

L'assurance sulla DNF

di Silvia Dallai, Patrizia Riva

7

SOMMARIO

- 7.1** L'assurance sulle informazioni di carattere non finanziario
- 7.2** Benefici per l'organizzazione e per gli *stakeholder*
- 7.3** Principi di riferimento
- 7.4** I livelli di attestazione
- 7.5** Modalità operative di svolgimento
- 7.6** Verifica dell'analisi di materialità
- 7.7** La relazione della società di revisione

7.1 L'assurance sulle informazioni di carattere non finanziario

L'assurance del bilancio di sostenibilità consiste nello svolgimento di specifiche procedure di verifica, sulla base di principi e di *standard* professionali esplicitamente richiamati (*ISAE 3000 Revised*), volte ad emettere un'attestazione circa la conformità delle informazioni non finanziarie fornite rispetto ai principi, alle metodologie e alle modalità di rendicontazione dichiarate, in particolare:

- il rispetto degli *standard* di redazione;
- la qualità e completezza del documento;
- l'adeguatezza dei sistemi, dei processi e delle procedure utilizzate ai fini della preparazione del bilancio di sostenibilità;
- l'esistenza di adeguate evidenze documentali.

Nel recepimento della Direttiva 2014/95/UE l'Italia ha previsto un obbligo di *assurance*, ossia di controllo della conformità della DNF per tutte le aziende che rientrano nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 254/2016: ciò significa che il revisore è chiamato ad attestare la conformità degli elementi sopra elencati, nonché la conformità delle informazioni fornite rispetto a quanto richiesto dal D.Lgs. 254/2016. In particolare, l'art. 3, comma 10, del Decreto prevede che:

- il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale del bilancio (“revisore incaricato”) verifichi l'avvenuta predisposizione della DNF da parte degli amministratori;
- lo stesso soggetto incaricato di effettuare la revisione legale del bilancio, o altro soggetto abilitato allo svolgimento della revisione legale appositamente designato, rilasci un'attestazione circa la conformità delle informazioni fornite nella DNF rispetto a quanto richiesto dal Decreto e rispetto ai principi, alle metodologie ed alle modalità di redazione previste dallo stesso (“revisore designato”).

Consob, nel proprio regolamento di attuazione del D.Lgs. 254/2016 (Regolamento n. 20267 del 18 gennaio 2018, di seguito “Regolamento Consob”), precisa che il revisore legale del bilancio, al fine di compiere il controllo previsto dal D.Lgs. 254/2016, deve indicare in un'apposita sezione della relazione di revisione sul bilancio l'avvenuta approvazione da parte dell'organo amministrativo della società. Il ruolo del revisore incaricato è quindi solamente accertativo dell'avvenuta approvazione della DNF da parte dell'organo di gestione.

Il revisore designato può invece seguire diverse tipologie di attestazione:

- nella forma della “*limited assurance*”, in conseguenza della quale, il revisore designato rappresenta che non sono emersi elementi tali da valutare la non conformità della DNF allo *standard* di rendicontazione di riferimento;

- nella forma della “*reasonable assurance*”, nella quale il revisore designato rilascia un giudizio di conformità della DNF allo *standard* di rendicontazione di riferimento.

Consob ha quindi scelto di adottare un approccio flessibile, consentendo alle aziende di avvicinarsi gradualmente ai nuovi obblighi e di maturare con il tempo l'esperienza necessaria affinché i sistemi di *reporting* e controllo interno e le verifiche esterne possano evolvere verso forme eventualmente più complesse.

Normalmente infatti i bilanci di sostenibilità sono sottoposti a *limited assurance*, in quanto caratterizzati da una limitata e recente presenza di disposizioni normative che ne disciplinino la redazione, dalla presenza di un'elevata quantità di informazioni di carattere qualitativo e dalla circostanza di un organico sistema informativo e di controllo interno non sempre presenti. Si valuta quindi che l'attività di *assurance* in molti casi non possa essere condotta con il necessario livello di estensione richiesto per poter svolgere un'attività finalizzata all'espressione di una *reasonable assurance* e di conclusioni in forma positiva.

In Italia, in particolare, non si rilevano attualmente casi di DNF o bilanci di sostenibilità sottoposti a *reasonable assurance*. Considerata però l'opzione introdotta da Consob e la crescente importanza che le informazioni non finanziarie stanno assumendo, si ha ragione di credere che le aziende, in particolare quelle che rientrano nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 254/2016, potranno valutare in futuro di passare alla forma della “*reasonable assurance*”, o almeno su alcune tipologie di informazioni particolarmente rilevanti (*assurance* “mista”), al fine di accrescere ulteriormente l'affidabilità di tale informativa.

7.2 Benefici per l'organizzazione e per gli *stakeholder*

La scelta di sottoporre il bilancio di sostenibilità ad *external assurance* da parte di un soggetto terzo indipendente può apportare numerosi vantaggi, tra cui:

- maggiore fiducia e credibilità per gli *stakeholder* in merito alle informazioni contenute nel *report*;
- riduzione dell'autoreferenzialità;
- maggiore affidabilità delle informazioni utilizzate nei processi decisionali aziendali;
- maggiore sicurezza in merito al rispetto dei principi per la qualità del bilancio: accuratezza, equilibrio, chiarezza, comparabilità, affidabilità e tempestività;
- maggiore sicurezza in merito all'affidabilità dei processi aziendali che hanno portato all'elaborazione dei dati e dei sistemi di controllo interno;

- maggiore sicurezza in merito alla correttezza delle informazioni contenute nel bilancio, che sono soggette a verifica da parte di un soggetto terzo indipendente, supportata dalla raccolta di elementi probativi, ovvero evidenze a conferma delle informazioni e dei dati rendicontati;
- possibilità di identificare suggerimenti per il miglioramento del sistema di *reporting* e le edizioni future del bilancio di sostenibilità.

