



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

EdN/LGS/lp

Roma, 3 febbraio 2025
Informativa n. 11/2025

**ALLE SIGNORE E AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI
DEGLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: Principio Nazionale di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità.

Cara, Caro Presidente,

Ti comunico che con Determina della Ragioneria Generale dello Stato del 30 gennaio 2025, prot. n. RR 13, pubblicata il 31 gennaio 2025, è stato adottato il Principio Nazionale di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità, "*Le responsabilità del soggetto incaricato della attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità*".

Il nuovo principio è stato elaborato dal CNDCEC, Assirevi e INRL, unitamente al MEF e alla Consob, sulla base delle medesime convenzioni già in essere per l'elaborazione dei principi di revisione dell'informativa finanziaria e descrive le procedure per lo svolgimento degli incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità conferiti ai sensi dell'art. 8, comma 3, del D.lgs. 6 settembre 2024, n. 125 che ha recepito nel nostro Paese la direttiva Corporate Sustainability Reporting (CSRD).

Il principio consentirà al revisore della sostenibilità di esprimere le proprie conclusioni, basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato, circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme ed ai principi che ne disciplinano i criteri di redazione nonché agli obblighi di informativa previsti dal Regolamento Tassonomia (Regolamento UE 2020/852).

Le regole e le linee guida dettate dal principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità entrano in vigore per gli incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità dei periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente.

Il nuovo principio di Attestazione è pubblicato sul sito della Ragioneria Generale dello Stato all'indirizzo:
<https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/>

Con i migliori saluti.

F.to il Presidente
Elbano de Nuccio

**Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità
Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)**

**LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA ATTESTAZIONE SULLA
RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA'**

(In vigore per gli incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità dei periodi amministrativi
che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di attestazione.....1-2

Disposizioni di riferimento.....3-16

Data di entrata in vigore.....17

Obiettivi.....18

Definizioni.....19

Regole

Svolgimento dell'incarico in conformità al presente principio.....20

Principi etici e di indipendenza.....21

Gestione della qualità.....22

Scetticismo professionale.....23

Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale
del bilancio e relativo scambio di informazioni.....24-26

Rendicontazione della sostenibilità: pianificazione e svolgimento delle procedure.....27-34

Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure.....35-45

Attestazioni scritte.....46

Redazione della relazione di attestazione sull'esame limitato.....47-68

Altri obblighi di comunicazione.....69

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni.....	A1-A2
Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni.....	A3-A5
Rendicontazione della sostenibilità: pianificazione e svolgimento delle procedure.....	A6-A13
Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure.....	A14-A24
Attestazioni scritte.....	A25
Redazione della relazione di attestazione sull'esame limitato.....	A26-A31
Appendice 1: Principio internazionale sugli incarichi di <i>assurance</i> (ISAE) n. 3000 (Revised) “Incarichi di <i>assurance</i> diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica” emanato dall’International Auditing and Assurance Standards Board	
Appendice 2: Esempi di relazione di attestazione in caso di conclusioni senza modifica	

Il principio di attestazione della rendicontazione di sostenibilità (SSAE Italia) “Le responsabilità del soggetto incaricato della attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità” deve essere utilizzato unitamente al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000 (Revised) “Incarichi di *assurance* diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica” emanato dall’International Auditing and Assurance Standards Board.

Il presente principio di attestazione è stato predisposto nel contesto normativo italiano di recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464 *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) riguardante la rendicontazione di sostenibilità. Non è stato pertanto predisposto né emanato dall’International Auditing and Assurance Standards Board.

Introduzione

Oggetto del presente principio di attestazione

1. Il presente principio di attestazione tratta delle responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità o della società di revisione legale incaricati ai sensi dell'art. 8, comma 3, del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125 "Attuazione della direttiva (UE) 2022/2464 del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022, recante modifica del regolamento 537/2014/UE, della direttiva 2002/109/CE, della direttiva 2006/43/CE e della direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità", in vigore dal 25 settembre 2024 (nel seguito anche il "Decreto") relativamente all'espressione delle conclusioni, basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato, circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui agli artt. 3 e 4 del Decreto:

- a quanto richiesto dalle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione
- all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020 ("Regolamento Tassonomia").

Il presente principio non tratta invece delle responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità o della società di revisione legale di cui al precedente capoverso in merito all'espressione delle conclusioni circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità all'obbligo di marcatura di cui agli artt. 3, comma 11, e 4, comma 10, del Decreto in quanto il quadro normativo è ancora in fase di definizione. Le regole di marcatura della rendicontazione di sostenibilità, ivi inclusa la marcatura delle informazioni di cui all'art. 8 del Regolamento Tassonomia, saranno introdotte nel contesto normativo europeo attraverso l'emendamento all'attuale Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea del 17 dicembre 2018 e successive modifiche ("Regolamento ESEF"), da adottarsi con atto della Commissione Europea sulla base della proposta di ESMA ("Draft RTS on ESEF")¹.

Infine, il presente principio riguarda le procedure per l'attestazione della rendicontazione individuale di sostenibilità e pertanto, in presenza di rendicontazione consolidata di sostenibilità, tali procedure dovranno essere opportunamente adattate alle circostanze, tenendo altresì conto di quanto stabilito dall'art. 10-sexies del D.Lgs. 39/10.

2. Nel contesto dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui al precedente paragrafo 1, conferito ai sensi dell'art. 8 del Decreto², il revisore della rendicontazione di sostenibilità o la società di revisione legale utilizzano il presente principio unitamente al principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000 (Revised) "Incarichi di *assurance* diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell'informativa finanziaria storica" emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board ("ISAE 3000R") nelle parti che si riferiscono a un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato. Il presente principio detta regole e linee guida con riferimento:

- alle procedure da svolgere sulla rendicontazione di sostenibilità, ivi incluse quelle relative al processo di valutazione della rilevanza definito nel successivo paragrafo 19 lett. g)
- all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia
- alla formazione delle proprie conclusioni e al contenuto del modello di relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da emettere ai sensi dell'art. 14-bis del D.Lgs. 39/10 all'esito dello svolgimento dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato.

¹ La *European Securities and Markets Authority* ("ESMA") ha avviato i lavori di predisposizione del Draft RTS on ESEF, ivi inclusa l'analisi costi-benefici, a seguito della finalizzazione della tassonomia digitale XBRL da parte dell'*European Financial Reporting Advisory Group* ("EFRAG"), pubblicata in data 30 agosto 2024. I tempi di definizione del processo normativo descritto non sono ad oggi determinabili e, molto verosimilmente, l'emendamento al Regolamento ESEF non sarà in vigore per la rendicontazione di sostenibilità dell'esercizio 2024 (con pubblicazione nel 2025).

² In merito al conferimento dell'incarico si ricorda che l'art. 18, comma 1, del Decreto in materia di disposizione transitorie prevede che gli incarichi di attestazione della conformità della dichiarazione non finanziaria conferiti ai sensi dell'art. 3, comma 10, del D.Lgs. 254/2016 rimangono validi fino alla scadenza concordata ai fini dello svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui all'art. 8 del Decreto, salvo la possibilità di una risoluzione anticipata e dell'attribuzione di un nuovo incarico in conformità dell'art. 13, comma 2-ter, del D.Lgs. 39/10.

Inoltre, il revisore della rendicontazione di sostenibilità o la società di revisione legale devono applicare le regole e linee guida indicate nel presente principio con riferimento a:

- principi etici e di indipendenza
- gestione della qualità
- scetticismo professionale
- responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità o della società di revisione legale e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni
- attestazioni scritte
- altri obblighi di comunicazione.

L'ISAE 3000R, tradotto in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'*International Federation of Accountants*, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e dell'INRL, è allegato al presente principio e ne forma parte integrante (Appendice 1).

Disposizioni di riferimento

Il contesto europeo

3. La Direttiva (UE) 2022/2464³ (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, "CSRD") disciplina l'obbligo di predisposizione delle informazioni di sostenibilità per alcune imprese individuate dalla Direttiva 2013/34/UE ("Direttiva Accounting")⁴.

L'applicazione delle disposizioni della CSRD avverrà in maniera graduale nel tempo a seconda della tipologia dei destinatari. In particolare, sono obbligati a predisporre la rendicontazione di sostenibilità:

- per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2024, gli Enti di Interesse Pubblico (EIP: emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro, imprese bancarie e assicurative) che superino: a) numero medio di 500 dipendenti; b) almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale attivo di stato patrimoniale €25 milioni; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni €50 milioni;
- per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2025, le imprese di grandi dimensioni, EIP e non EIP, che superino almeno due dei seguenti criteri dimensionali: a) numero medio di 250 dipendenti; b) totale attivo di stato patrimoniale €25 milioni; c) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni €50 milioni;
- per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2026, le piccole e medie imprese ("PMI") emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro, che non siano microimprese, che rientrino in almeno due dei seguenti criteri dimensionali: a) numero medio di dipendenti compreso tra 50 e 250; b) totale attivo di stato patrimoniale compreso fra €450 mila e €25 milioni; c) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni compresi fra €900 mila e €50 milioni.

Sono altresì obbligate, a partire dagli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2026, le imprese bancarie piccole e non complesse e le imprese "captive" di assicurazione e di riassicurazione⁵ che siano imprese di grandi dimensioni o piccole e medie imprese emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro e che non siano micro-imprese. Per gli esercizi aventi inizio prima del 1° gennaio 2028, le PMI potranno altresì decidere di non predisporre la rendicontazione di sostenibilità, a condizione che forniscano una motivazione delle ragioni per cui tale informativa non è stata predisposta (opzione *opt-out*);

³ Direttiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022 che modifica il regolamento (UE) n. 537/2014, la direttiva 2004/109/CE, la direttiva 2006/43/CE e la direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 16 dicembre 2022 e in vigore dal 5 gennaio 2023.

⁴ Direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013 relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio, e successive modifiche.

⁵ Si veda l'art. 5, par. 2, lettera c), ii) e iii), della CSRD.

- per gli esercizi aventi inizio il 1° gennaio 2028, le imprese non appartenenti all’Unione Europea che abbiano generato all’interno dell’Unione Europea, per due anni consecutivi, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiori a €150 milioni, a condizione che tali imprese extra Unione abbiano: 1) una impresa figlia che ricada nello *scope* di applicazione della CSRD; 2) o, in assenza di una impresa figlia, una succursale che abbia generato all’interno dell’Unione, per l’esercizio precedente, ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiori a €40 milioni.
4. I nuovi artt. 19-bis (Rendicontazione di sostenibilità) e 29-bis (Rendicontazione consolidata di sostenibilità) della Direttiva Accounting disciplinano le informazioni che le imprese richiamate al par. 3 devono comunicare in un’apposita sezione della relazione sulla gestione o della relazione consolidata sulla gestione e prescrivono che tali informazioni debbano essere redatte in conformità ai principi di rendicontazione adottati della Commissione mediante specifici atti delegati ai sensi di quanto previsto dall’art. 29-ter (Principi di rendicontazione di sostenibilità) e dell’art. 29-quater (Principi di rendicontazione di sostenibilità per le piccole e medie imprese) della Direttiva Accounting.
 5. L’EFRAG, nel mese di novembre 2022, ha pubblicato in consultazione le bozze dei primi dodici ESRS non settoriali (due principi “trasversali” e dieci principi “tematici”). L’Appendix II di accompagnamento a tali bozze contiene una tabella volta a individuare, ai fini della predisposizione della rendicontazione di sostenibilità, la corrispondenza tra le prescrizioni della Direttiva Accounting in materia di contenuto della rendicontazione di sostenibilità ai sensi degli artt. 19-bis e 29-bis e le omologhe disposizioni contenute negli ESRS.
 6. A seguito del lavoro svolto dall’EFRAG, con il Regolamento delegato (UE) 2023/2772 del 31 luglio 2023⁶ sono stati adottati i primi dodici ESRS non settoriali (due principi “trasversali” e altri dieci principi “tematici”) mentre con futuri provvedimenti saranno adottati ulteriori principi che riguarderanno le informazioni che le imprese sono tenute a comunicare con particolare riferimento allo specifico settore in cui operano, quelli applicabili, ai sensi dell’art. 29-quater della Direttiva Accounting, da parte delle PMI nonché quelli per le imprese dei paesi terzi.
 7. Inoltre, ai soggetti rientranti nelle disposizioni di cui all’art. 19-bis o 29-bis della Direttiva Accounting è richiesto che nella rendicontazione di sostenibilità siano fornite le informazioni di cui all’art. 8 del Regolamento Tassonomia⁷, in particolare su come e in che misura le attività e le esposizioni delle imprese siano associate ad attività economiche considerate ecosostenibili, con la suddivisione fra attività ammissibili e attività allineate, ai sensi degli art. 3 e 9 del medesimo Regolamento. Il Regolamento Tassonomia è stato integrato da successivi Regolamenti delegati adottati dalla Commissione Europea⁸.
 8. In particolare, l’art. 8 del Regolamento Tassonomia prescrive che qualsiasi impresa soggetta all’obbligo di cui agli artt. 19-bis o 29-bis della Direttiva Accounting deve includere, nella relativa rendicontazione di sostenibilità, informazioni su come e in che misura le attività e le esposizioni delle imprese sono associate ad attività economiche considerate ecosostenibili con riferimento ai sei obiettivi ambientali stabiliti dal Regolamento stesso⁹. Il citato articolo 8 richiede la divulgazione di alcuni indicatori (per esempio, per le imprese non finanziarie, fatturato, spese in conto capitale (CapEx) e spese operative (OpEx) mentre per le imprese

⁶ Regolamento delegato (UE) 2023/2772 della Commissione del 31 luglio 2023 che integra la direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda i principi di rendicontazione di sostenibilità, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale dell’Unione europea del 22 dicembre 2023.

⁷ Regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020 relativo all’istituzione di un quadro che favorisce gli investimenti sostenibili e recante modifica del regolamento (UE) 2019/2088.

⁸ Si tratta, in particolare, dei seguenti Regolamenti delegati (UE): (i) Regolamento delegato (UE) 2021/2139 relativo ai criteri di vaglio tecnico che consentono di determinare a quali condizioni si possa considerare che un’attività economica contribuisce in modo sostanziale alla mitigazione dei cambiamenti climatici o all’adattamento ai cambiamenti climatici e se non arreca un danno significativo a nessun altro obiettivo ambientale, modificato dal Regolamento delegato (UE) 2022/1214 e dal Regolamento delegato (UE) 2023/2485; (ii) Regolamento delegato (UE) 2023/2486 relativo ai criteri di vaglio tecnico che consentono di determinare a quali condizioni si possa considerare che un’attività economica contribuisce in modo sostanziale all’uso sostenibile e alla protezione delle acque e delle risorse marine, alla transizione verso un’economia circolare, alla prevenzione e alla riduzione dell’inquinamento o alla protezione e al ripristino della biodiversità e degli ecosistemi e se non arreca un danno significativo a nessun altro obiettivo ambientale e (iii) Regolamento delegato (UE) 2021/2178 relativo al contenuto e alla presentazione delle informazioni che le imprese soggette all’articolo 19-bis o all’articolo 29-bis della Direttiva Accounting devono comunicare in merito alle attività economiche ecosostenibili, modificato dal Regolamento delegato (UE) 2022/1214 e dal Regolamento delegato (UE) 2023/2486.

⁹ Si vedano gli artt. 3 e 9 del Regolamento Tassonomia.

finanziarie indicatori chiave di performance specifici per categoria di impresa finanziaria) in conformità con le prescrizioni del Regolamento Tassonomia e dei relativi atti delegati.

9. La predisposizione delle informazioni di cui all'art. 8 del Regolamento Tassonomia richiede che i soggetti obbligati determinino:
- le attività economiche ammissibili, vale a dire le attività che rientrano nell'ambito delle attività definite dalla Commissione europea come suscettibili di fornire un contributo sostanziale a ciascun obiettivo ambientale, e
 - la natura allineata di tali attività, vale a dire se soddisfano le condizioni cumulative previste dall'art. 3 del Regolamento Tassonomia.
10. Da ultimo, l'art. 29-quinquies (Formato elettronico unico di comunicazione) della Direttiva Accounting richiede che le imprese soggette agli obblighi di cui agli artt. 19-bis e 29-bis della medesima Direttiva redigano la relazione sulla gestione nel formato elettronico di comunicazione di cui al Regolamento ESEF¹⁰ e marchino la rendicontazione di sostenibilità, comprese le informazioni di cui all'art. 8 del Regolamento Tassonomia, conformemente al formato elettronico di comunicazione specificato in tale Regolamento.
11. Relativamente ai controlli richiesti sulla rendicontazione di sostenibilità, la CSRD ha modificato l'art. 34 della Direttiva Accounting prevedendo che i revisori legali o le imprese di revisione legale rilascino una attestazione *“contenente le conclusioni basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità con le prescrizioni della direttiva [n.d.r. Direttiva Accounting], compresa la conformità della rendicontazione di sostenibilità con i principi di rendicontazione di sostenibilità adottati a norma dell'art. 29-ter o dell'art.29 quater, le procedure adottate dall'impresa per individuare le informazioni comunicate secondo detti principi di rendicontazione di sostenibilità, la conformità con l'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità ai sensi dell'art. 29-quinquies, nonché l'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del regolamento (UE) 2020/852”*.

Lo stesso art. 34 della Direttiva Accounting prevede che gli Stati membri possano consentire a un revisore legale o a un'impresa di revisione contabile diversi da quello o da quelli che effettuano la revisione legale del bilancio di esprimere le conclusioni sulla rendicontazione di sostenibilità come sopra citate.

12. Ai fini del rilascio dell'attestazione contenente le conclusioni basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui al precedente paragrafo 11, il nuovo art. 26-bis (Principi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità) della Direttiva 2006/43/CE (“Direttiva Audit”)¹¹ attribuisce alla Commissione il potere di adottare, non oltre il 1° ottobre 2026, atti delegati per la definizione dei principi finalizzati ad acquisire un livello di sicurezza limitato sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità. In attesa che la Commissione adotti tali principi, gli Stati membri possono applicare principi, procedure o requisiti nazionali di attestazione della conformità.¹²

Il contesto nazionale

13. Le disposizioni contenute nella CSRD sono state recepite nell'ordinamento nazionale, secondo quanto previsto

¹⁰ Regolamento delegato (UE) 2019/815 della Commissione del 17 dicembre 2018 che integra la direttiva 2009/109/CE del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione.

¹¹ Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006 relativa alle revisioni legali dei conti annuali dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio, e successive modifiche.

¹² Nell'ottica di adottare un approccio graduale per migliorare il livello di attestazione delle informazioni sulla sostenibilità, il medesimo art. 26-bis prevede che non oltre il 1° ottobre 2028 la Commissione adotti atti delegati per stabilire principi di attestazione finalizzati ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza, a seguito di una valutazione volta a determinare se sia fattibile per i revisori e per le imprese fornire un'attestazione della conformità sulla base di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza. Tenendo conto dei risultati di tale valutazione e se del caso, tali atti delegati dovranno specificare la data a decorrere dalla quale le conclusioni sulla rendicontazione della sostenibilità saranno basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità basato su tali principi di attestazione.

dall'art. 13 della Legge di delegazione europea 2022-2023¹³, con il D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125, come indicato nel precedente par. 1.

