

ESG REPORTING: FRA NORMATIVA, STANDARD DI RENDICONTAZIONE E PRASSI OPERATIVA

LA REVISIONE DEI CONTI DI SOSTENIBILITA'

Fabio Magnoni, 13 giugno 2024

ASSURANCE ENGAGEMENT: DEFINIZIONE

Assurance: «un incarico in cui un professionista esprime un giudizio al fine di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori circa determinate informazioni o aspetti rilevanti» (IAASB).

Revisione/audit: sottoinsieme degli incarichi di natura assurance, definita come un incarico a seguito del quale si accerta l'attendibilità sulle informazioni storiche di carattere finanziario o non finanziario.

I NAAE (Non Audit Assurance Engagement) sono incarichi di assurance, su dati diversi da quelli di bilancio finanziario, in cui si esprimono conclusioni fornendo *reasonable o limited assurance*.

Lo standard internazionale utilizzato per la verifica delle informazioni non-finanziarie è l'**ISAE 3000R** emesso dall'International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), ente di diretta emanazione dell'International Federation of Accountants (IFAC).



International Standard on Assurance Engagements
ISAE 3000 (Revised),
Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of
Historical Financial Information
International Framework for
Assurance Engagements
and
Related Conforming
Amendments



IL CONTESTO NORMATIVO

DIRETTIVA BARNIER 2014/95/UE

I revisori legali e le imprese di revisione contabile dovrebbero limitarsi a controllare l'avvenuta presentazione della dichiarazione di carattere non finanziario o della relazione distinta. Gli Stati membri dovrebbero inoltre avere la facoltà di chiedere la verifica delle informazioni incluse nella dichiarazione di carattere non finanziario o nella relazione distinta da parte di un fornitore indipendente di servizi di verifica.

Consob 2026/7/2018 adoz. D.Lgs. 254/2016

«10. Il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale del bilancio verifica l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della dichiarazione di carattere non finanziario. Lo stesso soggetto, o altro soggetto abilitato allo svolgimento della revisione legale appositamente designato, esprime, con apposita relazione distinta da quella di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, un'attestazione circa la conformità delle informazioni fornite rispetto a quanto richiesto dal presente decreto legislativo e rispetto ai principi, alle metodologie e alle modalità previste dal comma 3.»

PROPOSTA CSRD

Si applicherà a partire dagli esercizi chiusi il 31 Dicembre 2024 per quelle imprese già soggette alla Direttiva Barnier; dal 2025 a tutte le grandi imprese; dal 2026 per le PMI quotate (eccetto le microimprese), istituti di credito piccoli e “non complessi” e captive insurance undertakings; dal 2028 a tutte le impreselocate in un paese terzo operanti sul territorio dell'Unione e che rientrano in particolari criteri.

3

STANDARD DI RENDICONTAZIONE

GRI STANDARDS

Gli Standard GRI fungono da punto di riferimento internazionale in termini di informative di carattere finanziario e non finanziario. Il reporting di sostenibilità basato sui GRI Standards dovrebbe fornire una rappresentazione ragionevole ed equilibrata degli impatti positivi e negativi di un'organizzazione su ambiente e società.

ESRS

Una delle disposizioni chiave della CSRD è che le società che rientrano nell'ambito di applicazione dovranno rendicontare in conformità con gli standard europei di rendicontazione della sostenibilità (ESRS) adottati dalla Commissione europea come atti delegati, sulla base della consulenza tecnica fornita dall'EFRAG.

IFRS

Gli IFRS Sustainability Disclosure Standard che saranno pubblicati dal IFRS formeranno le linee guida globali dell'informative sulla sostenibilità, progettata per soddisfare le esigenze di informazione degli investitori nella valutazione del valore aziendale (IFRS-S1 e IFRS-S2).

4

ISAE 3000 REVISED

PRINCIPALI ASPETTI DELLO STANDARD

Obiettivi

- Acquisire un'assurance (limited/reasonable)
- Esprimere una conclusione sul risultato della misurazione, mediante una relazione scritta che comunichi una conclusione di assurance (limited/reasonable).

Principi etici

1. **DILIGENZA:** il lavoro deve essere completo e accurato
2. **EFFICIENZA:** il lavoro deve essere improntato sul criterio dell'economicità, concentrando le politiche significative, limitando le procedure di revisione al minimo necessario
3. **OBIETTIVITÀ:** nel raccogliere, valutare e comunicare le informazioni attinenti l'attività o il processo in esame
4. **OGGETTIVITÀ ED INDIPENDENZA:** il personale professionale deve essere imparziale e indipendente all'approccio al lavoro e nell'applicare le politiche adottate dall'assurance firm.

Scetticismo

Particolare attitudine che deve assumere il revisore nello svolgimento dell'attività, riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere le informazioni sull'oggetto significativamente errate.

5

ISAE 3000 REVISED

TIPOLOGIE DI ASSURANCE

L'ISAE 3000 (Revised) prevede 2 TIPOLOGIE DI ASSURANCE:

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.

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.