Per tali ragioni molte aziende che redigono in modo volontario il bilancio di sostenibilità scelgono di sottoporlo ad *assurance* da parte di un soggetto terzo indipendente. Nel caso di DNF ex D.Lgs. 245/2016, il Legislatore italiano ha invece giudicato necessario introdurre un obbligo di *assurance*, adottando in modo più ristrettivo la Direttiva europea sulle *non-financial information*, al fine di garantire un maggiore livello di affidabilità dell’informativa non finanziaria e di conformità allo *standard* di rendicontazione utilizzato.

7.3 Principi di riferimento

Lo *standard* internazionale di riferimento per la verifica delle informazioni non-finanziarie è il principio di revisione “*International Standard on Assurance Engagements ISAE 3000 (Revised) – Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*” (“*ISAE 3000 Revised*”), emanato dall’*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Un incarico di *assurance* è definito dall’*ISAE 3000 Revised* come “*An engagement in which a practitioner aims to obtain sufficient appropriate evidence in order to express a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the subject matter information (that is, the outcome of the measurement or evaluation of an underlying subject matter against criteria)*”. L’attività di *assurance* si costituisce:

- di una relazione che coinvolga tre parti (*three party relationship*), ossia un *practitioner*, un soggetto responsabile (*responsible party*) e un destinatario dell’informativa soggetta a verifica (*intended user*);
- di un elemento o una questione sulla quale indagare (*subject matter*) e sulla quale esprimere un’opinione professionale, ovvero un oggetto dell’attività di *assurance* che sia chiaramente identificabile e che possa essere soggetto a misurazione e valutazione rispetto ai criteri di riferimento, in questo caso il bilancio di sostenibilità;
- dell’esistenza di appropriati criteri e principi di riferimento (*suitable criteria*) utilizzati nella preparazione delle informazioni oggetto di verifica, caratterizzati in particolare da rilevanza, completezza, affidabilità, neutralità, comprensibilità, ad esempio i *GRI Standards*;
- l’esistenza di sufficienti e appropriate evidenze per poter supportare le conclusioni del revisore;

- un *assurance statement* in forma scritta che esprima un livello di *assurance*, ragionevole o limitato, sull'oggetto indagato.

Tutti gli incarichi di *assurance* coinvolgono almeno tre soggetti:

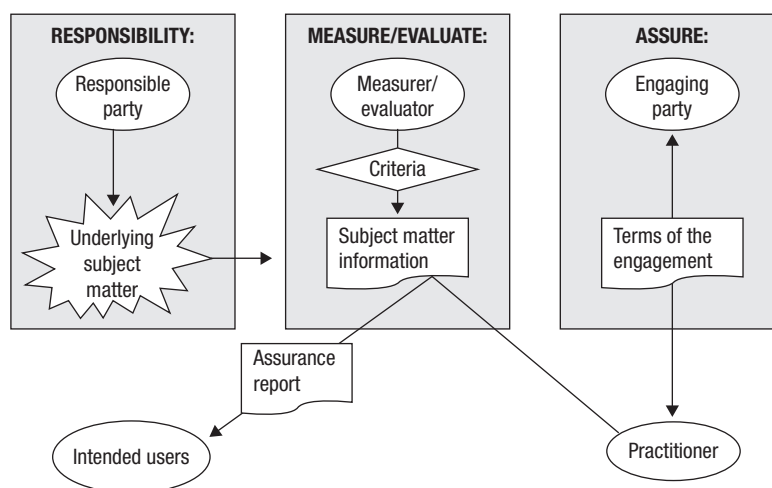
- *responsible party*, responsabile della materia oggetto di verifica, in questo caso l'azienda oggetto di *reporting*, e in particolare il Consiglio di Amministrazione e le funzioni aziendali coinvolte nel processo di *reporting*;
- *practitioner*, ovvero la società di revisione, che ottiene evidenze sufficienti per esprimere una conclusione finalizzata a migliorare il grado di fiducia degli utenti in merito all'esito della misurazione o della valutazione della materia oggetto di verifica, rispetto ai criteri di riferimento;
- *intended users*, gli utenti del documento, in questo caso gli *stakeholder*.

A seconda delle circostanze dell'incarico, può esserci anche un ruolo distinto di:

- *measurer* o *evaluator*, coloro che utilizzano i criteri di riferimento per misurare o valutare la materia oggetto di verifica, risultante nei dati e nelle informazioni oggetto verifica;
- *engaging party*, colui che accetta i termini dell'incarico della società di revisione.

In molti incarichi di attestazione, la *responsible party* può anche essere il *measurer* o *evaluator* e l'*engaging party*, come nel caso del bilancio di

Figura 7.1 – Ruoli e responsabilità degli incarichi di assurance



Fonte: IAASB-IFAC, ISAE 3000 (Revised), *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, 2013

sostenibilità dove un'azienda incarica una società di revisione di svolgere un incarico di *assurance* in merito a un documento che ha preparato sulle proprie pratiche di sostenibilità.

L'*ISAE 3000 Revised* stabilisce i principi di base e le procedure essenziali per fornire al revisore i requisiti procedurali, tra i quali:

- i requisiti etici;
- l'accettazione dell'incarico;
- gli *standard* qualitativi di controllo;
- la pianificazione e lo svolgimento dell'incarico;
- l'ottenimento di evidenze;
- i criteri per lo svolgimento dell'incarico;
- l'uso del lavoro di esperti;
- la preparazione della relazione di *assurance*;
- la documentazione dell'incarico.

