ da pubblicare insieme alla DNF
- **CONSOB regolamenta**
- **Assirevi dà regole professionali applicative**

## Applicare l'ISAE 3000: DNF Il regolamento CONSOB – 2 Le regole per i revisori

- Regolamento di attuazione del D.Lgs 254/2016 relativo alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario – Adottato da CONSOB con delibera 20267 del 18 gennaio 2018
- Il **revisore legale** incaricato inserisce una apposita **sezione nella relazione** di revisione per attestare l'avvenuta approvazione da parte del CdA della DNF
- Il **revisore legale attestatore** rilascia una relazione
  - Presupposto normativo
  - Identificazione della DNF
  - Indicazione della metodologia utilizzata (standard di rendicontazione o autonome)
  - Descrizione della portata del lavoro e delle procedure di verifica svolte
    - Identificando il **principio di assurance applicato**
  - Dichiarare il rispetto dei principi di indipendenza e di etica professionale
  - Esprime l'attestazione in forma di **negative assurance** con riferimento
    - A quanto richiesto dal D.Lgs 254/2016, art. 3 (o art. 4)
    - Allo standard di rendicontazione o alla metodologia autonoma utilizzata
  - **Possibile** espressione in forma di **reasonable assurance** o in **forma «mista»** se richiesto dalla società
  - **Motivazioni** in caso di attestazione con **rilievi, negativa o di impossibilità** di espressione, prima della attestazione

## Applicare l'ISAE 3000: DNF

### Il documento di ricerca **Assirevi 254/2023 - 1**

- Obiettivi: linee di comportamento per il revisore in materia di DNF
  - Focus su **assurance limitata** di conformità
- Alcune puntualizzazioni sulla normativa
- Alcune questioni sulla predisposizione delle DNF
  - Soggetti
  - Consolidato DNF
    - Possibile non considerare le controllate consolidate non rilevanti
  - Contenuto
  - Il tema della rilevanza delle informazioni
  - Il principio comply or explain
  - Gli **standard di riferimento per la redazione** della DNF
    - Sulla base delle indicazioni generali contenute nella Direttiva (considerando 9) e nella Comunicazione, deve trattarsi di standard di rendicontazione
      - Quindi i c.d. **GRI Standards** (Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Standards) definiti dal GRI nel 2016
      - Quindi se la DNF è inserita in un documento predisposto secondo il framework IIRC (Integrated Reporting Framework) occorre disclosure delle informazioni che costituiscono la DNF



- Compiti degli organi di amministrazione e controllo
  - Il ruolo del **collegio sindacale**
    - **Vigilanza** sul sistema organizzativo e di controllo interno pertinente
    - **Estraneità del dirigente preposto**
- Funzioni di controllo sulla DNF
  - È richiesta una **assurance sulla conformità** non sul merito
  - **Tempistiche:** non è richiesta l'approvazione esplicita assembleare e non sono date tempistiche di deposito della relazione del revisore
    - ma è prevista la consegna agli organi di controllo
    - La relazione del revisore è pubblicata insieme alla DNF
      - Da cui **emissione con gli stessi termini della relazione di revisione** (21 gg ante assemblea per gli EIP, 15 gg ante assemblea per non EIP)

## Applicare l'ISAE 3000: DNF

### Il documento di ricerca **Assirevi 254/2023 - 3**

- Principi professionali di riferimento
  - **ISAE 3000**
    - CONSOB non lo cita esplicitamente ma le indicazioni che prescrive sono con esso compatibili
- **Struttura della relazione**
  - Titolo
  - **Destinatari**
    - **CdA**
  - Identificazione normativa e identificazione della DNF
  - Responsabilità degli amministratori e del Collegio Sindacale per le DNF
  - Indipendenza del revisore e controllo della qualità
    - Riferimento a IESBA Code per etica e indipendenza
  - Responsabilità del revisore e principi professionali applicati
  - Conclusioni
  - Eventuali richiami di informativa
- **Allegati**
  - Modelli di lettera di attestazione (DNF individuale e consolidata)
  - Modelli di relazione di assurance limitata e mista (DNF individuale e consolidata)

# **IL MODELLO ASSIREVI DI RELAZIONE DI ASSURANCE MISTA SU UNA DNF CONSOLIDATA**

# **IL MODELLO ASSIREVI DI RELAZIONE DI ASSURANCE SU UN BILANCIO DI SOSTENIBILITA' VOLONTARIO**

- L'esperienza della DNF
  - la **percezione di fatto** nel sistema nazionale per le informazioni non finanziarie
  - il ruolo della classe dirigente
  - i **nodi della applicazione** nazionale
  - il flop iniziale della applicazione volontaria
- **MA ATTENZIONE: il vento sta cambiando**
  - il vento del nord
    - sensibilità ambientale
    - la svolta green
    - il focus sulla sensibilità ambientale e la sostenibilità
    - il sistema dei valori Europa
    - Next Generation EU e Green Deal
    - l'enciclica " Laudato sii "
  - la nuova direttiva

- Che fare?

- aggiornarsi e tenersi aggiornati
- **informare** i clienti che il vento sta cambiando
- **accreditarsi** con i clienti come interlocutori per queste tematiche
- Parlare contestualmente di **rendicontazione** e di **controllo**
- Attenzione alle **società delle filiere** degli obbligati alla nuova direttiva
- Con l'operatività della nuova direttiva, le PMI che si muoveranno volontariamente
  - saranno all'avanguardia
  - potrebbero avere una **opportunità competitiva**