14. I soggetti tenuti alla predisposizione della rendicontazione di sostenibilità secondo quanto previsto dal Decreto sono i medesimi indicati dalla CSRD e riportati sopra al par. 3. Gli artt. 3 e 4 del Decreto disciplinano le informazioni che devono essere incluse nella rendicontazione di sostenibilità. In particolare, le imprese rientranti nell'ambito di applicazione del Decreto devono:
- a) predisporre la rendicontazione di sostenibilità, inclusa in una sezione separata della relazione sulla gestione, contenente le informazioni necessarie alla comprensione dell'impatto dell'impresa sulle questioni di sostenibilità nonché informazioni necessarie alla comprensione del modo in cui le questioni di sostenibilità influiscono sull'andamento dell'impresa, sui suoi risultati e sulla sua situazione, e includono informazioni relative alle prospettive temporali a breve, medio e lungo termine, a seconda dei casi. Tale rendicontazione poggia sul principio della "doppia rilevanza" così come disciplinato dagli ESRS¹⁴.
 - b) includere in tale rendicontazione le informazioni specificatamente identificate nei rispettivi commi 2 e 3 degli articoli citati;
 - c) altresì indicare le procedure attuate per individuare le informazioni di cui alla lettera a) che precede,
- in conformità agli standard di rendicontazione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 29-ter della Direttiva Accounting, vale a dire in base agli ESRS citati ai precedenti paragrafi 4-6.
15. L'art. 10 del Decreto prescrive che gli amministratori delle società tenute all'obbligo di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità, anche su base consolidata, hanno la responsabilità di garantire che tale rendicontazione sia redatta in conformità al Decreto e che l'organo di controllo, nell'ambito dello svolgimento delle funzioni ad esso attribuite dall'ordinamento, vigili sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel Decreto, riferendone nella relazione annuale all'assemblea.

Inoltre, l'art. 19 del D.Lgs. 39/10 come modificato dal Decreto ha integrato la disciplina del comitato per il controllo interno e la revisione contabile istituito presso gli Enti di Interesse Pubblico prevedendo specifiche attività afferenti alla rendicontazione di sostenibilità, fra cui:

- il monitoraggio del processo della rendicontazione di sostenibilità, incluso l'utilizzo del formato elettronico unico di comunicazione, e delle procedure attuate ai fini del rispetto degli ESRS nonché la presentazione di raccomandazioni o proposte volte a garantirne l'integrità
- il controllo dell'efficacia dei sistemi di controllo interno della qualità e di gestione del rischio dell'impresa per quanto attiene alla rendicontazione di sostenibilità, incluso l'utilizzo del formato elettronico unico di comunicazione
- il monitoraggio dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, verificando e monitorando l'indipendenza del soggetto incaricato, e la comunicazione all'organo amministrativo dell'esito dell'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.

Da ultimo, ove applicabile, l'art. 154-bis¹⁵ del D.Lgs. 58/98 ("TUIF"), come modificato dal Decreto, disciplina le responsabilità del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari¹⁶ tenuto ad attestare, con apposita relazione, che la rendicontazione di sostenibilità inclusa nella relazione sulla gestione è stata redatta conformemente agli ESRS e con le specifiche adottate a norma dell'art. 8, par. 4, del Regolamento Tassonomia.

¹³ Legge n. 15 del 21 febbraio 2024 (Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2022-2023), pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 24 febbraio 2024.

¹⁴ Si veda, in particolare, il principio ESRS 1 Prescrizioni generali, capitolo 3 Doppia rilevanza come base per l'informativa sulla sostenibilità.

¹⁵ Art. 154-bis del TUIF "Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari" applicabile agli emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro d'origine.

¹⁶ Il comma 5-ter dell'art. 154-bis del TUIF prevede che la medesima attestazione può essere resa anche da un dirigente diverso dal dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, dotato di specifiche competenze in materia di rendicontazione di sostenibilità, nominato, previo parere obbligatorio dell'organo di controllo, secondo le modalità e nel rispetto dei requisiti di professionalità previsti dallo statuto.

16. L'art. 8 del Decreto indica che il revisore della rendicontazione di sostenibilità, anche qualora l'incarico sia conferito a una società di revisione legale, esprime ai sensi dell'articolo 14-bis del D.Lgs. 39/10 le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione, la conformità all'obbligo di marcatura di cui agli artt. 3, comma 11, e 4, comma 10, del Decreto nonché circa la conformità all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia.

Data di entrata in vigore

17. Il presente principio entra in vigore per gli incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità dei periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente.

Obiettivi

18. Gli obiettivi del revisore della rendicontazione di sostenibilità o della società di revisione legale incaricati ai sensi dell'art. 8, comma 3, del Decreto (nel seguito "revisore della rendicontazione di sostenibilità") sono i seguenti:
- a) acquisire un livello di sicurezza limitato, sulla base di evidenze sufficienti e appropriate, che la rendicontazione di sostenibilità sia conforme:
 - a quanto richiesto dalle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione
 - all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia
 - b) esprimere le proprie conclusioni mediante una relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità ai sensi dell'art. 14-bis del D.Lgs. 39/10.

Definizioni

19. Ai fini del presente principio, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
- a) revisore della rendicontazione di sostenibilità:
 - i) un revisore legale abilitato a esercitare la revisione legale di cui alla lettera n), dell'art. 1, del D.Lgs. 39/10, abilitato¹⁷ anche allo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità alle disposizioni del D.Lgs. 39/10, a cui è stato conferito l'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e che firma la relazione di attestazione
 - ii) in caso di conferimento dell'incarico di attestazione a una società di revisione legale di cui alla lettera q), dell'art. 1, del D.Lgs. 39/10, il revisore di cui al precedente punto i) designato dalla società di revisione legale come responsabile dell'esecuzione dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità per conto della società di revisione legale e che firma la relazione di attestazione
 - b) rendicontazione di sostenibilità: la rendicontazione di informazioni¹⁸ relative a questioni di sostenibilità conformemente agli artt. 3 e 4 del Decreto, inclusa in una apposita sezione della relazione sulla gestione (Rif.: Par. A1)
 - c) tassonomia: le informazioni fornite in una specifica parte della sezione relativa all'ambiente della rendicontazione di sostenibilità ai sensi dell'art. 8 del Regolamento Tassonomia
 - d) questioni di sostenibilità: fattori ambientali, sociali, relativi ai diritti umani e di governance, compresi i fattori

¹⁷ Si ricorda che il comma 4 dell'art. 18 del Decreto in materia di disposizione transitorie prevede che gli iscritti al registro della revisione legale dei conti, entro la data del 1° gennaio 2026, sono considerati abilitati e possono rilasciare le attestazioni di conformità della rendicontazione di sostenibilità senza che siano osservati gli obblighi di cui agli articoli 3, comma 1, lettera d-bis), e 4, comma 3-ter), del D.Lgs. 39/10, purché abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. 39/10 e producano domanda di abilitazione con le modalità di cui all'articolo 6, comma 1-bis, del D.Lgs. 39/10.

¹⁸ L'appendice B dell'ESRS 1 indica altresì le caratteristiche qualitative delle informazioni presentate nella rendicontazione di sostenibilità in accordo con gli ESRS.

di sostenibilità quali definiti all'art. 2, punto 24) del Regolamento (UE) 2019/2088 ("SFDR")

- e) ESRS: gli standard di rendicontazione contenuti negli atti delegati emanati dalla Commissione europea ai sensi di quanto previsto dalla Direttiva Accounting
- f) quadro di riferimento per la Tassonomia: l'insieme delle disposizioni riguardanti il contenuto e la presentazione delle informazioni ai sensi dell'art. 8 del Regolamento Tassonomia e successive modifiche e integrazioni, e i relativi Regolamenti delegati adottati dalla Commissione Europea
- g) processo di valutazione della rilevanza: le procedure attuate dalle imprese per individuare le informazioni incluse nella rendicontazione di sostenibilità in conformità al comma 1 degli artt. 3 e 4 del Decreto in base al principio della doppia rilevanza stabilito nel capitolo 3 dell'ESRS 1, principio che prevede l'identificazione e la valutazione degli impatti, dei rischi e delle opportunità rilevanti relativi alle questioni di sostenibilità. L'obbligo di informativa in merito alle suddette procedure è disciplinato dall'ESRS 2 IRO 1¹⁹
- h) elementi di informazione: specifiche informazioni relative a questioni di sostenibilità che riguardano un aspetto di tali questioni
- i) informazioni comparative: informazioni relative a questioni di sostenibilità presentate per uno o più esercizi precedenti
- j) frode: un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti
- k) procedure di analisi comparativa: le valutazioni dell'informazione di sostenibilità mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura quantitativa che qualitativa. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo
- l) errore: una differenza fra l'informazione presentata nella rendicontazione di sostenibilità e quella richiesta per essere conforme a quanto previsto dagli ESRS o dal quadro di riferimento per la Tassonomia. Un errore può:
 - essere originato da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi
 - essere di natura qualitativa o quantitativa
 - derivare dall'omissione dell'informazione richiesta o dalla presentazione di una informazione inadeguata o incompleta (Rif.: Par. A2).
- m) incoerenza: presenza di informazioni nel bilancio e nelle sezioni della relazione sulla gestione diverse dalla rendicontazione di sostenibilità che contraddicono quelle contenute nella rendicontazione di sostenibilità.

Inoltre, ai fini delle regole e relative linee guida della sezione "Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure" i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

- n) attività economiche ammissibili: attività che rientrano nell'ambito delle attività definite dalla Commissione europea come suscettibili di fornire un contributo sostanziale a uno o più obiettivi ambientali che, ai sensi dell'art. 9 del Regolamento Tassonomia, sono rappresentati da:
 - mitigazione dei cambiamenti climatici
 - adattamento ai cambiamenti climatici
 - uso sostenibile e protezione delle acque e delle risorse marine
 - transizione verso un'economia circolare
 - prevenzione e riduzione dell'inquinamento
 - protezione e ripristino della biodiversità e degli ecosistemi

¹⁹ Si ricordano in proposito le integrazioni in materia di informativa previste dall'ESRS 2 IRO 1 all'interno dei principi tematici (ESRS E1, E2, E3, E4, E5, G1).

- o) esposizioni ammissibili: le esposizioni che finanziano e/o investono in attività economiche ammissibili
- p) attività economiche allineate: attività economiche ecosostenibili che soddisfano le condizioni previste dall'art. 3 del Regolamento Tassonomia come segue:
- contribuiscono in modo sostanziale al conseguimento di uno o più dei sei obiettivi ambientali di cui alla lett. n)
 - non arrecano un danno significativo a nessuno degli obiettivi ambientali di cui alla lett. n) (“DNSH”)
 - sono svolte nel rispetto delle garanzie minime di salvaguardia definite dal quadro di riferimento per la Tassonomia, che corrispondono alle procedure che l'impresa mette in atto per conformarsi alle linee guida OCSE destinate alle imprese multinazionali e ai Principi guida delle Nazioni Unite su imprese e diritti umani (inclusi i principi e i diritti stabiliti dalle otto convenzioni fondamentali individuate nella dichiarazione dell'Organizzazione internazionale del lavoro sui principi e i diritti fondamentali nel lavoro e dalla Carta internazionale dei diritti dell'uomo), e
 - sono conformi ai criteri di vaglio tecnico fissati dalla Commissione europea, che stabiliscono le condizioni specifiche che devono essere soddisfatte affinché un'attività possa essere considerata ecosostenibile
- q) esposizioni allineate: le esposizioni che finanziano e/o investono in attività economiche allineate
- r) impresa non finanziaria: un'impresa soggetta agli obblighi di informativa di cui agli articoli 19 bis e 29 bis della Direttiva Accounting e che non è un'impresa finanziaria di cui alla lett. s);
- s) impresa finanziaria: un'impresa soggetta agli obblighi di informativa di cui agli articoli 19 bis e 29 bis della Direttiva Accounting che è un gestore di attività finanziarie, un ente creditizio ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, punto 1, del Regolamento (UE) n. 575/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, un'impresa di investimento ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, punto 2, del Regolamento (UE) n. 575/2013 citato, un'impresa di assicurazione ai sensi dell'articolo 13, punto 1, della direttiva 2009/138/CE del Parlamento europeo e del Consiglio o un'impresa di riassicurazione ai sensi dell'articolo 13, punto 4, della direttiva 2009/138/CE citata
- t) indicatori fondamentali di prestazione (KPI) per le imprese non finanziarie: il rapporto tra numeratore e denominatore di: fatturato, spese in conto capitale (CapEx) e spese operative (OpEx), come definiti nei punti di seguito, riferibili alle attività economiche ammissibili e alle attività economiche allineate
- u) fatturato: i ricavi risultanti dal bilancio d'esercizio (o consolidato) rilevati conformemente ai principi contabili applicabili²⁰.
- v) spese in conto capitale (CapEx): gli incrementi agli attivi materiali e immateriali durante l'esercizio considerati prima dell'ammortamento, della svalutazione e di qualsiasi rivalutazione (compresi quelli derivanti da rideterminazioni e riduzioni di valore, per l'esercizio in questione, ed escluse le variazioni del fair value (valore equo)), inclusi quelli derivanti da aggregazioni aziendali, risultanti dal bilancio d'esercizio (o consolidato) rilevati conformemente ai principi contabili applicabili²¹.
- w) spese operative (OpEx): i costi diretti non capitalizzati legati a ricerca e sviluppo, misure di ristrutturazione di edifici, locazione a breve termine, manutenzione e riparazione nonché a qualsiasi altra spesa diretta connessa alla manutenzione quotidiana di immobili, impianti e macchinari, a opera dell'impresa o di terzi cui sono esternalizzate tali mansioni, necessaria per garantire il funzionamento continuo ed efficace di tali attivi. Tali costi, quali quota parte di voci di bilancio d'esercizio (o consolidato), sono riconciliati con i dati di contabilità generale e conseguentemente con le relative voci del bilancio d'esercizio (o consolidato).²²
- x) CapEx di tipo c: spese in conto capitale così come definite alla lettera v), riferite specificamente all'acquisto di prodotti derivanti da attività economiche allineate alla tassonomia e a singole misure che consentono alle

²⁰ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegato I, par. 1.1.1.

²¹ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegato I, par. 1.1.2.1.

²² Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegato I, par. 1.1.3.

attività obiettivo di raggiungere basse emissioni di carbonio o di conseguire riduzioni dei gas a effetto serra entro 18 mesi²³

- y) OpEx di tipo c: spese operative così come definite alla lettera w), riferite specificamente all'acquisto di prodotti derivanti da attività economiche allineate alla tassonomia e a singole misure che consentono alle attività obiettivo di raggiungere basse emissioni di carbonio o di conseguire riduzioni dei gas a effetto serra entro 18 mesi²⁴.
- z) Indicatori fondamentali di prestazione (KPI) dei gestori di attività finanziarie²⁵: valore medio ponderato di tutti gli investimenti diretti a finanziare o associati ad attività economiche allineate rispetto al valore di tutte le attività finanziarie gestite.
- aa) Indicatori fondamentali di prestazione (KPI) degli enti creditizi²⁶:
 - (i) coefficiente di attivi verdi (*Green asset ratio* – GAR): il rapporto tra gli attivi dell'ente creditizio che finanziano attività economiche allineate o che sono investiti in tali attività e il totale degli attivi coperti
 - (ii) coefficiente per le esposizioni fuori bilancio: il rapporto tra le attività finanziarie gestite e la quota di garanzie finanziarie associate ad attività economiche allineate e, rispettivamente, il totale delle attività finanziarie gestite e il totale delle garanzie finanziarie
 - (iii) KPI relativo a commissioni e compensi²⁷: il rapporto tra i ricavi da commissioni e compensi per la fornitura alle imprese di servizi diversi dal prestito e dalla gestione di attività finanziarie e associati ad attività economiche allineate alla tassonomia e il totale dei ricavi da commissioni e compensi addebitati alle imprese per prodotti o servizi diversi dal prestito e dalla gestione di attività finanziarie
 - (iv) GAR per il portafoglio di negoziazione²⁷: il rapporto tra la somma degli acquisti e delle vendite di titoli ecosostenibili in termini assoluti e la somma degli acquisti totali e delle vendite totali di titoli in termini assoluti.
- bb) Indicatori fondamentali di prestazione (KPI) delle imprese di investimento²⁸:
 - (i) per le imprese di investimento che negoziano per conto proprio: il rapporto tra il valore degli investimenti ponderato per la quota delle attività economiche allineate e il totale degli attivi investiti dalle imprese di investimento per conto proprio
 - (ii) per le imprese di investimento che non negoziano per conto proprio: il rapporto tra la media ponderata dei ricavi generati dall'impresa di investimento in relazione al valore aggregato delle attività economiche allineate nell'ambito delle attività dei loro clienti e il totale degli attivi investiti diversi dalla negoziazione per conto proprio
- cc) Indicatori fondamentali di prestazione (KPI) delle imprese di assicurazione e di riassicurazione²⁹:
 - (i) KPI relativo agli investimenti: la media ponderata degli investimenti diretti a finanziare o associati ad attività economiche allineate
 - (ii) KPI relativo alle sottoscrizioni: i ricavi da assicurazioni non vita o, se del caso, da riassicurazioni, derivanti da «premi lordi contabilizzati», corrispondenti alle attività economiche di assicurazione o di riassicurazione allineate rapportati a uno tra il totale dei premi lordi di assicurazione non vita contabilizzati, il totale dei premi lordi di riassicurazione contabilizzati, il totale dei ricavi di assicurazioni non vita o il totale dei ricavi di riassicurazioni.

²³ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegato I, par. 1.1.2.2. lettera c).

²⁴ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegato I, par. 1.1.3.2. lettera c).

²⁵ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegati III e IV.

²⁶ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegati V e VI.

²⁷ La rendicontazione di tale KPI è prevista a partire dall'esercizio 2025.

²⁸ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegati VII e VIII.

²⁹ Regolamento delegato (UE) 2021/2178, Allegati IX e X.

Regole

Svolgimento dell'incarico in conformità al presente principio

20. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve applicare le regole contenute nel principio internazionale ISAE 3000R con riferimento a un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato.

Inoltre, con riferimento ai seguenti aspetti specifici:

- principi etici e di indipendenza
- gestione della qualità
- scetticismo professionale

- responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni

- procedure da svolgere sulla rendicontazione di sostenibilità, ivi incluse quelle relative al processo di valutazione della rilevanza definito nel precedente paragrafo 19 lett. g)

- osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia

- attestazioni scritte

- formazione delle proprie conclusioni e contenuto della relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da emettere ai sensi dell'art. 14-bis del D.Lgs. 39/10 all'esito dello svolgimento dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato

- altri obblighi di comunicazione,

il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve applicare le regole nel seguito indicate che forniscono considerazioni specifiche sulle modalità con cui devono essere applicate alcune regole contenute nell'ISAE 3000R.

Sia il principio internazionale ISAE 3000R sia il presente principio contengono anche la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" che include spiegazioni delle regole contenute in tali principi e indicazioni per metterle in atto. Conseguentemente, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve comprendere i testi dei due principi nella loro interezza, incluse le sezioni "Linee guida ed altro materiale esplicativo".³⁰

Principi etici e di indipendenza

21. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 20 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve rispettare i principi di etica e di indipendenza applicabili all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità.