Le procedure ISAE comprendono colloqui, prevalentemente con il personale dell'azienda responsabile per la predisposizione delle informazioni presentate nel documento, analisi di documenti, ricalcoli e altre procedure volte all'acquisizione di evidenze considerate utili¹. Al *practitioner* è richiesto il rispetto dei requisiti di indipendenza ed etici del revisore (integrità, oggettività, competenza professionale e *due care*, riservatezza e comportamento professionale) ed è espressamente richiamato l'*International Standard on Quality Control* (ISQC 1) emesso dallo stesso International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Il *practitioner* deve detenere adeguate competenze professionali, conoscenze ed esperienza richieste dall'incarico di *assurance* e in particolare quelle specialistiche rispetto alla materia oggetto di verifica. Vista l'eterogeneità di informazioni presenti in un bilancio di sostenibilità, il team di revisione deve essere caratterizzato da una preparazione multi-disciplinare e composto da esperti di comprovata esperienza sui temi di sostenibilità. In base alla complessità o atipicità dei problemi riscontrati, potrebbe rendersi necessario l'impiego di consulenti esterni in materie specialistiche.

7.4 I livelli di attestazione

L'attestazione secondo l'*ISAE 3000 Revised* può essere condotta secondo due tipologie:

¹ Per un dettaglio delle procedure di verifica si rimanda al paragrafo 7.5, Modalità operative di svolgimento.

- i. Reasonable Assurance Engagement* – l'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il revisore esprime un giudizio in termini affermativi;
- ii. Limited Assurance Engagement* – l'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello considerato accettabile, ma comunque inferiore alla tipologia di incarico «reasonable». Il revisore esprime un giudizio in termini negativi.

La natura, i tempi e l'estensione delle procedure eseguite nell'ambito della seconda categoria di incarichi (*limited*) sono minori rispetto a quelli necessari nell'ambito della prima categoria (*reasonable*), ma anche in questo secondo caso si deve raggiungere un livello di convincimento che, secondo il giudizio professionale del revisore sia significativo, ovvero sia di un livello tale da aumentare la fiducia degli utenti in merito alle informazioni oggetto di *reporting* in misura più che irrilevante.

Tabella 7.1 – Livelli di attestazione

Livello di attestazione	Procedure raccolta evidenze	Attestazione finale
LIMITED ASSURANCE	<ul style="list-style-type: none"> • Comprensione dell'oggetto di revisione e del contesto di riferimento. • Individuazione delle aree di potenziali errori significativi nelle informazioni oggetto di analisi. • Comprensione del processo di redazione del documento. • Verifiche in sito, test di processo, test su campioni statistici e test di sostanza. 	<ul style="list-style-type: none"> • Descrizione dell'incarico con richiamo alle responsabilità dell'organo di governo dell'azienda e del revisore. • <i>Conclusioni espresse in forma negativa</i> sulla corretta applicazione dei principi di redazione adottati (ad esempio: «...non siamo venuti a conoscenza di aspetti che ci facciano valutare che il bilancio di sostenibilità non sia conforme ai principi di redazione adottati»).
REASONABLE ASSURANCE	<ul style="list-style-type: none"> • Comprensione dell'oggetto di revisione e del contesto di riferimento. • Individuazione dei rischi di errori significativi nelle informazioni oggetto di analisi. • Comprensione del sistema di controllo interno relativo al processo di redazione del documento e valutazione del disegno dei controlli in essere. • Verifiche in sito, test di processo, test sui controlli, test su campioni statistici e test di sostanza. • Ottenimento di evidenze sufficienti sull'efficacia operativa dei controlli in essere. 	<ul style="list-style-type: none"> • Descrizione dell'incarico con richiamo alle responsabilità dell'organo di governo dell'azienda e del revisore. • <i>Conclusioni espresse in forma positiva</i> sulla corretta applicazione dei principi di redazione adottati.

Il motivo di questa duplice opzione deriva dal fatto che l'universo delle possibili informazioni oggetto di verifica nell'ambito di applicazione dell'*ISAE 3000 Revised* è molto vasto ed eterogeneo, pertanto non è possibile stabilire a priori un livello di affidabilità più o meno elevato. L'unica certezza riguarda la sostanziale impossibilità di garantire un livello di *assurance* assoluto (*absolute assurance*) che, non può essere raggiunto neppure nei casi di *audit* tradizionale. In particolare, i fattori che determinano un livello di affidabilità dei controlli più o meno elevato sono:

- l'utilizzo di test selettivi;
- i limiti dei sistemi di controllo interno;
- il fatto che gran parte degli elementi raccolti dal revisore siano probativi ma non conclusivi;
- l'ampia discrezionalità che riguarda le fasi di raccolta degli elementi probativi e di elaborazione delle conclusioni ottenute sulla base delle evidenze riscontrate;
- le caratteristiche intrinseche dell'oggetto dell'attività di verifica.