QUALE TIPOLOGIA DI ASSURANCE SI APPLICA ALLE DICHIARAZIONI DI CARATTERE NON FINANZIARIO?

Per la revisione delle DNF si fa riferimento ad una tipologia di incarico di LIMITED ASSURANCE, in quanto tali dichiarazioni sono caratterizzate da:

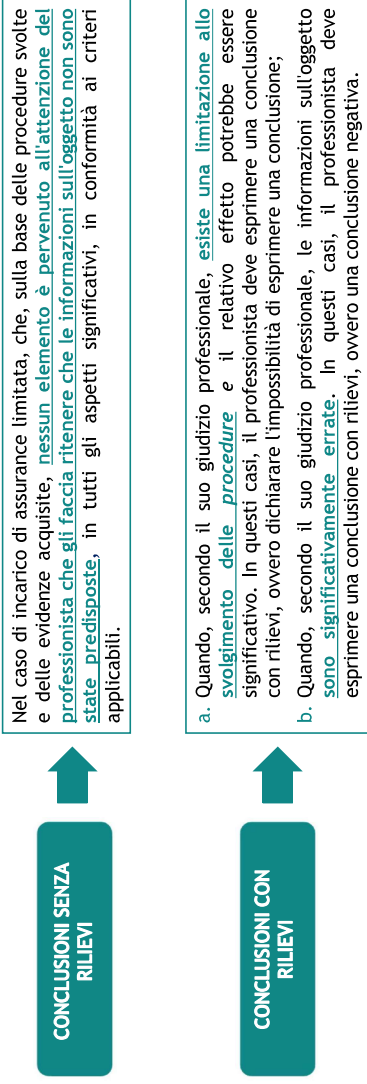
- Limitate disposizioni normative che ne disciplinano la redazione
- Presenza di un'elevata quantità di informazioni di carattere qualitativo
- Circostanza di un organico sistema informativo e di controllo interno non sempre completi

6

ISAE 3000 REVISED

TIPOLOGIE DI CONCLUSIONI

L'ISAE 3000 (Revised) prevede 2 TIPOLOGIE DI CONCLUSIONI:



7

ASSURANCE E TIPOLOGIE DI DICHIARAZIONI NON FINANZIARIE

CARATTERISTICHE DELLA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- La Direttiva Europea 2014/95/UE (NFRD) è stata recepita, nell'ordinamento italiano, dal D.Lgs. 254 del 30.12.2016 in materia di "comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grandi imprese", entrato in vigore il 25 gennaio 2017, le cui disposizioni si applicano ai bilanci con inizio esercizio a partire dal 1° gennaio 2017. L'obiettivo di tali normative è quello di far fornire tutte le informazioni necessarie per comprendere l'attività svolta, l'andamento e i risultati conseguiti dalle imprese e porre gli stakeholder nella posizione di poter prendere delle decisioni consapevoli. La Consob ha approvato il regolamento di attuazione del D.Lgs. 254 con la comunicazione n. 20287 del 18.1.2018.
 - Le DNF redatte ai sensi del D.Lgs. 254 possono avere la forma di:
 - DICHIARAZIONE NON FINANZIARIA INDIVIDUALE (art. 3)**
 - DICHIARAZIONE NON FINANZIARIA CONSOLIDATA (art. 4)**
 - DICHIARAZIONE NON FINANZIARIA VOLONTARIA (art. 7)**
- Ciò che le differenza sono tre aspetti principali:
- L'assoggettamento o meno alle disposizioni di legge
 - Il perimetro di rendicontazione delle informazioni
 - L'obbligo di assurance
- Il 28 novembre il Consiglio dell'Unione europea ha approvato in via definitiva la proposta di CSRD, presentata dalla Commissione europea il 21 aprile 2021. Tale direttiva rafforzerà le norme esistenti sulla rendicontazione non finanziaria introdotte nella NFRD, estendendo l'ambito soggettivo di applicazione a un maggior numero di imprese.

8

ASSURANCE E TIPOLOGIE DI DICHIARAZIONI NON FINANZIARIE

RUOLO DI CONSOB



È l'autorità pubblica delegata a vigilare sul rispetto delle norme in tema di non financial information previste dal regolamento che ha introdotto il D.Lgs. 254.

I CONTROLLI DI CONSOB

La corretta redazione e pubblicazione della DNF implica:

- Pubblicazione di tutte le DNF redatte ai sensi del D.Lgs. 254 sul sito Consob;
- Controllo a campione determinato annualmente sulla base di parametri comunicati con una delibera.
- Richiedere la comunicazione di dati e notizie e la trasmissione di atti e documenti;
- Eseguire ispezioni, per controllare e avere una copia dei documenti aziendali e richiedere il compimento di tutti gli atti ritenuti necessari;
- Assumere notizie, richiedere informazioni, dati o documenti e, in caso, procedere ad audizione personale con chiunque risulti a conoscenza dei fatti.