Gestione della qualità

22. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 31 lett. a) dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve rispettare quanto previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. 39/10 in materia di organizzazione interna, ai sensi del comma 11-bis del medesimo articolo. I principi professionali adottati nell'ordinamento italiano in materia di qualità che il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve applicare sono i seguenti:
- a) principio ISQM (Italia) 1 "Gestione della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione ("Incarichi di *assurance*") o servizi connessi", a decorrere dal 1° gennaio 2025 salvo

³⁰ Il principio internazionale ISAE 3000R rinvia ad alcuni documenti internazionali, quali ad esempio la Prefazione alle pronunce internazionali in tema di gestione della qualità, revisione contabile completa, revisione contabile limitata, altri incarichi di *assurance* e servizi connessi (*Preface to the International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*) e il Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di *assurance* (*International Framework for Assurance Engagements (Assurance Framework)*) che non trovano applicazione nel contesto dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità conferito ai sensi dell'art. 8 del Decreto.

l'adozione anticipata al 1° gennaio 2024³¹

- b) principio ISQC (Italia 1) “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisione contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi”, fino al 31 dicembre 2024 in assenza di adozione anticipata del principio ISQM (Italia) 1 di cui alla lettera a) precedente.

Conseguentemente, nel contesto dell’incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità conferito ai sensi dell’art. 8 del Decreto, quanto richiesto dall’ISAE 3000R relativamente all’applicazione del principio *International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements* risulta soddisfatto dall’applicazione dei principi indicati al precedente capoverso.

Scetticismo professionale

23. Nell’applicare la regola di cui al paragrafo 37 dell’ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve esercitare lo scetticismo professionale con particolare riferimento a:
- a) possibili circostanze di frode o di irregolarità che hanno un effetto sulla determinazione e sulla presentazione delle informazioni contenute nella rendicontazione di sostenibilità
 - b) informazioni prospettiche relative a previsioni future e ipotesi sottostanti utilizzate, nelle quali è probabile che esista un rischio di errore significativo
 - c) ipotesi utilizzate per l’elaborazione di stime nelle quali è probabile che esista un rischio di errore significativo.

Si rinvia altresì a quanto previsto dal paragrafo 37 dell’ISAE 3000R sull’argomento.

Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni

24. Ai sensi dell’art. 8 del Decreto, ai fini del presente principio il revisore della rendicontazione di sostenibilità ha la responsabilità di esprimere le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui agli artt. 3 e 4 del Decreto (i) a quanto richiesto dalle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione (ii) agli obblighi di informativa previsti dall’art. 8 del Regolamento Tassonomia³². A tal fine, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve pianificare e svolgere le procedure del presente principio unitamente a quelle dell’ISAE 3000R nelle parti che si riferiscono a un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato.

Ai sensi dell’art. 14 del D.Lgs. 39/10, il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio ha la responsabilità di esprimere il proprio giudizio sul bilancio che indica se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell’esercizio. A tal fine, il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio acquisisce una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Il revisore legale emette una relazione di revisione contenente il proprio giudizio.

Tenuto conto della natura delle rispettive attività sopra richiamate, il revisore della rendicontazione di sostenibilità non deve svolgere verifiche sulle informazioni contenute nel bilancio ai sensi del quadro sull’informativa finanziaria applicabile, sui dati contabili utilizzati per la redazione del bilancio stesso o sui dati gestionali di natura contabile, che siano anche riportati nella rendicontazione di sostenibilità, compresa la sezione della tassonomia, salvo quanto previsto dal successivo par. 25. Analogamente, il revisore legale del bilancio non deve svolgere alcuna verifica sull’informativa della rendicontazione di sostenibilità

³¹ Si veda in proposito la determina MEF-RGS RR 184 dell’8 agosto 2023.

³² L’art. 8 del Decreto prevede altresì che il revisore della sostenibilità ha la responsabilità di esprimere le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità all’obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità di cui agli articoli 3, comma 11 e 4, comma 10, non trattata nel presente principio. Si veda in proposito il paragrafo 1.

contenuta nella relazione sulla gestione, fermo quanto previsto dall'art. 14, comma 2, lett. e) ed e-ter), del D.Lgs. 39/10.

25. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 62 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve leggere il bilancio e le sezioni della relazione sulla gestione diverse dalla rendicontazione di sostenibilità per identificare eventuali incoerenze significative rispetto alle informazioni presentate nella rendicontazione di sostenibilità.

Inoltre, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve effettuare il riscontro delle informazioni riportate nella rendicontazione di sostenibilità, escluse quelle presenti nella sezione della tassonomia, con le informazioni contenute nel bilancio ai sensi del quadro sull'informativa finanziaria applicabile o con i dati contabili utilizzati per la redazione del bilancio stesso o con i dati gestionali di natura contabile.

Con riferimento alle informazioni contenute nella sezione della tassonomia si rinvia alle procedure di riscontro di cui ai paragrafi 43 e 44 del presente principio.

Si rinvia altresì a quanto previsto dal paragrafo 62 dell'ISAE 3000R sull'argomento.

26. Ai sensi dell'art. 9-bis, comma 8-ter, del D.Lgs. 39/10, il revisore della rendicontazione di sostenibilità e il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio delle società, ove diversi, si scambiano, anche in deroga dell'obbligo di riservatezza di cui al comma 1 del medesimo articolo, ogni informazione necessaria allo svolgimento dei rispettivi incarichi attinente a elementi di collegamento/connettività³³ tra il bilancio e la rendicontazione di sostenibilità.

Sulla base di tale scambio di informazioni, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve valutare l'esecuzione di ulteriori procedure e l'attivazione delle comunicazioni con la direzione e con i soggetti responsabili della attività di governance.

In ogni caso, né il revisore della rendicontazione di sostenibilità né il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio possono fondare le proprie conclusioni sul lavoro svolto dal revisore che fornisce le informazioni. (Rif.: Par. A3-A5)

Rendicontazione della sostenibilità: pianificazione e svolgimento delle procedure³⁴

Significatività

27. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 44 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve:
- a) formulare le proprie considerazioni e stabilire indicazioni relativamente alla significatività per le informazioni di natura qualitativa (Rif.: Par. A6)
 - b) determinare la significatività per le informazioni di natura quantitativa. (Rif.: Par. A7-A8)

Si rinvia altresì a quanto previsto dal paragrafo 44 dell'ISAE 3000R sull'argomento.

28. Per le informazioni di natura quantitativa, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve determinare la significatività operativa applicabile nelle circostanze.

Comprensione del processo di valutazione della rilevanza (Rif.: Par. A9)

29. Nell'applicare le regole di cui ai paragrafi 46Le 47L dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve acquisire una comprensione del processo di valutazione della rilevanza attraverso l'analisi dell'approccio adottato dall'impresa in merito all'identificazione e alla valutazione degli impatti, dei rischi e delle opportunità rilevanti relativi alle questioni di sostenibilità, approccio basato sul principio di doppia rilevanza stabilito dall'ESRS 1, che include due dimensioni: la rilevanza d'impatto e la rilevanza finanziaria.

³³ I termini "collegamento" e "connettività" sono utilizzati negli ESRS per la traduzione di "connectivity" (vedi capitolo 9.2 ESRS 1).

³⁴ Le procedure della presente sezione non si applicano alle informazioni fornite in una specifica parte della sezione relativa all'ambiente della rendicontazione di sostenibilità ai sensi dell'art. 8 del Regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020. Per tali informazioni si veda la specifica sezione "Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure" nel seguito del presente principio.

Si rinvia altresì a quanto previsto dai paragrafi 46L e 47L dell'ISAE 3000R sull'argomento.

30. Nell'analizzare l'approccio adottato dall'impresa di cui al paragrafo 29, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve considerare: (Rif.: Par. A10)
- a) come l'impresa ha tenuto conto del contesto in cui opera, compresi le proprie attività, i propri rapporti commerciali e i portatori di interessi (Rif.: Par. A11)
 - b) se l'impresa ha consultato, per quanto applicabile, i portatori di interesse coinvolti e le relative modalità (in merito, per esempio, alle categorie di portatori di interesse coinvolti, alla tipologia di consultazione, alla frequenza e alla fase del processo di valutazione della rilevanza in cui sono stati consultati)
 - c) come l'impresa ha identificato gli impatti, i rischi e le opportunità relativi alle tematiche di sostenibilità alla luce delle informazioni emerse dall'analisi del contesto in cui opera, di cui alla precedente lettera a) e dalla consultazione dei portatori di interessi coinvolti di cui alla precedente lettera b) (Rif.: Par. A12)
 - d) come l'impresa ha valutato e definito gli impatti, i rischi e le opportunità rilevanti (Rif.: Par. A13)
 - e) come l'impresa ha definito le informazioni rilevanti in relazione alle questioni di sostenibilità, conformemente agli obblighi di informativa previsti dagli ESRS, ivi inclusi i relativi elementi di informazione e le eventuali informazioni specifiche dell'entità.
31. Sulla base delle informazioni acquisite all'esito dello svolgimento delle procedure di cui ai precedenti paragrafi 29 e 30, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve considerare se sono emersi elementi contraddittori che evidenziano l'eventuale esistenza di questioni di sostenibilità non considerate dall'impresa nel processo di valutazione della rilevanza.

Considerazione dei rischi e risposte ai rischi (Rif.: Par. A9)

32. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 48L dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione della sostenibilità, anche sulla base delle informazioni acquisite all'esito dello svolgimento delle procedure di cui ai precedenti paragrafi 29, 30 e 31, deve:
- a) identificare le aree della rendicontazione di sostenibilità nelle quali è probabile che esista un rischio di errore significativo
 - b) definire e svolgere le procedure per fronteggiare i rischi considerati nel precedente punto a) e per acquisire un'*assurance* limitata a supporto delle proprie conclusioni sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione.

Riconsiderazione dei rischi e svolgimento di ulteriori procedure

33. Se il revisore della rendicontazione di sostenibilità acquisisce nuove informazioni che non sono coerenti con le evidenze sulla base delle quali aveva identificato le aree della rendicontazione di sostenibilità di cui al paragrafo 32 punto a), deve riconsiderare, se necessario, tale identificazione.

Verifica dell'informativa sul processo di valutazione della rilevanza

34. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve verificare che l'informativa sul processo di valutazione della rilevanza fornita nella rendicontazione di sostenibilità sia conforme agli obblighi di informativa di cui all'ESRS 2 - IRO 1.

Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure

Significatività

35. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 44 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve: (Rif.: Par. A14)
- a) formulare le proprie considerazioni e stabilire indicazioni relativamente alla significatività per le informazioni di natura qualitativa
 - b) determinare la significatività per le informazioni di natura quantitativa. (Rif.: Par. A15)

Si rinvia altresì a quanto previsto dal paragrafo 44 dell'ISAE 3000R sull'argomento.

36. Per le informazioni di natura quantitativa, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve determinare la significatività operativa applicabile nelle circostanze.

Comprensione del processo di determinazione delle attività economiche e delle esposizioni ammissibili e allineate

37. Nell'applicare le regole di cui ai paragrafi 46L e 47L dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve: (Rif.: Par. A16)
- a) acquisire una comprensione dell'impresa, incluse le attività economiche svolte e le esposizioni, e del contesto in cui opera
 - b) acquisire una comprensione del processo messo in atto da parte dell'impresa per: (Rif: Parr. A17-A18)
 - identificare quali delle differenti attività economiche e delle esposizioni dell'impresa rientrano o sono riconducibili alle attività definite dalla Commissione europea come ammissibili sulla base del quadro di riferimento per la Tassonomia
 - determinare la natura allineata di tali attività economiche ed esposizioni ammissibili sulla base del quadro di riferimento per la Tassonomia
 - raccogliere le informazioni necessarie per predisporre la relativa rendicontazione
 - rispettare le richieste del quadro di riferimento per la Tassonomia con riferimento alla preparazione e presentazione:
 - delle informazioni qualitative, in particolare la natura delle attività e delle esposizioni ammissibili, le modalità con cui l'impresa ne ha valutato e determinato l'allineamento (contributo sostanziale, DNSH, garanzie minime di salvaguardia, criteri di vaglio tecnico), le basi di determinazione dei componenti degli indicatori fondamentali di prestazione (KPI) e le valutazioni effettuate per assegnare tali indicatori alle varie attività
 - delle informazioni quantitative, in particolare gli indicatori fondamentali di prestazione (KPI) e i modelli di presentazione di questi ultimi così come definiti dal quadro di riferimento per la Tassonomia con specifico riferimento alle imprese non finanziarie, se l'impresa ha valutato se le spese operative (Opex) non sono rilevanti per il proprio modello aziendale.

Si rinvia altresì a quanto previsto dai paragrafi 46L e 47L dell'ISAE 3000R sull'argomento.

Considerazione dei rischi e risposte ai rischi

38. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 48L dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione della sostenibilità, anche sulla base delle informazioni acquisite all'esito dello svolgimento delle procedure di cui al precedente paragrafo 37, deve, con riferimento alla tassonomia:
- a) identificare le informazioni nelle quali è probabile che esista un rischio di errore significativo (Rif. A19)
 - b) definire e svolgere le procedure per fronteggiare i rischi considerati nel precedente punto a) e per acquisire un'*assurance* limitata a supporto delle proprie conclusioni sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia. (Rif.: Par. A20)
39. Nella definizione e svolgimento delle procedure di cui al paragrafo 38 b) relativamente alla classificazione delle attività economiche e delle esposizioni fra ammissibili e non ammissibili, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve riscontrare, per le informazioni per le quali è probabile che esista un rischio di errore significativo, che:
- a) le attività economiche ritenute ammissibili siano effettivamente incluse nell'elenco delle attività economiche ammissibili del quadro di riferimento per la Tassonomia (Rif: Par. A21)
 - b) le esposizioni ritenute ammissibili siano ponderate in funzione degli indicatori fondamentali di prestazione

(KPI) relativi al fatturato e ai CapEx per le attività economiche ammissibili comunicate dalla controparte (A22-A23)

- c) l'identificazione da parte della direzione delle attività economiche ammissibili sia supportata da documentazione che permetta di accertarne la rispondenza ai requisiti richiesti dal quadro di riferimento per la Tassonomia.
40. Nella definizione e svolgimento delle procedure di cui al paragrafo 38 b) relativamente alle attività economiche e alle esposizioni allineate, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve riscontrare, per le informazioni per le quali è probabile che esista un rischio di errore significativo:
- a) la corrispondenza delle attività o delle esposizioni oggetto di analisi di allineamento da parte della direzione con le attività economiche o con le esposizioni ammissibili identificate dalla stessa (Rif: Par. A24)
- b) che le esposizioni ritenute allineate siano ponderate in funzione degli indicatori fondamentali di prestazione (KPI) relativi al fatturato e ai CapEx per le attività economiche allineate comunicate dalla controparte (Rif: Par. A22)
- c) le valutazioni formulate dall'impresa in merito al rispetto delle condizioni previste dal quadro di riferimento per la Tassonomia e se ha preso in considerazione le interpretazioni, le domande frequenti o altri orientamenti, pareri e commenti formulati dalla Commissione europea (inclusi quelli formulati da organismi consultivi della Commissione europea) e/o dalle autorità di regolamentazione europee e italiane
- d) con riferimento alle garanzie minime di salvaguardia, che l'analisi svolta dall'impresa copra tutti gli ambiti richiesti dal quadro di riferimento per la Tassonomia (diritti umani, lotta alla corruzione, fiscalità, etica d'impresa, diversità ed esposizione ad armi controverse³⁵), tenendo in considerazione le informazioni acquisite durante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera riguardanti:
- eventuali controversie che l'impresa ha affrontato o sta affrontando;
 - le procedure di dovuta diligenza attuate dall'impresa.

Ulteriori procedure

41. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve riscontrare che il perimetro di analisi considerato dalla direzione nella determinazione delle attività economiche e delle esposizioni ammissibili corrisponda alla totalità delle attività e delle esposizioni dell'impresa.
42. Con riferimento agli indicatori fondamentali di prestazione (KPI), il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve verificare che:
- a) l'impresa abbia riconciliato i dati utilizzati quale base per la determinazione degli indicatori con i dati contabili utilizzati per la redazione del bilancio e/o con i dati gestionali a loro volta riconciliati con i dati contabili
- b) i calcoli aritmetici degli indicatori siano accurati.
43. Se l'impresa è non finanziaria, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve riscontrare che:
- il fatturato totale delle attività economiche valutate come allineate, ammissibili non allineate e non ammissibili, corrisponda con l'ammontare dei ricavi rilevati in bilancio
 - il totale delle spese in conto capitale delle attività economiche valutate come allineate, ammissibili non allineate e non ammissibili, corrisponda agli incrementi delle voci dettagliate al paragrafo 19 v) del presente principio, risultanti nelle note al bilancio
 - il totale delle spese operative delle attività economiche valutate come allineate, ammissibili non allineate e non ammissibili, sia riconciliata con le voci pertinenti del bilancio o con i dati contabili utilizzati per la redazione del bilancio stesso o con i dati gestionali a loro volta riconciliati con i dati contabili. (Rif.: Par. 19

³⁵ Si veda l'art. 18 del Regolamento Tassonomia e l'art. 2, punto 17) del SFRD relativo al principio di "non arrecare un danno significativo".

w))

44. Se l'impresa è finanziaria, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve riscontrare che gli indicatori fondamentali di prestazione (KPI), sulla base delle componenti di cui al paragrafo 19 punti z), aa), bb), cc) siano coerenti con quanto riportato nel bilancio dell'impresa finanziaria.
45. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve verificare se le informazioni presentate ai sensi dell'art. 8 del Regolamento Tassonomia incluse nella rendicontazione di sostenibilità siano:
- inserite in una parte chiaramente identificabile della rendicontazione di sostenibilità, in accordo con le disposizioni dell'ESRS 1, paragrafi 113 e 115 primo periodo
 - fornite per ciascuno dei sei obiettivi ambientali
 - conformi alle regole di presentazione stabilite nel quadro di riferimento per la Tassonomia.

Attestazioni scritte

46. Nell'applicare le regole di cui ai paragrafi 56 e 57 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve richiedere alla direzione e ove appropriato ai responsabili delle attività di governance una attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per la rendicontazione di sostenibilità nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti, ad esclusione di quelli chiaramente trascurabili, deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa. (Rif: Par. A25)

Si rinvia altresì a quanto previsto dai paragrafi 56 e 57 dell'ISAE 3000R sull'argomento.

Redazione della relazione di attestazione sull'esame limitato

47. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 69 dell'ISAE 3000R, la relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da emettere all'esito dello svolgimento dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato deve essere in forma scritta e deve contenere gli elementi di cui ai paragrafi successivi.

Contenuto della relazione di attestazione

Titolo

48. Il titolo della relazione di attestazione deve riportare il riferimento all'art. 14-bis del D.Lgs. 39/10 ai sensi del quale viene emessa la relazione.

Destinatari

49. I destinatari sono rappresentati dai soggetti che hanno conferito l'incarico ai sensi dell'art. 8 del Decreto, vale a dire gli azionisti/soci dell'impresa³⁶.