Il bilancio di sostenibilità, come anticipato, costituisce un oggetto di indagine particolarmente complesso che affianca ad informazioni di carattere quantitativo elementi di natura più qualitativa e implica processi diversi, alcuni dei quali difficilmente formalizzabili (ad esempio, il processo di mappatura e coinvolgimento degli *stakeholder* e inclusione delle loro aspettative), rendendo molto oneroso garantire un livello elevato di affidabilità delle verifiche. Come anticipato, Consob ha adottato nel suo Regolamento un approccio flessibile che pone come obbligatoria una *limited assurance* ma che consente alle aziende di richiedere al revisore designato il rilascio di un giudizio di *reasonable assurance*. L'attestazione nella forma di *reasonable assurance*, con conseguente svolgimento di procedure di verifica più estese, presuppone un *effort* significativamente maggiore, e conseguentemente un impatto economico maggiore per le aziende, ragion per cui l'art 5 comma 2 del Regolamento Consob prevede anche la possibilità di una tipologia di

Tabella 7.2 – Caratteristiche dei servizi di assurance secondo il principio di revisione ISAE 3000 Revised

	Chi sceglie le procedure di revisione	Livello di assurance	Tipo di verifiche	Valutazione del rischio di revisione?	Forma della relazione finale
ISAE 3000 REVISED	Il revisore e gli esperti del <i>team</i> interdisciplinare	Ragionevole o limitato	Test di controllo test di sostanza	Sì	Positiva (<i>reasonable assurance</i>) o negativa (<i>limited assurance</i>)

Fonte: Giacomo Manetti, *I servizi di Assurance dei Report socio-ambientali nella prassi contabile internazionale: standard ed evidenze empiriche*, notizie di POLITEIA, XXI, 78, 2005, p. 163.

attestazione “mista”, in cui può essere prevista una *reasonable assurance* solo su alcune specifiche informazioni incluse nella DNF, che tipicamente possono essere informazioni collegate aspetti particolarmente rilevanti e di interesse per gli *stakeholder* (ad esempio le emissioni di CO₂).

Occorre precisare che il D.Lgs. 254/2016 e Regolamento Consob non hanno inserito un vincolo rispetto all'utilizzo del principio di revisione *ISAE 3000 Revised*, nonostante questo rappresenti attualmente il riferimento per i revisori nella loro attività di attestazione, lasciando spazio in futuro all'adozione di eventuali *standard* di revisione specifici per tale attività, qualora vengano definiti.

7.5 Modalità operative di svolgimento

L'attività di *limited assurance* è condotta principalmente mediante interviste e discussioni con la Direzione dell'azienda e il personale coinvolto nella redazione del documento e svolgendo limitate verifiche documentali al fine di raccogliere informazioni circa i processi e le procedure che supportano la raccolta, l'aggregazione, l'elaborazione e la trasmissione dei dati e delle informazioni di carattere non finanziario alla funzione responsabile della predisposizione del bilancio di sostenibilità. Le verifiche includono:

- i dati e le informazioni di natura quantitativa contenuti nel documento sui quali sono svolte sia procedure analitiche sia limitate verifiche per accertare su base campionaria la corretta aggregazione dei dati;
- le informazioni di tipo qualitativo che sono sottoposte a verifica nei limiti necessari al fine di accertare: (i) la congruenza con le altre parti del documento; (ii) la corrispondenza con i contenuti richiesti dallo *standard* di rendicontazione utilizzato (es. *GRI Standards*); (iii) la conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del D.Lgs. 252/2016, se applicabile. In particolare, con riferimento al modello aziendale, politiche praticate e principali rischi sono effettuate interviste ed è acquisita documentazione di supporto per verificarne la coerenza con le evidenze disponibili.

Sono inoltre effettuate visite *in loco* presso società/divisioni/siti aziendali selezionati sulla base delle loro attività, del loro contributo agli indicatori di prestazione a livello consolidato e della loro ubicazione, al fine di ottenere informazioni dai relativi responsabili e per acquisire riscontri documentali circa la corretta applicazione delle procedure e dei metodi di calcolo utilizzati per gli indicatori. Nel dettaglio le procedure di verifica includono:

- analisi preliminare del documento e della sua coerenza rispetto a quanto previsto dal D.Lgs. 254/2016, se applicabile;
- analisi dei temi rilevanti in relazione alle attività e alle caratteristiche dell'azienda rendicontati nel documento, al fine di valutare la ragionevolezza

- del processo di selezione seguito, alla luce di quanto previsto dall'art. 3 del D.Lgs. 254/2016, se applicabile, e dallo *standard* di rendicontazione utilizzato;
- analisi e valutazione dei criteri di identificazione del perimetro di consolidamento, al fine di riscontrarne la conformità a quanto previsto dal D.Lgs. 254/2016, se applicabile;
 - raccolta di informazioni circa il modello aziendale di gestione e organizzazione dell'attività dell'azienda, le politiche praticate dall'impresa, risultati conseguiti e relativi indicatori fondamentali di prestazione e i principali rischi, generati o subiti, con riferimento alla gestione dei temi indicati nell'art. 3 del D.Lgs. 254/2016, se applicabile;
 - raccolta di informazioni circa i processi e i sistemi informativi e di *reporting* che sottendono alla generazione, rilevazione e gestione delle informazioni qualitative e quantitative significative incluse nel documento;
 - analisi critica dei processi e delle procedure che supportano la raccolta, l'aggregazione, l'elaborazione e la trasmissione dei dati e delle informazioni alla funzione responsabile della predisposizione del documento;
 - analisi del processo di coinvolgimento degli *stakeholder*, con riferimento alle modalità utilizzate e alla completezza dei soggetti coinvolti, mediante l'analisi dei verbali riassuntivi o dell'eventuale altra documentazione esistente circa gli aspetti salienti emersi dal confronto con gli stessi;
 - analisi di documentazione di supporto alla predisposizione del documento, al fine di ottenere evidenze sull'adozione dei processi in atto per il corretto trattamento dei dati e delle informazioni in relazione agli obiettivi descritti nel documento;
 - analisi della completezza e della consistenza delle informazioni qualitative e quantitative incluse nel documento;
 - svolgimento di "*site visit*" presso le società controllate dell'azienda al fine di verificare i sistemi locali a presidio dell'informativa non finanziaria;
 - comparazione tra i dati e le informazioni di carattere economico-finanziario riportati nel documento e i dati e le informazioni inclusi nel bilancio consolidato dell'azienda, se applicabili;
 - ottenimento della lettera di attestazione, sottoscritta dal legale rappresentante della Società, sulla correttezza e completezza delle informazioni indicate nel documento e di quelle fornite al revisore ai fini dello svolgimento dell'incarico;
 - analisi critica del documento nel suo complesso, rispetto alla corretta applicazione dello *standard* di rendicontazione con emissione, ove applicabile, di una *Management Letter* volta ad indirizzare rischi e criticità.