I POTERI DI CONSOB

9

ASSURANCE E TIPOLOGIE DI DICHIARAZIONI NON FINANZIARIE

LA REVISIONE DELLA DICHIARAZIONE DI CARATTERE NON FINANZIARIO PREVISTA DAL D.LGS. 254

Il revisore designato emette una relazione ISAE 3000 Revised di conformità della DNF (individuale o consolidata) rispetto ai requisiti della D.Lgs. 254/2016.

KEY ISSUES

Comply or explain - se un ambito non è rilevante, tenuto conto della attività e delle caratteristiche dell'impresa, deve darne spiegazione, ovvero c'è carenza di informativa.

Per ogni ambito rilevante si devono descrivere:

- principali rischi
- politiche praticate
- modello aziendale di gestione

Standard di rendicontazione

- GRI Standards
- GRI referenced -selezione dei GRI
- Eventuali altri standard o metodologia autonoma

ovvero c'è
carenza di
informativa

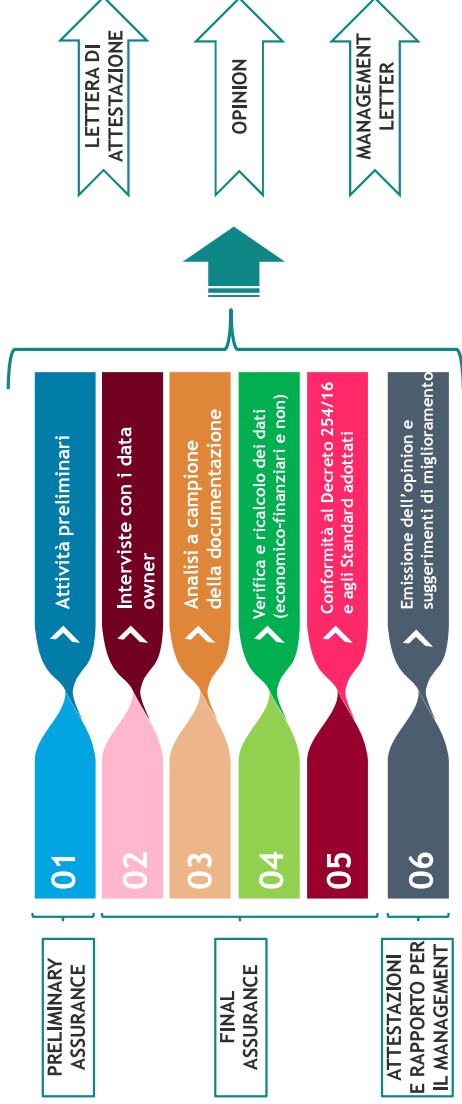
Nota
metodologica

Le procedure e i termini di approvazione quanto le modalità di pubblicazione e deposito della DNF coincideranno con quelle già previste da altre norme di legge ai fini dell'approvazione e pubblicazione della relazione sulla gestione, a seconda della tipologia di EIPR. In particolare la società di revisione emette la propria relazione:

- almeno 21 giorni prima dell'assemblea annuale di bilancio per le società quotate soggette al D.Lgs. 254/2016;
- almeno 15 giorni prima della data dell'assemblea che lo ha approvato per le società non quotate che redigono una DNF volontaria.

10

SVOLGIMENTO DI UN INCARICO DI REVISIONE LE FASI E LE PRINCIPALI ATTIVITÀ SVOLTE



11

SVOLGIMENTO DI UN INCARICO DI REVISIONE LE ATTIVITÀ SVOLTE

- 1 ATTIVITÀ PRELIMINARI E CONFORMITÀ ALLE LINEE GUIDA**
Interviste a campione con i responsabili di raccolta, elaborazione, aggregazione e reporting degli indicatori di performance e delle altre informazioni incluse nella DNF.
- 2 INTERVISTE CON I DATA OWNER**
All'inizio dell'incarico di revisione sono condotte delle interviste con i responsabili del processo di reporting al fine di comprendere:
 - input data (fonti ed elaborazioni);
 - ipotesi e stime effettuate;
 - limitazioni di perimetro per ciascun kpi.
- 3 ANALISI A CAMPIONE DELLA DOCUMENTAZIONE**
Analisi a campione della documentazione di supporto alla predisposizione della DNF, al fine di ottenere evidenza dei processi in atto, della loro adeguatezza e del funzionamento del sistema di controllo interno per il corretto trattamento dei dati e delle informazioni in relazione agli obiettivi descritti nella DNF.
- 4 ATTIVITÀ PRELIMINARI E CONFORMITÀ ALLE LINEE GUIDA**
Verifica e ricalcolo a campione dei dati e delle informazioni quantitative riportate nella DNF, per garantire la coerenza tra le informazioni che si intendono comunicare agli stakeholder e quelle in possesso delle diverse funzioni aziendali, o altre comunicazioni (es. Bilancio finanziario dell'azienda).
- 5 CONFORMITÀ AL DECRETO 254/16 E AGLI STANDARD ADOTTATI**
Analisi della conformità e della coerenza interna delle informazioni qualitative riportate nella DNF rispetto al Decreto 254/2016 e alle linee guida e Standard dichiarati nella nota metodologica e all'analisi di materialità condotta.

12