Conclusioni del revisore della rendicontazione di sostenibilità

50. La prima sezione della relazione deve includere le conclusioni del revisore della rendicontazione di sostenibilità e deve essere intitolata "Conclusioni".
51. La sezione "Conclusioni" della relazione deve inoltre:
- identificare i riferimenti normativi in base ai quali è stato conferito l'incarico al revisore della rendicontazione di sostenibilità
 - identificare l'impresa la cui rendicontazione di sostenibilità è oggetto di esame limitato ("*limited assurance engagement*")
 - indicare che la rendicontazione di sostenibilità è stata oggetto di esame limitato ("*limited assurance engagement*")
 - specificare la data di riferimento della rendicontazione di sostenibilità
 - identificare i riferimenti normativi in base ai quali è stata predisposta la rendicontazione di sostenibilità.
52. Nell'esprimere le conclusioni senza modifica, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve indicare che,

³⁶ Anche nella circostanza di cui all'art. 18, comma 1, del Decreto in materia di disposizioni transitorie, i destinatari della relazione di attestazione saranno gli azionisti/soci.

sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che:

- la rendicontazione di sostenibilità non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione. Tali norme sono rappresentate dagli standard di rendicontazione adottati dalla Commissione Europea ai sensi della Direttiva (UE) 2013/34/UE (“ESRS”)
- le informazioni previste dal quadro di riferimento per la Tassonomia non siano state redatte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità all’art. 8 del Regolamento (UE) n. 852 del 18 giugno 2020.

Elementi alla base delle conclusioni

53. Immediatamente dopo la sezione “Conclusioni” la relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Elementi alla base delle conclusioni” che:

- indica che l’esame limitato è stato svolto in conformità al Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)
- indica che:
 - a) le procedure svolte in un incarico di esame limitato variano per natura e tempistica rispetto a quelle necessarie per lo svolgimento di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole e sono meno estese
 - b) conseguentemente, il livello di sicurezza ottenuto in un incarico di esame limitato è sostanzialmente inferiore rispetto al livello di sicurezza che sarebbe stato ottenuto se fosse stato svolto un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole
- fa riferimento alla sezione della relazione di attestazione che descrive le responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità stabilite dal Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – SSAE (Italia)
- include una dichiarazione che il revisore della rendicontazione di sostenibilità è indipendente dall’impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili, identificando l’ordinamento giuridico italiano quale origine di tali norme di etica e di indipendenza
- include una dichiarazione che il revisore della rendicontazione di sostenibilità applica il principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) n. 1 oppure il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 a seconda delle circostanze come indicato nel paragrafo 22 del presente principio
- dichiara se il revisore della rendicontazione di sostenibilità ritiene di aver acquisito evidenze sufficienti e appropriate su cui basare le proprie conclusioni.

Responsabilità per la rendicontazione di sostenibilità

54. Ai sensi dell’art. 10, comma 1, del Decreto, gli amministratori sono responsabili che le informazioni richieste dagli artt. 3 e 4 del medesimo Decreto siano fornite in conformità al Decreto stesso e agiscono secondo criteri di professionalità e diligenza. Conseguentemente, la relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità per la rendicontazione di sostenibilità” che indica che gli amministratori sono responsabili per:

- lo sviluppo e l’implementazione del processo volto a individuare le informazioni da includere nella rendicontazione di sostenibilità in conformità a quanto richiesto dagli ESRS e per la descrizione di tale processo nella rendicontazione
- la redazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità agli articoli del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione, inclusa la conformità agli ESRS e all’art. 8 del Regolamento Tassonomia
- la configurazione, la messa in atto e il mantenimento, nei termini previsti dalla legge, di quella parte del controllo interno ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione della rendicontazione di sostenibilità che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- la selezione e l’applicazione di metodi appropriati per elaborare le informazioni incluse nella rendicontazione di sostenibilità e l’elaborazione di ipotesi e stime in merito a specifiche informazioni di sostenibilità che siano

ragionevoli nelle circostanze.

55. La sezione dal titolo “Responsabilità per la rendicontazione di sostenibilità” di cui al paragrafo 54 deve anche identificare i responsabili della supervisione del processo di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità. Alla luce di quanto indicato nell’art. 10, comma 1, secondo capoverso, del Decreto, il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza sull’osservanza delle disposizioni stabilite nel Decreto e, pertanto, la relazione di attestazione farà riferimento alla responsabilità del collegio sindacale di vigilare, nei termini previsti dalla legge, sull’osservanza delle disposizioni stabilite nel Decreto.

Limitazioni intrinseche nella redazione della rendicontazione di sostenibilità

56. Se applicabile, la relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Limitazioni intrinseche nella redazione della rendicontazione di sostenibilità” che descriva eventuali limitazioni intrinseche significative collegate alla misurazione o alla valutazione di uno o più specifici aspetti relativi alle questioni di sostenibilità rispetto alle disposizioni di riferimento, incluse le limitazioni intrinseche che riguardano le informazioni prospettiche incluse nella rendicontazione di sostenibilità. (Rif.: Par. A26-A28)

Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità

57. La relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità del revisore per l’attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità”.
58. Tale sezione della relazione di attestazione deve indicare che:
- a) gli obiettivi del revisore della rendicontazione di sostenibilità sono di acquisire un livello di sicurezza limitato che la rendicontazione di sostenibilità non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali e di emettere una relazione contenente le conclusioni
 - b) gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base della rendicontazione di sostenibilità
 - c) il revisore della rendicontazione di sostenibilità esercita il giudizio professionale e mantiene lo scetticismo professionale per tutta la durata dell’incarico
 - d) il revisore della rendicontazione di sostenibilità identifica l’informativa nella quale è probabile che si verifichi un errore significativo, sia dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e definisce e svolge procedure in risposta a tali rischi
 - e) il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l’esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno.

Riepilogo del lavoro svolto

59. La relazione di attestazione deve includere una sezione dal titolo “Riepilogo del lavoro svolto” che contiene il riepilogo delle principali procedure svolte quale base per la formulazione delle conclusioni. Tale riepilogo deve descrivere una sintesi della natura, tempistica ed estensione delle procedure svolte in modo sufficiente per permettere all’utente di comprendere il lavoro svolto e l’*assurance* limitata ottenuta.

Nome e firma del responsabile dell’incarico

60. Il nome del responsabile dell’incarico deve essere indicato nella relazione di attestazione. Tale responsabile deve firmare la relazione di attestazione.

Sede del responsabile dell’incarico

61. La relazione di attestazione deve indicare il luogo nel quale il responsabile dell’incarico esercita la propria attività.

Data della relazione di attestazione

62. La relazione di attestazione deve riportare una data non antecedente alla data in cui:
- (i) il revisore della rendicontazione di sostenibilità ha acquisito le evidenze su cui basare le conclusioni, inclusa l'evidenza che coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità abbiano dichiarato di essersi assunti la responsabilità della rendicontazione di sostenibilità
 - (ii) il riesame della qualità dell'incarico è completato, nel caso in cui sia richiesto tale riesame secondo quanto previsto dal principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia 1) o dal principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 a seconda delle circostanze come indicato nel paragrafo 22 del presente principio oppure dalle direttive o procedure del soggetto incaricato.
63. L'Appendice 2 al presente principio fornisce un esempio di relazione di attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità individuale in caso di conclusioni senza modifica. Inoltre, per facilità di utilizzo, nella medesima Appendice è fornito un esempio di relazione di attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità consolidata in caso di conclusioni senza modifica.

Richiamo di informativa e paragrafo relativo ad altri aspetti

64. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 68 dell'ISAE 3000R, il revisore della rendicontazione di sostenibilità, qualora ritenga di dover inserire eventuali richiami di informativa ovvero paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di attestazione, deve inserire in tale relazione sezioni separate immediatamente dopo la sezione "Elementi alla base delle conclusioni" con un titolo appropriato che comprenda, nel caso del richiamo di informativa, il termine "Richiamo di informativa" o, nel caso del paragrafo degli altri aspetti, "Altri aspetti" o altro titolo appropriato.

Informazioni comparative

65. L'approccio agli obblighi di reportistica del revisore della rendicontazione di sostenibilità rispetto alle informazioni comparative è quello dei dati corrispondenti. Infatti, gli ESRS prescrivono che l'impresa divulghi informazioni comparative per il periodo precedente per tutte le metriche quantitative e gli importi monetari comunicati nel periodo in corso. Inoltre, ove pertinente per la comprensione dell'informativa sulla sostenibilità del periodo in corso, l'impresa può anche comunicare informazioni comparative per l'informativa di carattere descrittivo. È altresì prescritto che uno specifico ESRS possa imporre all'impresa di presentare per una metrica o un elemento di informazione più di un periodo comparativo.³⁷

Nel primo anno di preparazione della dichiarazione di sostenibilità ai sensi del Decreto e pertanto nel primo anno di applicazione degli ESRS, l'impresa non è tenuta a comunicare le informazioni comparative prescritte. Per gli obblighi di informativa elencati nell'appendice C *Elenco degli obblighi di informativa introdotti gradualmente* dell'ESRS 1, questa disposizione transitoria si applica con riferimento al primo anno dell'obbligo di informativa introdotto.³⁸

Da ultimo, con riferimento alla comunicazione delle informazioni di cui all'art. 8 del Regolamento Tassonomia, in relazione a quanto indicato nell'art. 8, comma 3, del Regolamento delegato (UE) 2021/2178, le imprese finanziarie e non finanziarie forniscono, ove previsto, nella rendicontazione di sostenibilità gli indicatori fondamentali di prestazione relativi al precedente esercizio. (Rif.: Par. A29-A30)

66. Il revisore deve stabilire se la rendicontazione di sostenibilità include le informazioni comparative richieste dagli ESRS o dal quadro di riferimento per la Tassonomia e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato. A tale scopo il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve considerare se:
- a) le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati
 - b) i principi e i criteri di determinazione delle informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo in esame, oppure, laddove siano stati cambiati, se i principi e i criteri di determinazione cambiati siano stati correttamente applicati e adeguatamente presentati nella rendicontazione di sostenibilità.

³⁷ ESRS 1 - 7.1 Presentazione delle informazioni comparative, parr. 76, 83 e 86.

³⁸ ESRS 1 - 10.3 Disposizione transitoria relativa alla sezione 7.1 Presentazione delle informazioni comparative, par. 136.

Rendicontazione di sostenibilità del periodo precedente sottoposta a verifica da parte di un altro revisore della rendicontazione di sostenibilità

67. Qualora la rendicontazione di sostenibilità del periodo precedente sia stata sottoposta a verifica da parte di un altro revisore della rendicontazione di sostenibilità, il revisore della rendicontazione di sostenibilità, in un paragrafo della relazione di attestazione relativo ad altri aspetti, deve: (Rif.: Par. A31)
- a) dichiarare che la rendicontazione di sostenibilità del periodo precedente è stata sottoposta a verifica da parte di un altro revisore della rendicontazione di sostenibilità
 - b) riportare la tipologia di conclusioni espresse dal precedente revisore e, qualora siano state emesse delle conclusioni con modifica, le relative motivazioni
 - c) riportare la data di tale relazione.

Interazioni fra le conclusioni sulla conformità alle norme del Decreto che disciplinano i criteri di redazione della rendicontazione di sostenibilità e le conclusioni sulla conformità all'art. 8 del Regolamento (UE) n. 852 del 18 giugno 2020

68. Nel caso di espressione di conclusioni con modifica sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve considerare se possano esistere eventuali interazioni sulle conclusioni sulla conformità delle informazioni previste dal quadro di riferimento per la Tassonomia all'art. 8 del Regolamento Tassonomia dell'aspetto o degli aspetti che hanno generato la modifica alle conclusioni. Allo stesso modo, nel caso di espressione di conclusioni con modifica sulla conformità delle informazioni previste dal quadro di riferimento per la Tassonomia all'art. 8 del Regolamento Tassonomia, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve considerare se possano esistere eventuali interazioni sulle conclusioni sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione dell'aspetto o degli aspetti che hanno generato la modifica alle conclusioni.

Altri obblighi di comunicazione

69. Nell'applicare la regola di cui al paragrafo 78 dell'ISAE 3000R, se il revisore della rendicontazione di sostenibilità di enti di interesse pubblico (EIP) e di enti sottoposti a regime intermedio (ESRI), in virtù di quanto previsto dall'art. 9-bis, comma 8-quater, del D.Lgs. 39/10, sospetta o ha validi motivi per sospettare che possano verificarsi o si siano verificate irregolarità, frodi incluse, relative alla rendicontazione di sostenibilità sottoposta a esame limitato, deve informare l'impresa invitandola a svolgere accertamenti sulla questione, nonché ad adottare le misure appropriate per porre rimedio alle suddette irregolarità ed evitare che le stesse si ripresentino in futuro. Nel caso in cui l'EIP o l'ESRI non svolga accertamenti sulla questione, il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve informare le autorità designate quali responsabili di esaminare tali irregolarità.

Si rinvia altresì a quanto previsto dal paragrafo 78 dell'ISAE 3000R sull'argomento.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni

Rendicontazione di sostenibilità (Rif.: Par. 19 b))

A1. Le informazioni relative alle questioni di sostenibilità possono essere presentate in documenti, espressamente individuati dal principio ESRS 1, diversi dalla rendicontazione di sostenibilità. In particolare, i paragrafi 119 e 121 dell'ESRS 1 indicano che, purché siano soddisfatte le specifiche condizioni nel seguito illustrate, le informazioni e gli elementi di informazione specifici prescritti da un obbligo di informativa di cui a un ESRS possono essere inclusi nella rendicontazione di sostenibilità mediante riferimento (“*incorporation by reference*”):

- a) a un'altra sezione della relazione sulla gestione
- b) al bilancio
- c) alla dichiarazione sul governo societario (se non inclusa nella relazione sulla gestione)
- d) alla relazione sulla remunerazione prescritta dalla direttiva 2007/36/CE del Parlamento europeo e del Consiglio
- e) al documento di registrazione universale di cui all'articolo 9 del regolamento (UE) 2017/1129
- f) all'informativa al pubblico a norma del regolamento (UE) n. 575/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio (informativa nell'ambito del terzo pilastro)
- g) alla relazione dell'impresa redatta a norma del regolamento (UE) n. 1221/2009 che istituisce il sistema di ecogestione e audit (EMAS) dell'UE³⁹.

Il paragrafo 120 dell'ESRS 1 elenca le condizioni specifiche che devono caratterizzare le informazioni incluse mediante riferimento, vale a dire che:

- a) costituiscano un elemento di informazione separato e siano chiaramente identificate nel documento in questione come riguardanti il requisito di divulgazione pertinente o il dato specifico pertinente prescritto da un obbligo di informativa
- b) siano pubblicate prima della relazione sulla gestione o contestualmente ad essa
- c) siano redatte nella stessa lingua della dichiarazione di sostenibilità
- d) siano soggette almeno allo stesso livello di attestazione della conformità della dichiarazione di sostenibilità
- e) soddisfino gli stessi requisiti tecnici di digitalizzazione della dichiarazione di sostenibilità.

Pertanto, qualora, nel rispetto di quanto previsto dagli ESRS, l'impresa si avvalga della facoltà di includere informazioni o elementi di informazione nella rendicontazione di sostenibilità mediante riferimento ai documenti sopra elencati⁴⁰, tali informazioni o elementi di informazione sono da considerarsi parte integrante della rendicontazione di sostenibilità su cui il revisore della rendicontazione di sostenibilità si esprime mediante apposita relazione. In presenza di informazioni o elementi di informazione inclusi nella rendicontazione di sostenibilità mediante riferimento già assoggettati almeno allo stesso livello di attestazione della conformità della dichiarazione di sostenibilità da parte di altri soggetti, il revisore della rendicontazione di sostenibilità valuterà se il lavoro svolto da tali soggetti sia adeguato ai propri scopi.

³⁹ Con specifico riferimento al documento di cui alla lettera g), l'ESRS 1, paragrafo 121, prescrive che le informazioni incluse mediante riferimento siano predisposte utilizzando gli stessi criteri adottati per la redazione delle informazioni di cui agli ESRS, compreso l'ambito di consolidamento e il trattamento delle informazioni sulla catena del valore.

⁴⁰ Si ricorda in proposito che il paragrafo 122 dell'ESRS 1 indica quanto segue: “Nel redigere la rendicontazione di sostenibilità facendo ricorso all'inclusione mediante riferimento, l'impresa tiene conto della coerenza complessiva delle informazioni comunicate e si accerta che l'inclusione mediante riferimento non pregiudichi la leggibilità della dichiarazione sulla sostenibilità. L'appendice G *Esempio di inclusione mediante riferimento* fornisce un esempio illustrativo di inclusione mediante riferimento (cfr. ESRS 2 BP-2)”.

Errore (Rif.: Par. 19 l))

A2. Gli errori possono derivare da molteplici circostanze, fra cui per esempio le seguenti:

- imprecisioni nella raccolta o nell'elaborazione delle informazioni utilizzate per preparare la rendicontazione di sostenibilità
- manipolazioni od occultamento delle informazioni in modo tale da risultare fuorvianti per gli utilizzatori;
- giudizi, formulati dalla direzione, che riguardano stime considerate irragionevoli dal revisore della rendicontazione della sostenibilità
- inclusione di informazioni inappropriate, ad esempio informazioni che non soddisfano quanto previsto dagli ESRS o dal quadro di riferimento per la Tassonomia, o errata applicazione del processo di identificazione delle informazioni da rendicontare da parte della direzione che porta ad includere un numero eccessivo di informazioni non rilevanti che oscurano o distorcono le informazioni da includere nella rendicontazione di sostenibilità
- inclusione di informazioni che non sono supportate da evidenze sufficienti e appropriate
- omissione di informazioni richieste dagli ESRS o dal quadro di riferimento per la Tassonomia, ad esempio mancata inclusione di un'informazione richiesta o di suoi elementi, od omissione di informazioni relative a un evento successivo significativo non adeguatamente divulgato che potrebbe modificare le decisioni degli utilizzatori
- informazioni che a giudizio del revisore della rendicontazione di sostenibilità:
 - (i) sono ambigue
 - (ii) sono determinate con precisione ma vengono presentate in modo vago
- modifiche alle informazioni rispetto al precedente periodo di rendicontazione senza una ragionevole giustificazione o senza che ne siano rese note le ragioni
- modalità di presentazione delle informazioni, come ad esempio:
 - (i) fuori contesto, in modo sbilanciato, o con un'importanza maggiore o minore di quella richiesta, sulla base delle evidenze disponibili e degli ESRS o del quadro di riferimento per la Tassonomia;
 - (ii) uso di superlativi e aggettivi che descrivono un risultato più positivo di quanto sia dimostrabile
- conclusioni generalizzate basate su informazioni non complete.

Nel contesto dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità, gli errori identificati durante lo svolgimento delle procedure oggetto del presente principio spesso non possono essere sommati in un unico valore numerario al fine di determinarne l'effetto complessivo sulla rendicontazione di sostenibilità, a causa delle diverse tipologie di informazioni a cui si riferiscono, in particolare quelle di natura qualitativa.

Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e del revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio e relativo scambio di informazioni (Rif.: Par. 26)

A3. La tempistica dello scambio di informazioni potrà variare a seconda delle circostanze dell'incarico, tenuto conto delle finalità di detto scambio diretto alla comunicazione di informazioni rilevanti ai fini dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità per il revisore della sostenibilità e ai fini dell'incarico di revisione del bilancio per il revisore legale.