Normalmente l'attività di *assurance* parte con una fase preliminare in cui è approfondita la conoscenza dell'azienda e del contesto di riferimenti e sono pianificate le attività di verifica. In particolare sono definiti lo scopo

dell'analisi e il perimetro di campionamento, le tempistiche delle attività, gli esperti da coinvolgere nel team e la profondità e l'estensione delle verifiche delle informazioni oggetto di analisi sulla base della loro rilevanza e della valutazione del rischio che queste contengano errori significativi (*material misstatement*). Sono quindi definite le regole di campionamento e il livello di significatività accettabile al fine di rilevare potenziali errori materiali (c.d. soglia di materialità del revisore).

7.6 Verifica dell'analisi di materialità

Il concetto di materialità è alla base dell'identificazione delle informazioni da rendicontare, seguendo il criterio di rilevanza degli impatti delle attività aziendali. Pertanto l'attività di revisione dell'analisi di materialità assume un ruolo cardine rispetto all'intero processo. Nell'ambito delle attività di *assurance* devono essere approfonditi e verificati i seguenti aspetti relativi all'analisi di materialità:

- presenza dell'analisi di materialità e opportuna *disclosure* del processo seguito;
- frequenza di revisione e aggiornamento dell'analisi di materialità;
- presenza di un processo di *stakeholder engagement* e l'inclusione dei loro interessi e aspettative;
- considerazione del modello aziendale, della strategia e dei rischi dell'impresa, dei fattori interni ed esterni (es. politiche pubbliche) e dell'impatto dell'attività d'impresa e dei suoi prodotti;
- copertura dell'intero perimetro di rendicontazione;
- coerenza con le tematiche rilevanti per il settore di riferimento dell'impresa (analisi di *benchmark*);
- inclusione delle informazioni che, se omesse, possono influenzare le decisioni degli *stakeholder*;
- processo di validazione interna delle risultanze del processo e coinvolgimento d'organo amministrativo o eventuali comitati endoconsiliari delegati al presidio dei temi di sostenibilità.

7.7 La relazione della società di revisione

L'attività di *assurance* si conclude con il rilascio della relazione della società di revisione indipendente, sulla base del principio di revisione *ISAE 3000 Revised*. Secondo l'*ISAE 3000 Revised* l'*assurance statement* dovrebbe contenere almeno i seguenti elementi:

- un titolo che indichi chiaramente che la relazione è un "*independent assurance report*";
- il soggetto a cui è indirizzato;

- l'identificazione o descrizione del livello di *assurance* e della materia oggetto di verifica (in questo caso il bilancio di sostenibilità);
- i criteri di riferimento utilizzati nella preparazione delle informazioni oggetto di verifica;
- se applicabile, un'accurata descrizione di ogni limitazione significativa relativa alla valutazione dei contenuti del bilancio di sostenibilità rispetto ai criteri adottati;
- se i criteri seguiti sono stati sviluppati solo per specifici scopi, una dichiarazione del fatto che le informazioni oggetto di verifica non siano utilizzabili per altri scopi;
- l'identificazione del soggetto responsabile della predisposizione del bilancio di sostenibilità e la descrizione delle sue responsabilità e di quelle attribuibili al revisore;
- l'indicazione che la relazione sia stata redatta in conformità con gli *International Standard on Assurance Engagement (ISAE)*;
- l'indicazione che il revisore applichi l'*International Standard on Quality Control (ISQC 1)*;
- l'indicazione che il revisore rispetti i principi sull'indipendenza e degli altri principi etici stabiliti dall'*International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*;
- una sintesi delle procedure di verifica svolte e del livello di *assurance* raggiunto;
- le conclusioni del revisore espresse in forma positiva (in caso di *reasonable assurance*) o negativa (in caso di *limited assurance*);
- la data di emissione, il nome della società di revisione o del revisore e il luogo dove svolge la sua attività.

In particolare, per le aziende che rientrano nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 254/2016, il Regolamento Consob n. 20267 del 18 gennaio 2018 ha previsto che la relazione rilasciata dal revisore designato sia indirizzata all'organo amministrativo (CdA nel modello tradizionale) e che includa i seguenti elementi:

- indichi il presupposto normativo ai sensi del quale la relazione viene rilasciata;
- identifichi la Dichiarazione Non Finanziaria approvata dall'organo amministrativo e sottoposta a verifica;
- indichi le metodologie e i principi previsti dallo *standard* di rendicontazione utilizzato quale riferimento o dalla metodologia di rendicontazione autonoma utilizzata dall'organo amministrativo nella redazione della Dichiarazione Non Finanziaria;
- contenga una descrizione della portata del lavoro svolto e delle procedure di verifica poste in essere ai fini del rilascio dell'attestazione;

- indichi il principio internazionale, riconosciuto dagli ordini e dalle associazioni professionali, utilizzato per lo svolgimento dell'incarico di attestazione;
- contenga una dichiarazione sul rispetto dei principi sull'indipendenza e degli altri principi etici stabiliti dai codici internazionali riconosciuti dagli ordini e dalle associazioni professionali, utilizzati per lo svolgimento dell'incarico di attestazione;
- esprima, nel caso di *limited assurance*, un'attestazione che, sulla base del lavoro svolto, non siano pervenuti all'attenzione del revisore designato elementi che facciano considerare che la Dichiarazione Non Finanziaria non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e dallo *standard* di rendicontazione o dalla metodologia di rendicontazione autonoma utilizzata.
- in alternativa, in caso di *reasonable assurance*, l'organo amministrativo che redige la Dichiarazione Non Finanziaria può richiedere al revisore designato di attestare che, a giudizio di quest'ultimo, la Dichiarazione Non Finanziaria o alcune specifiche informazioni in essa contenute sono state redatte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e dallo *standard* di rendicontazione o dalla metodologia di rendicontazione autonoma utilizzata.

Nel caso in cui il revisore designato esprima un'attestazione con rilievi, un'attestazione negativa o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un'attestazione, la relazione deve illustrare analiticamente i motivi delle conclusioni.

Si ricorda che ai fini dell'emissione della sua relazione, la società di revisione deve ricevere la lettera di attestazione sottoscritta dal legale rappresentante dell'azienda, sulla conformità del bilancio di sostenibilità alle linee guida utilizzate per la predisposizione dello stesso, nonché sull'attendibilità e completezza delle informazioni e dei dati in esso contenuti.

Il Documento di Ricerca n. 226 di Assirevi definisce i modelli della relazione della società di revisione indipendente e di lettera di attestazione sulla Dichiarazione Non Finanziaria ai sensi del D.Lgs. 254/2016 e del Regolamento Consob.

Si riporta in particolare di seguito il modello di relazione del revisore designato dello svolgimento della verifica di conformità della DNF consolidata².

² Si precisa, con riferimento a tutto il modello presentato, che ove vi siano rinvii ad adattamenti alle specifiche circostanze è necessario tenere presente che gli unici *standard* che possono essere utilizzati in modo autonomo ai fini della predisposizione della DNF sono i c.d. "*standard di rendicontazione*" (tra essi, il principale è il *Global Reporting Initiative*), che sono i soli in grado di rispondere alle richieste di informativa non finanziaria espresse dal

*Box 7.1 – Modello di relazione del revisore designato***Relazione della società di revisione indipendente sulla dichiarazione consolidata di carattere non finanziario ai sensi dell'art. 3, C. 10, D.Lgs. 254/2016 E dell'art. 5 Regolamento consob adottato con delibera n. 20267 Del gennaio 2018**

Al Consiglio di Amministrazione di Abc S.p.A. [adattare nelle circostanze allo specifico organo amministrativo]

Ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del Decreto Legislativo 30 dicembre 2016, n. 254 (di seguito "Decreto") e dell'articolo 5 del Regolamento CONSOB n. 20267/2018, siamo stati incaricati di effettuare l'esame limitato ("*limited assurance engagement*") della dichiarazione consolidata di carattere non finanziario della Abc S.p.A. e sue controllate (di seguito il "Gruppo") relativa all'esercizio chiuso al [gg mese anno] predisposta ex art. 4 del Decreto, [se applicabile: presentata nella specifica sezione della Relazione sulla gestione] e approvata dal Consiglio di Amministrazione in data gg-mm-aaaa (di seguito "DNF").

Responsabilità degli Amministratori e del Collegio Sindacale per la DNF

Gli Amministratori sono responsabili per la redazione della DNF in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e a [adattare nelle specifiche circostanze inserendo lo standard di rendicontazione o la metodologia di rendicontazione autonoma indicati nel paragrafo "Nota metodologica" della DNF], da essi individuati come [standard di rendicontazione/metodologia autonoma di rendicontazione]. Gli Amministratori sono altresì responsabili, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno da essi valutata necessaria al fine di consentire la redazione di una DNF che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Gli Amministratori sono responsabili inoltre per l'individuazione del contenuto della DNF, nell'ambito dei temi menzionati nell'articolo 3, comma 1, del Decreto, tenuto conto delle attività e delle caratteristiche del Gruppo e nella misura necessaria ad assicurare la comprensione dell'attività del Gruppo, del suo andamento, dei suoi risultati e dell'impatto dallo stesso prodotti. Gli Amministratori sono infine responsabili per la definizione del modello aziendale di gestione e

Decreto. Gli *standard* di processo (ad esempio, l'ISO 26000) o i *Framework* di riferimento (ad esempio, l'*Integrated Reporting Framework* – IIRC) possono essere utilizzati soltanto in aggiunta agli *standard* di rendicontazione.

Alla luce di quanto sopra, il riferimento dovrebbe essere, in alternativa:

- ai "*Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Standards*" definiti nel 2016 dal GRI – *Global Reporting Initiative* (di seguito "*GRI Standards*");
- in caso di approccio *GRI Referenced*, ai "*Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Standards*" definiti nel 2016 dal GRI – *Global Reporting Initiative* ("*GRI Standards*"), con riferimento alla selezione di *GRI Standards*;
- ad eventuali altri *standard* di rendicontazione o alla metodologia di rendicontazione autonoma, indicati nel paragrafo "Nota metodologica" della DNF.