Le circostanze dell'incarico possono includere, ad esempio, la rilevanza e la natura dell'aspetto da comunicare e la necessità di coinvolgimento della direzione o dei responsabili delle attività di governance.

A4. A titolo esemplificativo, qualora dallo scambio di informazioni con il revisore legale emergano circostanze o aspetti significativi rilevanti ai fini dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, il revisore della rendicontazione di sostenibilità potrà discutere tali aspetti con la direzione e con i responsabili delle attività di governance al fine di considerarne l'eventuale effetto sulla propria valutazione dei rischi di errori significativi nella rendicontazione di sostenibilità, compresa la sezione della tassonomia, e intraprendere azioni appropriate nelle circostanze. Esempi di circostanze o aspetti significativi possono

riguardare la previsione del revisore legale di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione con riferimento ad aspetti rilevanti per il revisore della rendicontazione di sostenibilità ai fini del proprio incarico oppure aspetti significativi segnalati dal revisore legale con riferimento a temi di sostenibilità presentati nel bilancio medesimo.

- A5. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità non può fondare le proprie conclusioni sul lavoro svolto dal revisore legale del bilancio, per esempio con riferimento alle procedure di verifica svolte da quest'ultimo sul sistema di controllo interno per la produzione dell'informativa finanziaria volto altresì alla produzione di dati disaggregati e/o rielaborati, rispetto alle informazioni contenute nel bilancio, pertinenti alla rendicontazione di sostenibilità.

Rendicontazione di sostenibilità: pianificazione e svolgimento delle procedure

Significatività (Rif.: Par. 27)

- A6. Esempi di fattori che possono essere pertinenti per la formulazione delle considerazioni e la definizione delle indicazioni relativamente alla significatività per le informazioni di natura qualitativa sono:

- il numero di soggetti interessati dalla questione di sostenibilità e la gravità del suo effetto. Per esempio, una fuoriuscita di rifiuti pericolosi può avere un impatto su un numero ridotto di soggetti, ma l'effetto di tale fuoriuscita potrebbe portare a gravi conseguenze negative per l'ambiente
- l'interazione e l'importanza relativa di più argomenti e aspetti degli stessi, come nel caso di una rendicontazione che include numerosi indicatori di performance
- la forma della presentazione delle informazioni sulla sostenibilità quando i criteri applicabili consentono differenti presentazioni
- la natura di un potenziale errore e quando questo può essere considerato significativo. Per esempio, la natura delle deviazioni osservate di un controllo quando le informazioni sulla sostenibilità sono costituite da una dichiarazione che un processo esiste o che il controllo è efficace
- quando la questione della sostenibilità riguarda un programma governativo o un'entità del settore pubblico, se un particolare aspetto del programma o dell'entità è significativo in relazione alla natura e alla visibilità del programma o dell'entità
- se i criteri applicabili includono il concetto di “due diligence” per quanto riguarda gli impatti, la natura e l'estensione di tali impatti. Ad esempio, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può considerare se l'informativa dell'impresa non contenga le azioni intraprese per prevenire o mitigare gli impatti negativi o abbia ignorato ulteriori impatti negativi oppure non indichi se le azioni dell'impresa per prevenire o mitigare gli impatti negativi non siano state efficaci, ovvero se l'informativa descriva in modo fuorviante gli aspetti di cui sopra
- per le informazioni descrittive, se il livello di dettaglio della descrizione o le formulazioni usate per descrivere la questione possano dare una rappresentazione fuorviante agli utilizzatori delle informazioni sulla sostenibilità
- le modalità con cui la presentazione delle informazioni influiscono sulla percezione delle stesse da parte degli utilizzatori. Ad esempio, quando la direzione presenta le informazioni sotto forma di grafici, diagrammi o immagini, le considerazioni sulla significatività possono includere l'eventualità che l'utilizzo di scale diverse per le ascisse e le ordinate di un grafico possa dare luogo a informazioni errate o fuorvianti.

- A7. I fattori quantitativi si riferiscono alla dimensione dell'errore riguardante l'informazione, se presente, che è:

- a) espressa numericamente; o
- b) altrimenti correlata a valori numerici (ad esempio, il numero di deviazioni osservate di un controllo può essere un fattore quantitativo significativo quando l'informazione sulla sostenibilità è rappresentata da una attestazione che il controllo è efficace).

Esempi di fattori che possono essere pertinenti per la determinazione della significatività per le informazioni di natura quantitativa sono:

- se un potenziale errore potrebbe influire sulla conformità alle leggi o ai regolamenti, compreso il fatto che vi sia un incentivo o una pressione sulla direzione per raggiungere un obiettivo o un risultato atteso. Ad esempio, il revisore della rendicontazione di sostenibilità potrebbe considerare significativo un potenziale errore se questo incidesse su una soglia in base alla quale l'impresa dovrebbe pagare una tassa sulle emissioni

- se un potenziale errore sia significativo, in base alla comprensione da parte del revisore della rendicontazione di sostenibilità di precedenti comunicazioni agli utilizzatori di tale rendicontazione, su questioni rilevanti per le loro esigenze informative: ad esempio, in relazione al risultato atteso di obiettivi o target, l'impatto che un potenziale errore avrebbe sul raggiungimento dell'obiettivo o del target da parte dell'entità.

A8. Per le informazioni di natura quantitativa la significatività può essere determinata applicando una percentuale, eventualmente scelta all'interno di un determinato intervallo, al valore indicato nella rendicontazione di sostenibilità. Il valore di significatività determinato può essere diverso a seconda della specifica informazione e può non essere il medesimo valore di significatività calcolato nell'ambito della revisione contabile del bilancio da cui sono tratte le informazioni di natura quantitativa.

Comprensione del processo di valutazione della rilevanza e considerazione dei rischi e risposte ai rischi (Rif.: Parr. 29-31)

A9. Ai fini dell'applicazione delle regole indicate nei paragrafi 29-31, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può svolgere una o più delle seguenti procedure:

- a) indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa quali per esempio singoli individui che si occupano di sostenibilità o la funzione di revisione interna con riferimento alle questioni di sostenibilità
- b) lettura dei verbali degli incontri della direzione e dei soggetti responsabili delle attività di governance e di altri organi o comitati presso i quali sono discusse le questioni di sostenibilità e, ove applicabile, delle funzioni coinvolte nella predisposizione della rendicontazione di sostenibilità
- c) procedure di analisi comparativa
- d) osservazioni e ispezioni, utili per confermare o meno le informazioni ottenute dalla direzione o da altri soggetti all'interno dell'impresa. In tale ambito, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può ottenere e analizzare la documentazione predisposta dall'impresa a supporto del processo di valutazione della rilevanza, delle considerazioni pertinenti formulate e delle decisioni prese da parte dei soggetti con l'autorità appropriata.

A10. Al fine di analizzare l'approccio adottato dall'impresa in merito all'identificazione e alla valutazione degli impatti⁴¹, dei rischi e delle opportunità rilevanti relativi alle questioni di sostenibilità, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può effettuare, nella scelta delle procedure di cui al precedente paragrafo A9, indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa in merito a come è stato configurato e messo in atto tale processo e ottenere e analizzare, ove applicabile, i documenti predisposti dalla direzione che lo descrivono, considerando se il processo ha tenuto conto dei risultati delle procedure di dovuta diligenza, nella misura in cui implementate, e di come i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nel processo medesimo.

A11. Nel comprendere come l'impresa ha tenuto conto del contesto in cui opera, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può considerare se l'impresa:

- a) ha tenuto conto di un'analisi delle proprie attività, dei propri prodotti e/o servizi e delle proprie relazioni commerciali
- b) si è avvalsa di analisi da fonti esterne all'azienda, quali dati settoriali, analisi di benchmark, report pubblici, pubblicazioni scientifiche, ricerche su trend generali legati alle questioni di sostenibilità
- c) ha effettuato una ricognizione dei principali portatori di interessi dell'impresa e delle modalità di coinvolgimento degli stessi.

A12. Nel comprendere come l'impresa ha identificato gli impatti, i rischi e le opportunità relativi alle questioni di sostenibilità il revisore della rendicontazione di sostenibilità può, nella scelta delle procedure di cui al precedente paragrafo A9, effettuare indagini presso la direzione e ottenere e analizzare la documentazione predisposta al fine di comprendere se l'impresa ha considerato le questioni di sostenibilità incluse al par. RA 16 dell'ESRS 1, le eventuali questioni di sostenibilità specifiche per l'impresa e gli orizzonti temporali di riferimento per impatti, rischi e opportunità potenziali.

A13. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità nell'acquisire una comprensione in merito al processo di

⁴¹ Si ricorda in proposito il documento pubblicato dall'EFRAG IG 1 "*Materiality assessment implementation*".

valutazione e definizione degli impatti, dei rischi e delle opportunità rilevanti può, nella scelta delle procedure di cui al precedente paragrafo A9, effettuare indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa in merito a come è stato configurato e messo in atto tale processo e può ottenere e considerare le informazioni concernenti i criteri e le soglie applicati dall'impresa rispettivamente per la valutazione della rilevanza d'impatto e della rilevanza finanziaria nonché eventuali documenti a supporto.

Tassonomia: pianificazione e svolgimento delle procedure

Significatività (Rif.: Par. 35)

A14. Esempi di fattori che possono essere pertinenti per la formulazione delle considerazioni e la definizione delle indicazioni relativamente alla significatività per le informazioni di natura qualitativa oppure per la determinazione della significatività per le informazioni di natura quantitativa sono:

- l'esistenza di determinate informazioni qualitative in relazione a quanto previsto dal quadro di riferimento per la Tassonomia: per esempio, la natura delle attività ammissibili, le modalità con cui l'impresa ne ha valutato e determinato l'allineamento, le basi di determinazione dei componenti degli indicatori fondamentali di prestazione (KPI), le valutazioni effettuate per assegnare tali indicatori alle varie attività;
- la corrispondenza delle informazioni qualitative riportate secondo quanto previsto dal quadro di riferimento per la Tassonomia con le analisi effettivamente condotte dall'impresa (per esempio, la natura delle attività ammissibili, le modalità con cui l'impresa ne ha valutato e determinato l'allineamento, le basi di determinazione dei componenti degli indicatori fondamentali di prestazione (KPI), le valutazioni effettuate per assegnare tali indicatori alle varie attività);
- la coerenza tra le informazioni qualitative riportate in merito al rispetto dei criteri di vaglio tecnico e le informazioni quantitative riguardanti l'allineamento così come risultanti dagli indicatori fondamentali di prestazione (KPI): per esempio, se dalla lettura dell'informativa si evince che i criteri di vaglio tecnico sono stati rispettati ma le percentuali di allineamento sono pari a zero;
- se un potenziale errore potrebbe derivare da un incentivo o una pressione sulla direzione per raggiungere uno specifico livello di allineamento. Per esempio, il revisore della rendicontazione di sostenibilità potrebbe considerare significativo un potenziale errore se questo incidesse su una soglia in base alla quale l'impresa dovrebbe pagare un maggiore tasso di interesse relativo ad un finanziamento legato a parametri di tassonomia;
- se un potenziale errore potrebbe influire sulla reputazione o valutazione dell'impresa, sulla base di impegni di determinati livelli di ammissibilità e allineamento presi nella rendicontazione di sostenibilità precedente, in piani di sostenibilità o in altre comunicazioni rilevanti agli utilizzatori di tale rendicontazione;
- per le informazioni descrittive, se il livello di dettaglio della descrizione o le formulazioni usate per descrivere la questione possano dare un'immagine fuorviante agli utilizzatori della tassonomia
- le modalità con cui la presentazione delle informazioni influiscono sulla percezione delle stesse da parte degli utilizzatori. Ad esempio, quando la direzione, su base volontaria e in aggiunta alle regole di presentazione stabilite nel quadro di riferimento per la Tassonomia, presenta le informazioni sotto forma di grafici, diagrammi o immagini, le considerazioni sulla significatività possono includere l'eventualità che l'utilizzo di scale diverse per le ascisse e le ordinate di un grafico possa dare luogo a informazioni errate o fuorvianti.

A15. Per le informazioni di natura quantitativa quali per esempio un indicatore, la significatività può essere determinata applicando una percentuale, eventualmente scelta all'interno di un determinato intervallo, al valore indicato al denominatore di ciascun indicatore, tenendo conto dell'impatto che un eventuale errore avrebbe sullo specifico indicatore oggetto di verifica. Pertanto, il valore di significatività determinato può non essere il medesimo valore di significatività calcolato nell'ambito della revisione contabile del bilancio da cui sono tratte le informazioni di natura quantitativa.

Comprensione del processo di determinazione delle attività economiche e delle esposizioni ammissibili e allineate (Rif.: Par. 37)

A16. Ai fini della regola indicata nel paragrafo 37, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può svolgere una o più delle seguenti procedure:

- indagini presso la direzione o altri soggetti all'interno dell'impresa quali per esempio singoli individui che si occupano di tassonomia o la funzione di revisione interna con riferimento alla tassonomia

- lettura dei verbali degli incontri della direzione e dei soggetti responsabili delle attività di governance e di altri organi o comitati presso i quali sono discusse le questioni inerenti alla tassonomia e, ove applicabile, delle funzioni coinvolte nella predisposizione della tassonomia
- procedure di analisi comparativa
- osservazioni e ispezioni, utili per confermare o meno le informazioni ottenute dalla direzione o da altri soggetti all'interno dell'impresa. In tale ambito, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può ottenere e analizzare la documentazione predisposta dall'impresa a supporto del processo di determinazione delle attività economiche e delle esposizioni ammissibili e allineate.

A17. La comprensione del processo di determinazione delle attività economiche e delle esposizioni ammissibili e delle attività economiche e delle esposizioni allineate da parte dell'impresa rappresenta un aspetto particolarmente rilevante. In tale ambito gli aspetti pertinenti potranno essere:

- le competenze, esperienze e conoscenze in materia di quadro di riferimento per la Tassonomia delle risorse umane destinate alla preparazione delle informazioni
- le modalità di identificazione delle attività economiche e delle esposizioni ammissibili, incluse le modalità con cui è stata valutata la completezza e l'accuratezza delle informazioni raccolte dall'impresa, e le valutazioni o interpretazioni significative formulate dalla direzione
- le modalità di identificazione delle attività economiche e delle esposizioni allineate, incluse le valutazioni o interpretazioni significative formulate dalla direzione con riferimento al contributo sostanziale, al DNSH, ai criteri di vaglio tecnico e alle garanzie minime di salvaguardia
- con riferimento alle garanzie minime di salvaguardia, da valutare a livello di impresa nel suo complesso e non a livello di singola attività, gli aspetti pertinenti possono essere i seguenti:
 - il perimetro considerato ai fini delle stesse
 - gli elementi specifici, anche con riferimento alle peculiarità del contesto legislativo che caratterizza i paesi in cui si trova ad operare, che l'impresa ha considerato per definire e attuare le proprie procedure, garantendone la conformità con:
 - le linee guida OCSE destinate alle imprese multinazionali
 - i Principi guida delle Nazioni Unite su imprese e diritti umani (inclusi i principi e i diritti stabiliti dalle otto convenzioni fondamentali individuate nella dichiarazione dell'Organizzazione internazionale del lavoro sui principi e i diritti fondamentali nel lavoro e dalla Carta internazionale dei diritti dell'uomo)
 - il principio di "non arrecare un danno significativo" di cui all'art. 2 punto 17) del SFDR, nell'attuazione delle procedure di cui sopra,
- nell'ambito dell'analisi di allineamento dei CapEx di tipo c e degli OpEx di tipo c per le imprese non finanziarie e alle esposizioni per le imprese finanziarie: la provenienza, la modalità di raccolta e la qualità delle informazioni provenienti da terze parti, che la direzione ha utilizzato con riferimento alla verifica del contributo sostanziale, del DNSH, dei criteri di vaglio tecnico e delle garanzie minime di salvaguardia
- nell'ambito dell'analisi di ammissibilità e allineamento, nel caso di attività economiche che contribuiscono a più obiettivi ambientali, le modalità con cui l'impresa non finanziaria ha evitato il doppio conteggio ("*double counting*")
- la tempistica di predisposizione delle informazioni, l'effettuazione del riesame finale da parte della direzione e il processo di approvazione formale.

A18. Per quanto riguarda i dati contabili, aspetti pertinenti possono essere:

- la comprensione delle modalità con cui gli indicatori fondamentali di prestazione (KPI) sono determinati, inclusi gli aspetti di controllo interno pertinenti
- i sistemi informativi utilizzati

Considerazione dei rischi e risposte ai rischi (Rif.: Parr. 38-40)

A19. Aspetti pertinenti per l'identificazione delle informazioni nelle quali è probabile che esista un rischio di errore significativo possono essere:

- a) il settore di appartenenza,

- b) la complessità dell'organizzazione dell'impresa
- c) la diversità e la complessità delle attività economiche e delle esposizioni dell'impresa
- d) il numero di attività economiche e delle esposizioni ammissibili
- e) gli indicatori fondamentali di prestazione (KPI) da comunicare e se la loro determinazione comporta l'applicazione di metodologie che sono soggette a gradi di incertezza in funzione di:
 - 1) limiti intrinseci della conoscenza scientifica
 - 2) ipotesi formulate
 - 3) dati disponibili
 - 4) processi di stima effettuati
 - 5) ricorso a terze parti per la predisposizione delle informazioni e/o per la verifica di alcune di esse
 - 6) esistenza di cause, contenziosi o controversie relative agli ambiti previsti dal quadro di riferimento per la Tassonomia (ad esempio, diritti umani, lotta alla corruzione, fiscalità ed etica d'impresa)
- f) il grado di dettaglio delle descrizioni o la terminologia utilizzata per descrivere un aspetto, che possono fornire una rappresentazione fuorviante agli utilizzatori dell'informazione.

A20. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità può svolgere una o più delle seguenti procedure:

- indagini presso la direzione o altri soggetti interni o esterni all'impresa
- procedure di analisi comparativa
- osservazioni
- ispezioni, anche in loco
- conferme esterne ove l'impresa faccia affidamento su informazioni acquisite da terze parti
- riesecuzione e ricalcoli
- utilizzo di banche dati, metodologie o benchmark, per esempio quelli specifici di settore.

A21. Il revisore della rendicontazione di sostenibilità può utilizzare i codici della nomenclatura delle attività economiche NACE⁴² e le descrizioni delle attività economiche ammissibili contenute nel quadro di riferimento per la Tassonomia.

A22. Le disposizioni di riferimento⁴³ prevedono che le imprese finanziarie utilizzino, per calcolare i propri indicatori fondamentali di prestazione, le più recenti informazioni disponibili, quali dati e indicatori fondamentali di prestazione fornite dall'impresa beneficiaria degli investimenti o dalle altre controparti. Le imprese beneficiarie degli investimenti o controparti sono soggette alla presentazione di tali informazioni nella loro rendicontazione di sostenibilità e rappresentano pertanto le fonti originarie e quindi autorevoli e credibili di dette informazioni.

Conseguentemente, il revisore potrà valutare che l'estensione delle procedure da svolgere su tali informazioni può essere limitata, ad esempio alla verifica che le informazioni utilizzate dall'impresa finanziaria

per il calcolo dei propri indicatori fondamentali di prestazione coincidono con quelle pubblicate dalla impresa beneficiaria o dalla controparte e alla verifica delle modalità di raccolta di tali dati e indicatori fondamentali di prestazione implementate dall'impresa finanziaria.