Conseguentemente, nei casi in cui un EIP inserisca la DNF in un documento predisposto secondo il *framework* IIRC, per adempiere a quanto richiesto dal Decreto si rende necessario:

- rendicontare comunque le informazioni previste dall'art. 3 Decreto secondo uno degli "*standard di rendicontazione*";
- nel caso di *integrated report* inserito nella relazione sulla gestione, fornire *disclosure* delle informazioni che costituiscono la DNF (anche mediante la tecnica espositiva dell'*incorporation by reference* nei termini descritti dal Documento di Consultazione Consob del 21 luglio 2017) per rendere chiaro agli utilizzatori della DNF i dati su cui il revisore esprime l'attestazione richiesta dall'art. 3, comma 10, Decreto.

organizzazione dell'attività del Gruppo, nonché, con riferimento ai temi individuati e riportati nella DNF, per le politiche praticate dal Gruppo e per l'individuazione e la gestione dei rischi generati o subiti dallo stesso. Il Collegio Sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel Decreto.

Indipendenza della società di revisione e controllo della qualità

Siamo indipendenti in conformità ai principi in materia di etica e di indipendenza del *Code of Ethics for Professional Accountants* emesso dall'*International Ethics Standards Board for Accountants*, basato su principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale. La nostra società di revisione applica l'*International Standard on Quality Control 1 (ISQC Italia 1)* e, di conseguenza, mantiene un sistema di controllo qualità che include direttive e procedure documentate sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e dei regolamenti applicabili.

Responsabilità della società di revisione

È nostra la responsabilità esprimere, sulla base delle procedure svolte, una conclusione circa la conformità della DNF rispetto a quanto richiesto dal Decreto e da [inserire riferimento a standard di rendicontazione/metodologia autonoma di rendicontazione]. Il nostro lavoro è stato svolto secondo quanto previsto dal principio "*International Standard on Assurance Engagements ISAE 3000 (Revised) – Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*" (di seguito "*ISAE 3000 Revised*"), emanato dall'*International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* per gli incarichi *limited assurance*. Tale principio richiede la pianificazione e lo svolgimento di procedure al fine di acquisire un livello di sicurezza limitato che la DNF non contenga errori significativi. Pertanto, il nostro esame ha comportato un'estensione di lavoro inferiore a quella necessaria per lo svolgimento di un esame completo secondo l'*ISAE 3000 Revised* ("*reasonable assurance engagement*") e, conseguentemente, non ci consente di avere la sicurezza di essere venuti a conoscenza di tutti i fatti e le circostanze significativi che potrebbero essere identificati con lo svolgimento di tale esame. Le procedure svolte sulla DNF si sono basate sul nostro giudizio professionale e hanno compreso colloqui, prevalentemente con il personale della società responsabile per la predisposizione delle informazioni presentate nella DNF, nonché analisi di documenti, ricalcoli ed altre procedure volte all'acquisizione di evidenze giudicate utili.

In particolare, abbiamo svolto le seguenti procedure [da adattare nelle specifiche circostanze].

1. analisi dei temi rilevanti in relazione alle attività e alle caratteristiche del Gruppo rendicontati nella DNF, al fine di valutare la ragionevolezza del processo di selezione seguito alla luce di quanto previsto dall'art. 3 del Decreto e tenendo presente lo *standard* di rendicontazione utilizzato;
2. analisi e valutazione dei criteri di identificazione del perimetro di consolidamento, al fine di riscontrarne la conformità a quanto previsto dal Decreto;
3. [se applicabile: comparazione tra i dati e le informazioni di carattere economico-finanziario inclusi nella DNF e i dati e le informazioni inclusi nel Bilancio Consolidato del Gruppo Abc;]
4. comprensione dei seguenti aspetti:
 - modello aziendale di gestione e organizzazione dell'attività del Gruppo, con riferimento alla gestione dei temi indicati nell'art. 3 del Decreto;
 - politiche praticate dall'impresa connesse ai temi indicati nell'art. 3 del Decreto, risultati conseguiti e relativi indicatori fondamentali di prestazione;
 - principali rischi, generati o subiti connessi ai temi indicati nell'art. 3 del Decreto.
 Relativamente a tali aspetti sono stati effettuati inoltre i riscontri con le informazioni contenute nella DNF e effettuate le verifiche descritte nel successivo punto 5, lett. a);
5. comprensione dei processi che sottendono alla generazione, rilevazione e gestione delle informazioni qualitative e quantitative significative incluse nella DNF.

In particolare, abbiamo svolto interviste e discussioni con il personale della Direzione della Abc S.p.A. [e con il personale di *specificare quali società del Gruppo*] e abbiamo svolto limitate verifiche documentali, al fine di raccogliere informazioni circa i processi e le procedure che supportano la raccolta, l'aggregazione, l'elaborazione e la trasmissione dei dati e delle informazioni di carattere non finanziario alla funzione responsabile della predisposizione della DNF.

Inoltre, per le informazioni significative, tenuto conto delle attività e delle caratteristiche del Gruppo:

- a livello di gruppo [*indicare se capogruppo e/o società controllate e/o divisioni*]:
 - a) con riferimento alle informazioni qualitative contenute nella DNF, e in particolare a modello aziendale, politiche praticate e principali rischi, abbiamo effettuato interviste e acquisito documentazione di supporto per verificarne la coerenza con le evidenze disponibili;
 - b) con riferimento alle informazioni quantitative, abbiamo svolto sia procedure analitiche che limitate verifiche per accertare su base campionaria la corretta aggregazione dei dati.
- per le seguenti società, divisioni e siti, [*inserire elenco delle società, divisioni, siti visitati*], che abbiamo selezionato sulla base delle loro attività, del loro contributo agli indicatori di prestazione a livello consolidato e della loro ubicazione, abbiamo effettuato visite in loco nel corso delle quali ci siamo confrontati con i responsabili e abbiamo acquisito riscontri documentali circa la corretta applicazione delle procedure e dei metodi di calcolo utilizzati per gli indicatori.