A23. Ai fini dello svolgimento del riscontro dell'analisi di ammissibilità svolta dalla direzione con riferimento alle esposizioni per le imprese finanziarie, qualora significative, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può valutare, sulla base delle modalità attraverso le quali la direzione ha raccolto le informazioni da terze parti, di effettuare le più opportune procedure di revisione tra quelle indicate al par. A20.

A24. Ai fini dello svolgimento del riscontro dell'analisi di allineamento svolta dalla direzione con riferimento a CapEx di tipo c ed OpEx di tipo c per le imprese non finanziarie e alle esposizioni per le imprese finanziarie, qualora significative, il revisore della rendicontazione di sostenibilità può valutare, sulla base delle modalità tramite cui la direzione ha raccolto le informazioni da terze parti, di effettuare le più opportune procedure di revisione tra quelle

⁴² Classificazione statistica delle attività economiche nella Comunità europea.

⁴³ Si veda l'art. 8, comma 4, del Regolamento delegato (UE) 2021/2178.

indicate al par. A20.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 46)

A25. Il paragrafo 46 del presente principio richiede al revisore della rendicontazione di sostenibilità di cumulare gli errori non corretti identificati nel corso del lavoro, diversi da quelli chiaramente trascurabili. “Chiaramente trascurabile” non è un’espressione equivalente a “non significativo”. Gli errori chiaramente trascurabili sono di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) o di una natura completamente diversa, rispetto a quelli identificati come significativi. Gli errori chiaramente trascurabili sono irrilevanti sia se considerati singolarmente o nel loro insieme e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura o circostanze in cui si sono verificati. Qualora sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, tale errore o errori non vanno considerati come chiaramente trascurabili.

Il revisore della rendicontazione di sostenibilità può definire un importo al di sotto del quale gli errori nelle informazioni di natura quantitativa siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto si attende che l’insieme di tali errori chiaramente non avrà un effetto significativo sulla rendicontazione di sostenibilità. Anche gli errori nell’informativa di natura qualitativa possono essere trascurabili, senza dover essere cumulati, sia se considerati singolarmente o nel loro insieme e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura e circostanze in cui si sono verificati.

Redazione della relazione di attestazione sull’esame limitato

Contenuto della relazione di attestazione

Limitazione intrinseche nella redazione della rendicontazione di sostenibilità (Rif.: Par. 56)

A26. Una questione di sostenibilità può essere caratterizzata da incertezze intrinseche nella sua misurazione o valutazione (per esempio la stima dei rischi legati al cambiamento climatico nel lungo periodo lungo la catena del valore). Per effetto delle incertezze intrinseche riguardanti la questione di sostenibilità, può esistere una vasta gamma di risultati possibili e può essere difficile identificare un eventuale errore nella questione di sostenibilità.

Per esempio, le informazioni prospettiche sono per loro natura soggette a maggiore incertezza nella loro misurazione o valutazione rispetto alle informazioni storiche. Può pertanto esistere una vasta gamma di risultati possibili e può essere difficile identificare e valutare un errore, incluso se le assunzioni sono ragionevoli nel caso di una previsione, o realistiche e in linea con la finalità dell’informazione nel caso di proiezioni.

A27. Se, in alcune circostanze, ci si può aspettare che le limitazioni intrinseche siano ben comprese dagli utilizzatori della rendicontazione di sostenibilità, in altre, invece, può essere appropriato che il revisore della rendicontazione di sostenibilità ne faccia esplicito riferimento nella propria relazione. Quest’ultimo caso può essere quello in cui le incertezze intrinseche nella misurazione o valutazione rivestano una importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione della rendicontazione di sostenibilità. Per esempio, per le emissioni di gas a effetto serra, può essere appropriato evidenziare che l’informativa fornita dall’entità in merito alle emissioni Scope 3 sono soggette a maggiori limitazioni intrinseche rispetto a quelle Scope 1 e 2, a causa della scarsa disponibilità e la precisione relativa delle informazioni utilizzate per definire le informazioni sulle emissioni Scope 3, sia di natura quantitativa sia di natura qualitativa, relative alla catena del valore.

A28. Descrivere le limitazioni intrinseche significative nella relazione di attestazione in conformità al paragrafo 56 ha un significato diverso rispetto all’inserimento di un paragrafo di richiamo di informativa. Le limitazioni intrinseche sono infatti presenti nella misurazione o nella valutazione di aspetti specifici relativi a questioni di sostenibilità a prescindere dal fatto che siano state indicate nella rendicontazione di sostenibilità dal soggetto responsabile della sua redazione. Tuttavia, può essere utile che le incertezze alla base delle limitazioni intrinseche siano indicate in modo più dettagliato nella rendicontazione di sostenibilità a cura di tale soggetto.

In presenza di informazioni prospettiche, menzionate nel precedente paragrafo A26, da rendicontare nella rendicontazione di sostenibilità a cura degli Amministratori in conformità agli ESRS, un esempio di formulazione del paragrafo da inserire nella sezione “Limitazioni intrinseche nella redazione della rendicontazione di sostenibilità” potrà essere il seguente:

“Ai fini della rendicontazione delle informazioni prospettiche in conformità agli ESRS, agli Amministratori è

richiesta l'elaborazione di tali informazioni sulla base di ipotesi, descritte nella rendicontazione individuale di sostenibilità, in merito a eventi che potranno accadere in futuro e a possibili future azioni da parte della Società. A causa dell'aleatorietà connessa alla realizzazione di qualsiasi evento futuro, sia per quanto concerne il concretizzarsi dell'accadimento sia per quanto riguarda la misura e la tempistica della sua manifestazione, gli scostamenti fra i valori consuntivi e le informazioni prospettive potrebbero essere significativi."

Informazioni comparative (Rif.: Parr. 65 e 67)

A29. Nel primo anno di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità, le disposizioni normative che riguardano le informazioni comparative possono generare comportamenti diversi in quanto le imprese potrebbero:

- a) avvalersi della disposizione transitoria di non presentare le informazioni comparative, ove applicabile
- b) non avvalersi della disposizione transitoria di cui alla lettera a) e presentare volontariamente le informazioni comparative elaborate appositamente per la rendicontazione di sostenibilità e pertanto non sottoposte a verifica da parte del revisore della rendicontazione di sostenibilità.

A30. Con riferimento al primo anno di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità, per quelle imprese che erano già soggette agli obblighi di cui al D.Lgs. 254/16 e pertanto hanno predisposto la dichiarazione non finanziaria nei precedenti esercizi, nel seguito sono forniti due esempi di formulazione del paragrafo di Altri aspetti da inserire nella relazione di attestazione:

- a) utilizzo della disposizione transitoria di non presentare le informazioni comparative previste dagli ESRS e presentazione delle informazioni comparative corrispondenti a quelle fornite ai sensi dell'art. 8 del Regolamento Tassonomia: non essendo presentate le informazioni comparative in conformità alla disposizione transitoria prevista dagli ESRS, il revisore della rendicontazione di sostenibilità potrà non fare alcuna menzione nella relazione di attestazione su tale aspetto mentre, con riferimento alle informazioni fornite ai sensi dell'art. 8 del Regolamento Tassonomia, poiché l'impresa è obbligata a presentare le informazioni comparative per le quali non sussisteva l'obbligo di verifica, il paragrafo di Altri aspetti potrà essere formulato come segue:

“Altri aspetti oppure Altri aspetti – Informazioni comparative

La rendicontazione di sostenibilità dell'esercizio chiuso al [gg][mm][aa] contiene, nella specifica sezione [inserire numero e/o denominazione della sezione/del paragrafo in cui sono inserite le informazioni di cui all'art. 8 del Regolamento Tassonomia], le informazioni comparative riferite all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1], che non sono state sottoposte a verifica.”

- b) presentazione volontaria delle informazioni comparative previste dagli ESRS, elaborate appositamente per la rendicontazione di sostenibilità, e presentazione delle informazioni comparative corrispondenti a quelle fornite ai sensi dell'art. 8 del Regolamento Tassonomia: il paragrafo di Altri aspetti potrà essere formulato come segue:

“Altri aspetti oppure Altri aspetti – Informazioni comparative

Le informazioni comparative presentate nella dichiarazione di sostenibilità riferite all'esercizio chiuso al [gg][mese][anno-1] non sono state sottoposte a verifica.”

A31. L'esempio di formulazione che potrà essere utilizzato è il seguente:

“Altri aspetti oppure Altri aspetti: informazioni comparative

“La rendicontazione di sostenibilità per l'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], i cui dati sono presentati a fini comparativi, è stata sottoposta a un esame limitato da parte di un altro revisore che, il [data relazione altro revisore], ha espresso su tale rendicontazione [delle conclusioni senza rilievi][delle conclusioni con rilievi/delle conclusioni negative/una dichiarazione di impossibilità ad esprimere delle conclusioni] a causa di [riportare le relative motivazioni alla base delle conclusioni con modifica].”

Appendice 1
(Rif.: Par. 2)

Principio internazionale sugli incarichi di *assurance* (ISAE) n. 3000 (Revised) “Incarichi di *assurance* diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica” emanato dall’International Auditing and Assurance Standards Board

PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUGLI INCARICHI DI ASSURANCE (ISAE) 3000 (REVISED)
INCARICHI DI ASSURANCE DIVERSI DALLE REVISIONI CONTABILI COMPLETE O DALLE
REVISIONI CONTABILI LIMITATE DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA STORICA

(In vigore per le relazioni di assurance datate 15 dicembre 2015 o successivamente)

INDICE

	Paragrafo
Introduzione	1-4
Oggetto.....	5-8
Data di entrata in vigore.....	9
Obiettivi	10-11
Definizioni+	12-13
Regole	
Svolgimento di un incarico di assurance in conformità ai principi ISAE.....	14-19
Principi etici	20
Accettazione e mantenimento	21-30
Gestione della qualità.....	31-36
Scetticismo professionale, giudizio professionale, capacità e tecniche di assurance	37-39
Pianificazione e svolgimento dell'incarico	40-47
Acquisizione delle evidenze.....	48-60
Eventi successivi.....	61
Altre informazioni.....	62
Descrizione dei criteri applicabili	63
Giungere alla conclusione di assurance	64-66
Redazione della relazione di assurance.....	67-71
Conclusioni senza modifica e con modifica	72-77
Altri obblighi di comunicazione	78
Documentazione.....	79-83
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Introduzione	A1
Obiettivi	A2
Definizioni	A3-A20
Svolgimento di un incarico di assurance in conformità ai principi ISAE.....	A21-A29
Principi etici	A30-A34

Accettazione e mantenimento	A35-A59
Gestione della qualità.....	A60-A75
Scetticismo professionale e giudizio professionale	A76-A85
Pianificazione e svolgimento dell’incarico	A86-A108
Acquisizione delle evidenze.....	A109-A140
Eventi successivi	A141-A142
Altre informazioni	A143
Descrizione dei criteri applicabili	A144-A146
Giungere alla conclusione di assurance	A147-A158
Redazione della relazione di assurance.....	A159-A188
Conclusioni senza modifica e con modifica	A189-A192
Altri obblighi di comunicazione	A193-A199
Documentazione.....	A200-A207
Appendice: Ruoli e responsabilità	

Il principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000 (Revised), *Incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica*, deve essere letto congiuntamente alla *Prefazione alle pronunce internazionali in tema di gestione della qualità, revisione contabile completa, revisione contabile limitata, altri incarichi di assurance e servizi connessi*.

Il presente Principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000 (Revised) “Incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell’informativa finanziaria storica” dell’International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) nel dicembre 2016 e successivamente aggiornato per effetto di *conforming amendments*. È stato tradotto in italiano dal CNDCEC con la collaborazione di ASSIREVI, dell’INRL e di CONSOB e riprodotto con il permesso di IFAC. Il processo di traduzione del presente Principio è stato approvato da IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Il testo approvato del presente Principio è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese. L’IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all’IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

1. Il presente principio internazionale sugli incarichi di assurance (nel seguito, anche “presente principio”) tratta degli incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o limitate dell’informativa finanziaria storica, queste ultime trattate rispettivamente dai principi di revisione internazionali (ISA) e dai principi internazionali sugli incarichi di revisione limitata (ISRE). (Rif.: Parr. A21–A22)

2. Gli incarichi di assurance includono sia gli incarichi di attestazione, in cui una parte diversa dal professionista misura o valuta l’oggetto sottostante rispetto ai criteri, sia gli incarichi diretti, in cui è il professionista che misura o valuta l’oggetto sottostante rispetto ai criteri. Il presente principio contiene regole, linee guida e altro materiale esplicativo specifici per gli incarichi di attestazione di assurance ragionevole e di assurance limitata. Il presente principio può essere applicato anche agli incarichi diretti di assurance ragionevole e di assurance limitata, adattato e integrato secondo quanto necessario nelle circostanze dell’incarico.

3. Il presente principio si basa sul presupposto che:

- a) i membri del team dell’incarico e il responsabile del riesame della qualità dell’incarico (per quegli incarichi in cui quest’ultimo sia stato nominato) sono soggetti alle regole dell’*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* dell’International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relative agli incarichi di assurance, ovvero ad altri principi professionali o a disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano almeno altrettanto stringenti; (Rif.: Parr. A30–A34)
- b) il professionista che sta svolgendo l’incarico appartiene a un soggetto incaricato che è tenuto a rispettare l’ISQM 1,¹ ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, riguardanti la responsabilità di tale soggetto per il proprio sistema di gestione della qualità, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell’ISQM 1. (Rif.: Parr. A61–A66)

4. La gestione della qualità all’interno dei soggetti incaricati che svolgono incarichi di assurance e la conformità ai principi etici, inclusi quelli relativi all’indipendenza, sono ampiamente riconosciuti come aspetti di pubblico interesse e sono una parte integrante degli incarichi di assurance di elevata qualità. In relazione allo svolgimento di incarichi di assurance è richiesta un’approfondita conoscenza di tali principi. Un soggetto che svolge un incarico di assurance e dichiara la conformità al presente principio o ad altri principi internazionali sugli incarichi di assurance (di seguito, anche “principi ISAE”) deve tenere presente che il presente principio include regole che riflettono il presupposto indicato al paragrafo precedente.

Oggetto

5. Il presente principio tratta degli incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o limitate dell’informativa finanziaria storica, come specificato nel *Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di assurance*. Laddove un principio ISAE specifico per un oggetto sia pertinente all’oggetto di un determinato incarico, quel principio si applica in aggiunta al presente principio. (Rif.: Parr. A21–A22)

6. Non tutti gli incarichi svolti da professionisti sono incarichi di assurance. Altri incarichi svolti di frequente che non sono incarichi di assurance, come definiti dal paragrafo 12 a) (e quindi non sono oggetto dei principi ISAE), includono:

- a) gli incarichi oggetto dei principi internazionali sui servizi connessi (ISRS), quali gli incarichi per lo svolgimento di procedure concordate e incarichi di compilazione;²

¹ Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM) 1, *Gestione della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione (“Incarichi di assurance”) o servizi connessi.*

² ISRS 4400, *Incarichi per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente relative all’informativa finanziaria* e ISRS 4410 (Revised), *Incarichi di compilazione.*

- b) la predisposizione di dichiarazioni dei redditi qualora non sia espressa alcuna conclusione di assurance;
- c) gli incarichi di consulenza, quali le consulenze gestionali e fiscali. (Rif.: Par. A1)

7. Un incarico di assurance svolto in conformità ai principi ISAE può essere parte di un incarico più ampio. In tali circostanze, i principi ISAE sono pertinenti solo alla parte dell'incarico relativa all'assurance.

8. I seguenti incarichi, che possono essere coerenti con la descrizione di cui al paragrafo 12 a), non sono considerati incarichi di assurance in conformità ai principi ISAE:

- a) incarichi per testimoniare in procedimenti legali su aspetti relativi alla contabilità, alla revisione, alle imposte o di altra natura;
- b) incarichi che includono giudizi professionali, pareri o formulazioni da cui un utilizzatore può intendere un certo livello di assurance, qualora si verifichino tutte le seguenti condizioni:
 - i) tali giudizi, pareri o formulazioni sono solo marginali rispetto all'incarico nel suo complesso;
 - ii) l'utilizzo di qualunque relazione scritta emessa è espressamente limitato ai soli potenziali utilizzatori specificati nella relazione stessa;
 - iii) in base ad un accordo scritto con i potenziali utilizzatori specificati, l'incarico non è da intendersi come incarico di assurance;
 - iv) l'incarico non viene rappresentato come incarico di assurance nella relazione emessa.

Data di entrata in vigore

9. Il presente principio entra in vigore per gli incarichi di assurance per i quali la relativa relazione sia datata 15 dicembre 2015 o successivamente.

Obiettivi

10. Nello svolgimento di un incarico di assurance, gli obiettivi del professionista sono i seguenti:

- a) acquisire un'assurance ragionevole o un'assurance limitata, a seconda dei casi, in merito al fatto se le informazioni sull'oggetto non contengano errori significativi;
- b) esprimere una conclusione sul risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante mediante una relazione scritta che comunichi una conclusione di assurance ragionevole o di assurance limitata e descriva gli elementi alla base della conclusione stessa; (Rif.: Par. A2)
- c) fare ulteriori comunicazioni come richiesto dal presente principio e da eventuali altri principi ISAE pertinenti.

11. In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire un'assurance ragionevole o un'assurance limitata, come appropriato, e una conclusione con rilievi nella relazione del professionista non sia sufficiente nelle circostanze per le finalità di informativa ai potenziali utilizzatori, il presente principio richiede che il professionista dichiari l'impossibilità di esprimere una conclusione ovvero receda dall'incarico (o si dimetta), qualora il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

Definizioni

12. Ai fini del presente principio e degli altri principi ISAE, a meno che sia indicato diversamente, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato. (Rif.: Par. A27)

- a) Incarico di assurance - Un incarico in cui un professionista ha lo scopo di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per esprimere una conclusione volta ad accrescere il grado di fiducia dei potenziali utilizzatori, diversi dalla parte responsabile, nelle informazioni sull'oggetto (ossia nel risultato della misurazione o della valutazione di un oggetto sottostante rispetto ai criteri). Ogni incarico di assurance è classificato in base a due profili: (Rif.: Par. A3)
 - i) un incarico di assurance ragionevole o un incarico di assurance limitata:

- a. Incarico di assurance ragionevole - Un incarico di assurance in cui il professionista riduce il rischio dell'incarico ad un livello accettabilmente basso nelle circostanze dell'incarico stesso come base per la propria conclusione. La conclusione del professionista è espressa in una forma che comunica il proprio giudizio sul risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri;
 - b. Incarico di assurance limitata - Un incarico di assurance in cui il rischio dell'incarico è maggiore rispetto a quello di un incarico di assurance ragionevole. Il professionista riduce tuttavia tale rischio ad un livello che sia accettabile nelle circostanze dell'incarico stesso per poter esprimere una conclusione in una forma che comunica se, in base alle procedure svolte e alle evidenze acquisite, siano pervenuti all'attenzione del professionista elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate. In un incarico di assurance limitata la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte sono limitate rispetto a quelle necessarie in un incarico di assurance ragionevole, ma sono pianificate per acquisire un livello di assurance che, a giudizio del professionista, sia adeguato. Il livello di assurance acquisito dal professionista è adeguato se è probabile che accresca la fiducia dei potenziali utilizzatori nelle informazioni sull'oggetto ad un grado chiaramente maggiore di irrilevante; (Rif.: Parr. A3–A7)
- ii) un incarico di attestazione o un incarico diretto: (Rif.: Par. A8)
- a. Incarico di attestazione - Un incarico di assurance in cui una parte diversa dal professionista misura o valuta l'oggetto sottostante rispetto ai criteri. Inoltre, una parte diversa dal professionista presenta spesso le informazioni risultanti sull'oggetto in una relazione o in una dichiarazione. In alcuni casi, tuttavia, le informazioni sull'oggetto possono essere presentate dal professionista nella relazione di assurance. In un incarico di attestazione, la conclusione del professionista indica se le informazioni sull'oggetto non contengono errori significativi. La conclusione del professionista può essere formulata con riferimento: (Rif.: Parr. A179, A181)
 - i. all'oggetto sottostante e ai criteri applicabili;
 - ii. alle informazioni sull'oggetto e ai criteri applicabili; ovvero
 - iii. ad una dichiarazione resa dalla parte interessata, o dalle parti interessate.
 - b. Incarico diretto - Un incarico di assurance nel quale il professionista misura o valuta l'oggetto sottostante rispetto ai criteri applicabili e presenta le informazioni risultanti sull'oggetto all'interno della relazione di assurance, o allegandole alla stessa. In un incarico diretto, la conclusione del professionista indica il risultato ottenuto dalla misurazione o dalla valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri.
- b) Capacità e tecniche di assurance - Quelle capacità e tecniche di pianificazione, di raccolta e valutazione di evidenze, di comunicazione e rendicontazione dimostrate da un professionista di assurance che sono diverse dalle competenze riguardanti l'oggetto sottostante a qualsiasi incarico specifico di assurance ovvero la sua misurazione o valutazione. (Rif.: Par. A9)
 - c) Criteri - I termini di riferimento utilizzati per misurare o valutare l'oggetto sottostante. I “criteri applicabili” sono i criteri utilizzati per un determinato incarico. (Rif.: Par. A10)
 - d) Circostanze dell'incarico – L'ampio contesto che definisce un determinato incarico, che include: i termini dell'incarico; le caratteristiche dell'oggetto sottostante, indipendentemente dal fatto che un incarico sia di assurance ragionevole oppure di assurance limitata; i criteri di misurazione o di valutazione; le esigenze informative dei potenziali utilizzatori; le caratteristiche rilevanti della parte responsabile, del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, della parte conferente e dei contesti in cui essi rispettivamente operano; ed altri aspetti, ad esempio, eventi, operazioni, condizioni e prassi, che possono avere un effetto significativo sull'incarico.

- e) Responsabile dell'incarico - Il partner o altra persona nominata dal soggetto incaricato che è responsabile dell'incarico e del suo svolgimento, nonché della relazione di assurance emessa per conto di tale soggetto e che, ove richiesto, dispone dell'appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o da altro organismo previsto dalla legge. L'espressione "responsabile dell'incarico" va intesa, ove pertinente, come riferita alla figura equivalente nell'ambito del settore pubblico.
- f) Rischio dell'incarico - Il rischio che il professionista esprima una conclusione inappropriata nel caso in cui le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate. (Rif.: Parr. A11–A14)
- g) Parte conferente - La parte che incarica, o le parti che incaricano, il professionista di svolgere l'incarico di assurance. (Rif.: Par. A15)
- h) Team dell'incarico - Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e qualsiasi altra persona che svolga procedure nell'ambito dell'incarico, escluso l'esperto esterno del professionista.
- i) Evidenze - Informazioni utilizzate dal professionista per giungere alla propria conclusione. Le evidenze includono sia le informazioni contenute nei sistemi informativi pertinenti, ove presenti, sia altre informazioni. Ai fini dei principi ISAE: (Rif.: Parr. A147–A153)
 - i) la sufficienza delle evidenze è la misura della loro quantità;
 - ii) l'appropriatezza delle evidenze è la misura della loro qualità.
- j) Soggetto incaricato (Firm) – Un professionista, uno studio professionale, una società o un'altra entità costituiti da singoli professionisti. L'espressione "soggetto incaricato" va intesa, ove pertinente, come riferita alla figura equivalente nell'ambito del settore pubblico.
- k) Informativa finanziaria storica – Informazioni espresse in termini finanziari relative ad una determinata impresa, derivanti principalmente dal sistema contabile dell'impresa, che riguardano eventi economici verificatisi in periodi amministrativi precedenti ovvero condizioni o circostanze di tipo economico presenti a date di riferimento passate.
- l) Funzione di revisione interna – La funzione di un'impresa che svolge attività di assurance e di consulenza allo scopo di valutare e migliorare l'efficacia dei processi di governance, di gestione del rischio e di controllo interno dell'impresa.
- m) Potenziali utilizzatori – La persona (le persone) o l'organizzazione (le organizzazioni), o il relativo gruppo (i relativi gruppi) che il professionista si aspetta utilizzeranno la relazione di assurance. In alcuni casi, possono esserci potenziali utilizzatori diversi dai destinatari della relazione di assurance. (Rif.: Parr. A16–A18, A37)
- n) Soggetto che effettua la misurazione o la valutazione - La parte o le parti che misurano o valutano l'oggetto sottostante rispetto ai criteri. Il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione possiede le competenze sull'oggetto sottostante. (Rif.: Parr. A37, A39)
- o) Errore — Una differenza tra le informazioni sull'oggetto e l'appropriata misurazione o valutazione dell'oggetto sottostante in conformità ai criteri. Gli errori possono essere intenzionali o non intenzionali, qualitativi o quantitativi, e includono le omissioni.
- p) Errore nella rappresentazione dei fatti (con riferimento alle altre informazioni) – Altre informazioni formulate o rappresentate in modo non corretto, che non sono riferite al contenuto delle informazioni sull'oggetto o della relazione di assurance. Un errore significativo nella rappresentazione dei fatti può inficiare la credibilità del documento che contiene le informazioni sull'oggetto.

- q) Altre informazioni – Informazioni (diverse dalle informazioni sull’oggetto e dalla relativa relazione di assurance) incluse per legge, per regolamento o per consuetudine in un documento che contiene le informazioni sull’oggetto e la relativa relazione di assurance.
- r) Professionista - La persona o le persone che svolgono l’incarico (generalmente il responsabile dell’incarico o altri membri del team dell’incarico ovvero, in base alle circostanze, il singolo professionista in quanto soggetto incaricato). Laddove il presente principio indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell’incarico, si utilizza il termine “responsabile dell’incarico” in luogo di quello di “professionista”. (Rif.: Par. A37)
- s) Esperto del professionista (nel seguito, anche “proprio esperto”) – Una persona o un’organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello dell’assurance, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal professionista per assisterlo nell’acquisire evidenze sufficienti ed appropriate. L’esperto del professionista può essere un esperto interno (che è un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato di cui fa parte il professionista o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno.
- t) Giudizio professionale — L’utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell’esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di assurance e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell’incarico.
- u) Scetticismo professionale – Un atteggiamento che comprenda un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori, e una valutazione critica delle evidenze.
- v) Parte responsabile - La parte responsabile, o le parti responsabili, dell’oggetto sottostante. (Rif.: Par. A37)
- w) Rischio di errore significativo - Il rischio che le informazioni sull’oggetto siano significativamente errate prima di essere sottoposte all’incarico.
- x) Informazioni sull’oggetto - Il risultato della misurazione o della valutazione dell’oggetto sottostante rispetto ai criteri, ossia le informazioni derivanti dall’applicazione dei suddetti criteri all’oggetto sottostante. (Rif.: Par. A19)
- y) Oggetto sottostante - Il fenomeno che viene misurato o valutato applicando i criteri.

13. Ai fini del presente principio e degli altri principi ISAE, i riferimenti alla “parte interessata” o alle “parti interessate” devono essere intesi da qui in avanti come “la parte responsabile, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, o la parte conferente, a seconda dei casi”. (Rif.: Parr. A20, A37)

Regole

Svolgimento di un incarico di assurance in conformità ai principi ISAE

Conformità ai principi pertinenti ai fini dell’incarico

14. Il professionista deve rispettare il presente principio e qualsiasi principio ISAE specifico per l’oggetto e pertinente ai fini dell’incarico.

15. Il professionista non deve attestare la conformità al presente principio o a qualsiasi altro principio ISAE se non si è attenuto alle regole del presente principio e di qualsiasi altro principio ISAE pertinente ai fini dell’incarico. (Rif.: Parr. A21–A22, A171)

Testo di un principio ISAE

16. Per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio ISAE e applicarne correttamente le regole, il professionista deve comprendere il testo del principio stesso nella sua interezza, incluse le linee guida e l’altro materiale esplicativo. (Rif.: Parr. A23–A28)

Conformità alle regole pertinenti

17. Ad eccezione di quanto previsto nel paragrafo successivo, il professionista deve rispettare ogni regola del presente principio e di eventuali altri principi ISAE specifici per l'oggetto, a meno che, nelle circostanze dell'incarico, la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste. Le regole che si applicano unicamente agli incarichi di assurance ragionevole o a quelli di assurance limitata sono presentate in due colonne distinte e contrassegnate dalla lettera "L" (assurance limitata) o "R" (assurance ragionevole) che segue il numero del paragrafo. (Rif.: Par. A29)

18. In circostanze eccezionali, il professionista può ritenere necessario derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio ISAE. In tali circostanze, il professionista deve svolgere procedure alternative per conseguire la finalità di quella regola. Si presume che la necessità per il professionista di derogare ad una regola pertinente si presenti soltanto qualora tale regola preveda lo svolgimento di una specifica procedura che, nelle particolari circostanze dell'incarico, risulterebbe inefficace per il conseguimento della finalità della regola stessa.

Mancato raggiungimento di un obiettivo

19. Qualora non sia possibile raggiungere un obiettivo contenuto nel presente principio, o in un principio ISAE specifico per l'oggetto e pertinente ai fini dell'incarico, il professionista deve valutare se ciò gli richieda di esprimere una conclusione con modifica ovvero di recedere dall'incarico (qualora il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili). Il mancato raggiungimento di un obiettivo contenuto in un principio ISAE pertinente costituisce un aspetto significativo che deve essere documentato in conformità al paragrafo 79 del presente principio.

Principi etici

20. Il professionista deve rispettare le regole del Codice IESBA relative agli incarichi di assurance, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano almeno altrettanto stringenti. (Rif.: Parr. A30–A34, A60)

Accettazione e mantenimento

21. Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite le direttive o le procedure del soggetto incaricato per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di assurance, e deve stabilire che le conclusioni raggiunte a tale riguardo sono appropriate.

22. Il professionista deve accettare o mantenere un incarico di assurance soltanto quando: (Rif.: Parr. A30–A34)

- a) non ha ragione di ritenere che i principi etici applicabili, inclusi quelli di indipendenza, non saranno rispettati;
- b) è convinto che le persone che devono svolgere l'incarico possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate, incluso il tempo sufficiente, per svolgere l'incarico (si veda anche il paragrafo 32);
- c) gli elementi in base ai quali l'incarico deve essere svolto sono stati concordati:
 - i) stabilendo che le condizioni indispensabili per un incarico di assurance siano presenti (si vedano anche i paragrafi 24-26);
 - ii) confermando che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico tra il professionista e la parte conferente, inclusi gli obblighi di reportistica del professionista.

23. Qualora il responsabile dell'incarico venga a conoscenza di informazioni che, se fossero state disponibili prima della decisione di accettare o mantenere il rapporto con il cliente o il relativo incarico, avrebbero indotto il soggetto incaricato a rifiutare l'incarico, il responsabile dell'incarico deve darne immediata comunicazione

al soggetto incaricato, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie.

Condizioni indispensabili per l'incarico di assurance

24. Al fine di stabilire se le condizioni indispensabili per un incarico di assurance siano presenti, il professionista, sulla base di una conoscenza preliminare delle circostanze dell'incarico e di una discussione con la parte interessata, o le parti interessate, deve stabilire se: (Rif.: Parr. A35–A36)

- a) i ruoli e le responsabilità delle parti appropriate siano adeguati alle circostanze; (Rif.: Parr. A37–A39)
- b) l'incarico presenti tutte le seguenti caratteristiche:
 - i) l'oggetto sottostante è appropriato; (Rif.: Parr. A40–A44)
 - ii) i criteri che il professionista prevede verranno applicati nella predisposizione delle informazioni sull'oggetto sono idonei nelle circostanze dell'incarico, incluso il fatto che presentino le seguenti caratteristiche: (Rif.: Parr. A45–A50)
 - a. pertinenza;
 - b. completezza;
 - c. attendibilità;
 - d. neutralità;
 - e. comprensibilità;
 - iii) i criteri che il professionista prevede verranno applicati nella predisposizione delle informazioni sull'oggetto saranno resi disponibili ai potenziali utilizzatori; (Rif.: Parr. A51–A52)
 - iv) il professionista ritiene di essere in grado di acquisire le evidenze necessarie a supportare la propria conclusione; (Rif.: Parr. A53–A55)
 - v) la conclusione del professionista, nella forma appropriata, a seconda dei casi, per un incarico di assurance ragionevole o limitata, deve essere inserita in una relazione scritta;
 - vi) una motivazione logica che include, nel caso di un incarico di assurance limitata, il fatto che il professionista ritiene di essere in grado di acquisire un livello adeguato di assurance. (Rif.: Par. A56)

25. Qualora non siano presenti le condizioni indispensabili per un incarico di assurance, il professionista deve discutere la questione con la parte conferente l'incarico. Qualora non sia possibile apportare le modifiche necessarie per soddisfare le condizioni indispensabili, il professionista non deve accettare l'incarico come incarico di assurance, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti. Tuttavia, un incarico svolto in tali circostanze non è conforme ai principi ISAE. Di conseguenza, il professionista non deve includere nella relazione di assurance nessun riferimento al fatto che l'incarico è stato svolto in conformità al presente principio o a qualsiasi altro principio ISAE.

Limitazione allo svolgimento di procedure imposta prima dell'accettazione dell'incarico

26. Qualora la parte conferente, nei termini dell'incarico di assurance proposto, imponga una limitazione allo svolgimento di procedure tale da far ritenere al professionista che ciò comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione sulle informazioni sull'oggetto, il professionista non deve accettare tale incarico come incarico di assurance, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti. (Rif.: Par. A156 c)

Accordo sui termini dell'incarico

27. Il professionista deve concordare i termini dell'incarico con la parte conferente. I termini concordati dell'incarico devono essere specificati ad un livello di dettaglio sufficiente in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto o di conferma scritta, oppure in leggi o regolamenti. (Rif.: Parr. A57–A58)

28. Con riferimento agli incarichi ricorrenti, il professionista deve valutare se le circostanze richiedono che i termini dell'incarico siano modificati e se vi sia la necessità di ricordare alla parte conferente i termini vigenti dell'incarico.

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico

29. Il professionista non deve acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico laddove non esista una motivazione ragionevole per farlo. Qualora avvenga tale cambiamento, il professionista non deve ignorare le evidenze acquisite prima del cambiamento stesso. (Rif.: Par. A59)

Relazione di assurance prescritta da leggi o regolamenti

30. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti di uno specifico ordinamento giuridico prescrivono lo schema o la formulazione della relazione di assurance. In tali circostanze, il professionista deve valutare:

- a) se i potenziali utilizzatori possano fraintendere la conclusione di assurance;
- b) in caso affermativo, se una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di assurance possa attenuare il possibile fraintendimento.

Qualora il professionista concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di assurance non possa attenuare il possibile fraintendimento, egli non deve accettare l'incarico, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti. Un incarico svolto in conformità a tali leggi o regolamenti non è conforme ai principi ISAE. Di conseguenza, il professionista non deve includere nella relazione di assurance nessun riferimento al fatto che l'incarico è stato svolto in conformità al presente principio o a qualsiasi altro principio ISAE (si veda anche il paragrafo 71).

Gestione della qualità

Caratteristiche del responsabile dell'incarico

31. Il responsabile dell'incarico deve:

- a) appartenere ad un soggetto incaricato che applica l'ISQM 1, ovvero altri principi professionali o disposizioni di leggi o regolamenti, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQM 1; (Rif.: Parr. A60–A66)

Risorse dell'incarico

- b) stabilire che al team dell'incarico siano state assegnate o messe a disposizione in modo tempestivo risorse sufficienti e appropriate per svolgere l'incarico, tenendo conto della natura e delle circostanze dell'incarico, delle direttive o delle procedure del soggetto incaricato e di eventuali cambiamenti che possono verificarsi nel corso dell'incarico.
- c) possedere le capacità e le tecniche di assurance sviluppate attraverso un'approfondita formazione professionale e applicazione pratica; (Rif.: Par. A60)
- d) avere competenza sufficiente in merito all'oggetto sottostante e alla sua misurazione o valutazione per accettare la responsabilità della conclusione di assurance. (Rif.: Parr. A67–A68)

32. Il responsabile dell'incarico deve: (Rif.: Par. A69)

- a) convincersi che le persone che devono svolgere l'incarico possedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate, incluso il tempo sufficiente, per: (Rif.: Parr. A70–A71)
 - i) svolgere l'incarico in conformità ai principi pertinenti e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
 - ii) consentire l'emissione di una relazione di assurance appropriata alle circostanze;
- b) convincersi che il professionista sarà in grado di essere coinvolto nel lavoro:
 - i) di un proprio esperto quando occorre utilizzare il lavoro di tale esperto; (Rif.: Parr. A70–A71)

- ii) di un altro professionista, che non faccia parte del team dell'incarico, quando occorre utilizzare il lavoro di assurance di tale professionista, (Rif.: Parr. A72–A73)

in misura sufficiente ad accettare la responsabilità della conclusione di assurance in merito all'informazione sull'oggetto.

Responsabilità in capo al responsabile dell'incarico

33. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità dell'incarico e di essere coinvolto in modo sufficiente e appropriato per tutta la durata dell'incarico. Ciò include la responsabilità:

- a) di convincersi che siano state seguite le direttive o le procedure del soggetto incaricato per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di assurance;
- b) della pianificazione e dello svolgimento dell'incarico (incluse la direzione e la supervisione appropriate dei membri del team dell'incarico) in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- c) dello svolgimento del riesame del lavoro in conformità alle direttive o alle procedure previste dal soggetto incaricato, e del riesame della documentazione dell'incarico alla data di emissione della relazione di assurance o prima di essa; (Rif.: Par. A74)
- d) della conservazione di un'appropriata documentazione dell'incarico per fornire evidenza del conseguimento degli obiettivi del professionista e che l'incarico è stato svolto in conformità ai principi ISAE pertinenti e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- e) dell'effettuazione di consultazioni appropriate da parte del team dell'incarico sugli aspetti complicati o controversi.

34. Nel corso dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di violazioni dei principi etici applicabili da parte dei membri del team. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, tramite il sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato o in altro modo, di aspetti che indicano che membri del team hanno violato i principi etici applicabili, il responsabile dell'incarico, consultandosi con altre persone nell'ambito del soggetto incaricato, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere.

35. Il responsabile dell'incarico deve tener conto delle informazioni derivanti dal processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive del soggetto incaricato, come comunicate dal soggetto incaricato stesso e, se applicabile, da altri soggetti appartenenti alla rete, e se tali informazioni possano influire sull'incarico di assurance.