CONCLUSIONI SENZA RILIEVI:

Conclusioni

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano valutare che la DNF del Gruppo Abc relativa all'esercizio chiuso al [gg mese anno] non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e da [*inserire riferimento a standard di rendicontazione/metodologia autonoma di rendicontazione*].

Richiamo d'informativa (ove applicabile)

Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo [X] della DNF che descrive [*inserire il richiamo*]. Le nostre conclusioni non sono espresse con rilievi in relazione a tale aspetto.

CONCLUSIONI CON RILIEVI:

Elementi alla base delle conclusioni con rilievi (omissis)

Conclusioni con rilievi

Sulla base del lavoro svolto, ad eccezione di quanto riportato nel paragrafo “Elementi alla base delle conclusioni con rilievi”, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano valutare che la DNF del Gruppo Abc relativa all'esercizio chiuso al [gg mese anno] non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e da [*inserire riferimento a standard di rendicontazione/metodologia autonoma di rendicontazione*].

CONCLUSIONI NEGATIVE:

Elementi alla base delle conclusioni negative (omissis)

Conclusioni negative

Sulla base del lavoro svolto, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base delle conclusioni negative”, la DNF del Gruppo Abc relativa all'esercizio chiuso al [gg mese anno] non risulta redatta in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e da [*inserire riferimento a standard di rendicontazione/metodologia autonoma di rendicontazione*].

IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE DELLE CONCLUSIONI:

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni (omissis)

Dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni

Sulla base del lavoro svolto, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni”, non siamo stati in gra-

do di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per poter giungere a una conclusione sulla conformità della DNF del Gruppo Abc al [gg mese anno] a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e da [inserire riferimento a standard di rendicontazione/metodologia autonoma di rendicontazione].

IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE DELLE CONCLUSIONI:

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni (omissis)

Dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni

Sulla base del lavoro svolto, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere delle conclusioni”, non siamo stati in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per poter giungere a una conclusione sulla conformità della DNF del Gruppo Abc al [gg mese anno] a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto e da [inserire riferimento a standard di rendicontazione/metodologia autonoma di rendicontazione].

Altri aspetti (ove applicabile)

Nel caso di dati comparativi relativi all'esercizio precedente inseriti nella DNF non sottoposti ad assurance: I dati comparativi presentati nella DNF in relazione all'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], non sono stati sottoposti a verifica.

In sede di prima applicazione del Decreto, in caso di Bilancio di sostenibilità utilizzato a fini comparativi nella DNF: Con riferimento all'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], il Gruppo ha predisposto un Bilancio di sostenibilità, i cui dati sono utilizzati a fini comparativi all'interno della DNF. Detto Bilancio di sostenibilità [è stato sottoposto in via volontaria ad un esame limitato in conformità all'ISAE 3000 da parte di [•], che ha espresso delle [conclusioni senza rilievi/conclusioni con rilievi/conclusioni negative/una dichiarazione di impossibilità ad esprimere delle conclusioni] / [non è stato sottoposto ad esame in conformità dell'ISAE 3000].

In caso di dati comparativi relativi all'esercizio precedente sottoposti ad assurance da parte di altro revisore: La DNF per l'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], i cui dati sono presentati a fini comparativi, è stata sottoposta ad un esame limitato da parte di un altro revisore che, il [data relazione di revisione altro revisore], ha espresso su tale DNF una [conclusione senza rilievi/conclusione con rilievi/conclusione negativa/dichiarazione di impossibilità ad esprimere una conclusione].

Luogo, data
Società di Revisione
Nome Cognome
Socio

Bibliografia

Assirevi, *Documento di ricerca n. 26*, 2019

Best P., Cotter J., Mori R., *Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon*, in *Journal of Business Ethics*, 2014

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Disclosure di informazioni non finanziarie. Tendenze internazionali e nazionali sulle attività di rendicontazione e di asseverazione*, 2017

- Consob, *Disposizioni attuative del decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254 relativo alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario – Documento di consultazione*, 21 luglio 2017
- Consob, *Regolamento Consob n. 20267 – Adozione del Regolamento di attuazione del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254, relativo alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario*, 2018
- Decreto Legislativo 30 dicembre 2016, n. 254*
- Manetti G., *I servizi di Assurance dei Report socio-ambientali nella prassi contabile internazionale: standard ed evidenze empiriche*, notizie di Politeia, XXI, 78, 2005
- Marinoni M., *Revisione legale dei conti risk approach*, Giappichelli, 2015
- IAASB-IFAC, *ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, 2013
- IFAC-IAASB, *International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*, 2009
- Fasan M., Bianchi S. (a cura di), *L'azienda sostenibile – Assurance del Report integrato*, Edizioni Ca' Foscari, 2017
- Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *Disclosure di sostenibilità. Decreto Legislativo nr. 254/2016 sulla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e sulla diversità*, 2017
- Gray R., *Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: A review and comment*, International Journal of Auditing, 2000
- Riva P., *L'individuazione dei principi applicabili al controllo sui piani e le criticità nel contesto di crisi*, in “L'attestazione dei piani delle aziende in crisi”, Giuffrè Editore, 2009
- Riva P., *La revisione dei dati prospettici secondo l'Isae 3400. L'applicazione del principio internazionale di auditing alle attestazioni del professionista previste dalla legge fallimentare*, in Rivista dei Dottori Commercialisti
- Rusticali G. (a cura di), *Auditing e servizi di assurance. Un approccio integrato*, Pearson Prentice Hall, 2006
- Tarquinio L., *Corporate responsibility reporting e assurance esterna. Profili teorici, critici e prospettive*, Giappichelli Editore, 2018