Riesame della qualità dell'incarico

36. Per quegli incarichi per i quali sia richiesto lo svolgimento del riesame della qualità dell'incarico in conformità all'ISQM 1 o alle direttive o procedure del soggetto incaricato, il responsabile dell'incarico deve discutere gli aspetti significativi e i giudizi significativi emersi nel corso dell'incarico con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, e non datare la relazione di assurance prima del completamento di tale riesame.³

Scetticismo professionale, giudizio professionale, capacità e tecniche di assurance

37. Il professionista deve pianificare e svolgere l'incarico con scetticismo professionale, riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere le informazioni sull'oggetto significativamente errate. (Rif.: Parr. A76–A80)

³ ISQM 2, *Riesame della qualità degli incarichi*.

38. Il professionista deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento dell'incarico di assurance, incluso stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure. (Rif.: Parr. A81–A85)

39. Il professionista deve applicare le capacità e le tecniche di assurance come parte del processo iterativo e sistematico dell'incarico.

Pianificazione e svolgimento dell'incarico

Pianificazione

40. Il professionista deve pianificare l'incarico affinché sia svolto in modo efficace, incluse la definizione della portata, della tempistica e della direzione dell'incarico, e la determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure pianificate che è necessario svolgere al fine di conseguire il proprio obiettivo. (Rif.: Parr. A86–A89)

41. Il professionista deve stabilire se i criteri siano idonei nelle circostanze dell'incarico, incluso il fatto che presentino le caratteristiche identificate al paragrafo 24 b) ii).

42. Qualora, dopo l'accettazione dell'incarico, si scopra che una o più condizioni indispensabili per un incarico di assurance non sono presenti, il professionista deve discutere la questione con la parte interessata, o le parti interessate, e deve stabilire:

- a) se la questione possa essere risolta in modo soddisfacente per il professionista;
- b) se sia appropriato proseguire l'incarico;
- c) se comunicare la questione nella relazione di assurance e, in caso affermativo, con quali modalità.

43. Qualora, dopo l'accettazione dell'incarico, si scopra che alcuni o tutti i criteri applicabili non sono idonei o che tutto o parte dell'oggetto sottostante non è appropriato per un incarico di assurance, il professionista deve considerare se recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito da leggi o da regolamenti applicabili. Se il professionista prosegue l'incarico, deve esprimere una conclusione con rilievi o una conclusione negativa, oppure deve dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione, a seconda delle circostanze. (Rif.: Parr. A90–A91)

Significatività

44. Il professionista deve considerare la significatività nel: (Rif.: Parr. A92–A100)

- a) pianificare e svolgere l'incarico di assurance, inclusa la definizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure;
- b) valutare se le informazioni sull'oggetto non contengano errori significativi.

Comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico

45. Il professionista deve svolgere indagini presso la parte interessata, o le parti interessate, in merito al fatto se:

- a) siano a conoscenza di eventuali casi effettivi, sospetti o segnalati di errori intenzionali o non conformità a leggi e regolamenti che riguardano le informazioni sull'oggetto; (Rif.: Parr. A101–A102)
- b) la parte responsabile abbia una funzione di revisione interna e, in questo caso, svolgere ulteriori indagini per acquisire una comprensione delle attività e dei principali riscontri di tale funzione in merito all'informazione sull'oggetto;
- c) la parte responsabile abbia utilizzato eventuali esperti nella predisposizione delle informazioni sull'oggetto.

Assurance limitata	Assurance ragionevole
<p>46L. Il professionista deve acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico che sia sufficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) a consentirgli di identificare le aree delle informazioni sull'oggetto nelle quali è probabile che si verifichi un errore significativo; b) a fornire elementi in base ai quali definire e svolgere le procedure per fronteggiare le aree identificate nel paragrafo 46L a) e per acquisire un'assurance limitata a supporto della propria conclusione. (Rif.: Parr. A101–A105, A108) <p>47L. Nell'acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico di cui al paragrafo 46L, il professionista deve considerare il processo adottato per predisporre le informazioni sull'oggetto. (Rif.: Par. A107)</p>	<p>46R. Il professionista deve acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico che sia sufficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) a consentirgli di identificare e valutare i rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto; b) a fornire elementi in base ai quali definire e svolgere le procedure in risposta ai rischi identificati e valutati e per acquisire un'assurance ragionevole a supporto della propria conclusione. (Rif.: Parr. A101–A104, A108) <p>47R. Nell'acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico di cui al paragrafo 46R, il professionista deve acquisire una comprensione del controllo interno sulla predisposizione delle informazioni sull'oggetto rilevante ai fini dell'incarico. Ciò include valutare la configurazione dei controlli rilevanti ai fini dell'incarico e stabilire se siano stati messi in atto svolgendo procedure ulteriori rispetto alle indagini presso il personale responsabile delle informazioni sull'oggetto. (Rif.: Par. A106)</p>

Acquisizione delle evidenze

Considerazione dei rischi e risposte ai rischi

Assurance limitata	Assurance ragionevole
<p>48L. Sulla base della propria comprensione (si veda il paragrafo 46L), il professionista deve: (Rif.: Parr. A109–A113)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) identificare le aree delle informazioni sull'oggetto nelle quali è probabile che si verifichi un errore significativo; b) definire e svolgere le procedure per fronteggiare le aree identificate nel paragrafo 48L a) e per acquisire un'assurance limitata a supporto della propria conclusione. 	<p>48R. Sulla base della propria comprensione (si veda il paragrafo 46R), il professionista deve: (Rif.: Parr. A109–A111)</p> <ul style="list-style-type: none"> a) identificare e valutare i rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto; b) definire e svolgere procedure in risposta ai rischi valutati e per acquisire un'assurance ragionevole a supporto della propria conclusione. Oltre ad eventuali altre procedure sulle informazioni sull'oggetto che siano appropriate nelle circostanze dell'incarico, le procedure del professionista devono includere l'acquisizione di evidenze sufficienti e appropriate in merito all'efficacia operativa dei controlli rilevanti sulle informazioni sull'oggetto quando: <ul style="list-style-type: none"> i) la valutazione dei rischi di errori significativi da parte del

	<p>professionista include un'aspettativa che i controlli stiano operando efficacemente; ovvero</p> <p>ii) le procedure diverse da quelle di conformità non possono fornire, da sole, evidenze sufficienti e appropriate.</p>
<p>Stabilire se siano necessarie procedure ulteriori in un incarico di assurance limitata</p> <p>49L. Qualora siano pervenuti all'attenzione del professionista elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate, egli deve definire e svolgere procedure ulteriori per acquisire altre evidenze fino a quando non sia in grado: (Rif.: Parr. A113–A118)</p> <p>a) di concludere che non è probabile che tali elementi rendano le informazioni sull'oggetto significativamente errate; ovvero</p> <p>b) di stabilire che tali elementi rendono le informazioni sull'oggetto significativamente errate.</p>	<p>Riconsiderazione della valutazione del rischio in un incarico di assurance ragionevole</p> <p>49R. La valutazione dei rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto da parte del professionista può cambiare nel corso dell'incarico man mano che si acquisiscono ulteriori evidenze. Quando il professionista acquisisce evidenze incoerenti con quelle su cui aveva originariamente basato la sua valutazione dei rischi di errori significativi, egli deve riconsiderare la valutazione e modificare di conseguenza le procedure pianificate. (Rif.: Par. A113)</p>

50. Nel definire e svolgere le procedure, il professionista deve valutare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come evidenze. Nel caso in cui:

- a) le evidenze acquisite da una fonte siano incoerenti con quelle acquisite da un'altra fonte; ovvero
- b) il professionista abbia dei dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come evidenze,

il professionista deve determinare quali modifiche alle procedure o quali ulteriori procedure siano necessarie a risolvere tale aspetto e deve considerare l'eventuale effetto su altri aspetti dell'incarico.

51. Il professionista deve cumulare gli errori non corretti identificati nel corso dell'incarico, diversi da quelli chiaramente trascurabili. (Rif.: Parr. A119–A120)

Lavoro svolto da un esperto del professionista

52. Quando occorre utilizzare il lavoro di un proprio esperto, il professionista deve anche: (Rif.: Parr. A121–A125)

- a) valutare se il proprio esperto abbia la competenza, le capacità e l'obiettività necessarie rispetto ai propri scopi. Nel caso di un esperto esterno del professionista, la valutazione dell'obiettività deve includere un'indagine in merito agli interessi e ai rapporti che possono costituire un rischio per l'obiettività di quell'esperto; (Rif.: Parr. A126–A129)
- b) acquisire una comprensione sufficiente del settore di competenza del proprio esperto; (Rif.: Parr. A130–A131)
- c) concordare con il proprio esperto la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto; (Rif.: Parr. A132–A133)
- d) valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto rispetto agli scopi del professionista. (Rif.: Parr. A134–A135)

Lavoro svolto da un altro professionista, ovvero da un esperto della parte responsabile o del soggetto che effettua la misurazione o valutazione, o da un revisore interno (Rif.: Par. A136)

53. Quando occorre utilizzare il lavoro di un altro professionista, il professionista deve valutare se tale lavoro sia adeguato rispetto ai propri scopi.

54. Se le informazioni da utilizzare come evidenze sono state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della parte responsabile o del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, il professionista, considerando la rilevanza del lavoro di tale esperto rispetto ai propri scopi, deve, nella misura necessaria:

- a) valutare la competenza, le capacità e l'obiettività di tale esperto;
- b) acquisire una comprensione del lavoro di tale esperto;
- c) valutare l'appropriatezza del lavoro di tale esperto quale evidenza.

55. Se il professionista pianifica di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna, deve valutare i seguenti aspetti:

- a) la misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni;
- b) il livello di competenza della funzione di revisione interna;
- c) se la funzione di revisione interna applichi un approccio sistematico e disciplinato, inclusa la gestione della qualità;
- d) se il lavoro della funzione di revisione interna sia adeguato ai fini dell'incarico.

Attestazioni scritte

56. Il professionista deve richiedere alla parte interessata, o alle parti interessate, un'attestazione scritta:

- a) sul fatto che essa ha fornito al professionista tutte le informazioni di cui è a conoscenza e che sono pertinenti ai fini dell'incarico; (Rif.: Parr. A54–A55 e A137–A139)
- b) che confermi la misurazione o la valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri applicabili, incluso che tutti gli aspetti pertinenti sono riflessi nelle informazioni sull'oggetto.

57. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il professionista stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altre evidenze relative alle informazioni sull'oggetto, il professionista deve richiedere tali altre attestazioni scritte.

58. Quando le attestazioni scritte riguardano aspetti significativi per le informazioni sull'oggetto, il professionista deve:

- a) valutarne la ragionevolezza e coerenza con le altre evidenze acquisite, incluse le altre attestazioni (verbali o scritte);
- b) considerare se gli autori delle attestazioni possano essere ritenuti ben informati su quei particolari aspetti.

59. La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, a quella della relazione di assurance.

Attestazioni scritte richieste ma non fornite o non attendibili

60. Se una o più delle attestazioni scritte richieste non vengono fornite ovvero il professionista conclude che sussistono sufficienti dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza di chi ha fornito le attestazioni scritte, ovvero che esse non sono in altro modo attendibili, il professionista deve: (Rif.: Par. A140)

- a) discutere la questione con la parte interessata o le parti interessate;
- b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità di coloro ai quali sono state richieste le attestazioni scritte, o dai quali esse sono state ricevute, e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e delle evidenze in generale;
- c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sulla conclusione contenuta nella relazione di assurance.

Eventi successivi

61. Qualora sia pertinente ai fini dell'incarico, il professionista deve considerare l'effetto degli eventi verificatisi fino alla data della relazione di assurance sulle informazioni sull'oggetto e sulla relazione stessa, e deve rispondere appropriatamente ai fatti di cui viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di assurance che, se conosciuti dal professionista a tale data, avrebbero potuto indurlo a rettificare la propria relazione. L'ampiezza della considerazione degli eventi successivi dipende dalla possibilità che tali eventi influiscano sulle informazioni sull'oggetto e sull'appropriatezza della conclusione del professionista. Tuttavia, il professionista non è tenuto a svolgere procedure relative alle informazioni sull'oggetto successivamente alla data della relazione di assurance. (Rif.: Parr. A141–A142)

Altre informazioni

62. Quando i documenti che contengono le informazioni sull'oggetto e la relativa relazione di assurance includono altre informazioni, il professionista deve leggere tali altre informazioni per identificare eventuali incoerenze significative rispetto alle informazioni sull'oggetto o alla relazione di assurance e se, nella lettura delle altre informazioni, il professionista: (Rif.: Par. A143)

- a) identifica un'incoerenza significativa tra le altre informazioni e le informazioni sull'oggetto o la relazione di assurance; ovvero
- b) viene a conoscenza di un errore significativo nella rappresentazione dei fatti nelle altre informazioni non riferite ad aspetti presenti nelle informazioni sull'oggetto o nella relazione di assurance,

egli deve discutere l'aspetto con la parte interessata, o le parti interessate, e intraprendere ulteriori azioni come appropriato.

Descrizione dei criteri applicabili

63. Il professionista deve valutare se le informazioni sull'oggetto facciano riferimento ai criteri applicabili, ovvero li descrivano, adeguatamente. (Rif.: Parr. A144–A146)

Giungere alla conclusione di assurance

64. Il professionista deve valutare la sufficienza e l'appropriatezza delle evidenze acquisite nel contesto dell'incarico e, se necessario nelle circostanze, cercare di acquisire ulteriori evidenze. Il professionista deve considerare tutte le evidenze pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire la misurazione o la valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri applicabili. Se il professionista non è in grado di acquisire ulteriori evidenze ritenute necessarie, egli deve considerarne le implicazioni sulla propria conclusione di cui al paragrafo 65. (Rif.: Parr. A147–A153)

65. Il professionista deve giungere a una conclusione sul fatto se le informazioni sull'oggetto non contengano errori significativi. Nel giungere a tale conclusione, il professionista deve considerare la propria conclusione di cui al paragrafo 64 in merito alla sufficienza e all'appropriatezza delle evidenze acquisite e valutare se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. (Rif.: Parr. A119-A120 e A154–A155)

66. Se il professionista non è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate, esiste una limitazione allo svolgimento delle procedure e il professionista deve esprimere una conclusione con rilievi, dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione, ovvero recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalle leggi o dai regolamenti applicabili, come appropriato. (Rif.: Parr. A156–A158)

Redazione della relazione di assurance

67. La relazione di assurance deve essere in forma scritta e deve contenere un'espressione chiara della conclusione del professionista in merito alle informazioni sull'oggetto. (Rif.: Parr. A2, A159–A161)

68. La conclusione del professionista deve essere chiaramente separata dalle informazioni o dalle spiegazioni che non sono finalizzate a influire su di essa, inclusi eventuali richiami di informativa, paragrafi relativi ad altri aspetti, risultati riguardanti particolari aspetti degli incarichi, raccomandazioni o informazioni aggiuntive incluse nella relazione di assurance. La formulazione utilizzata deve chiarire che i richiami di informativa, i paragrafi relativi ad altri aspetti, i risultati, le raccomandazioni o le informazioni aggiuntive non hanno lo scopo di sminuire l'importanza della conclusione del professionista. (Rif.: Parr. A159–A161)

Contenuto della relazione di assurance

69. La relazione di assurance deve includere almeno i seguenti elementi basilari:

- a) un titolo che indichi chiaramente che si tratta di una relazione di assurance indipendente; (Rif.: Par. A162)
- b) un destinatario; (Rif.: Par. A163)
- c) un'identificazione o una descrizione del livello di assurance acquisito dal professionista, delle informazioni sull'oggetto e, ove appropriato, dell'oggetto sottostante. Quando la conclusione del professionista è formulata con riferimento a una dichiarazione resa dalla parte interessata, o dalle parti interessate, tale dichiarazione deve essere allegata alla relazione di assurance, essere riprodotta all'interno della stessa oppure essere richiamata nella relazione con riferimento ad una fonte a disposizione dei potenziali utilizzatori; (Rif.: Par. A164)
- d) l'identificazione dei criteri applicabili; (Rif.: Par. A165)
- e) ove appropriato, una descrizione di qualsiasi limite intrinseco significativo associato alla misurazione o alla valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri applicabili; (Rif.: Par. A166)
- f) quando i criteri applicabili sono elaborati per uno scopo specifico, una dichiarazione che avverta i lettori di ciò e del fatto che di conseguenza le informazioni sull'oggetto possono non essere adeguate per un altro scopo; (Rif.: Parr. A167–A168)
- g) una dichiarazione che identifica la parte responsabile e il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, qualora siano soggetti diversi, e descrive le loro responsabilità e quelle del professionista; (Rif.: Par. A169)
- h) una dichiarazione sul fatto che l'incarico sia stato svolto in conformità al presente principio o a qualsiasi altro principio ISAE specifico per l'oggetto; (Rif.: Parr. A170–A171)
- i) una dichiarazione che il soggetto incaricato di cui il professionista fa parte applica l'ISQM 1, ovvero altri principi professionali o disposizioni di leggi o regolamenti che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQM 1. Se il soggetto incaricato non applica l'ISQM 1, in tale dichiarazione il professionista che svolge l'incarico deve identificare i principi professionali o le disposizioni di leggi o regolamenti applicati che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQM 1; (Rif.: Par. A172)
- j) una dichiarazione che il professionista rispetta i principi sull'indipendenza e gli altri principi etici del Codice IESBA ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nel Codice IESBA relative agli incarichi di assurance. Se il professionista che svolge l'incarico non rispetta i principi sull'indipendenza e gli altri principi etici del Codice IESBA, la dichiarazione deve identificare i principi professionali o le disposizioni stabilite da leggi o regolamenti applicati che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nel Codice IESBA relative agli incarichi di assurance. (Rif.: Par. A173)

- k) una sintesi informativa del lavoro svolto su cui si basa la conclusione del professionista. Nel caso di un incarico di assurance limitata, per comprendere la conclusione del professionista, è essenziale una valutazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure svolte. In un incarico di assurance limitata, la sintesi del lavoro svolto deve indicare che:
- i) le procedure svolte in tale tipologia di incarico variano per natura e tempistica e sono meno estese rispetto a quelle di un incarico di assurance ragionevole;
 - ii) di conseguenza, il livello di assurance acquisito in tale tipologia di incarico è sostanzialmente inferiore rispetto a quello di un incarico di assurance ragionevole; (Rif.: Parr. A6, A174–A178)
- l) la conclusione del professionista: (Rif.: Parr. A2, A179–A181)
- i) ove appropriato, deve informare i potenziali utilizzatori del contesto in cui deve essere letta; (Rif.: Par. A180)
 - ii) in un incarico di assurance ragionevole, deve essere espressa in forma positiva; (Rif.: Par. A179)
 - iii) in un incarico di assurance limitata, deve essere espressa in una forma che comunichi se, sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, siano pervenuti all'attenzione del professionista elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate; (Rif.: Par. A181)
 - iv) deve essere formulata utilizzando le parole appropriate per l'oggetto sottostante e per i criteri applicabili date le circostanze dell'incarico e deve essere formulata con riferimento a: (Rif.: Par. A182)
 - a. l'oggetto sottostante e i criteri applicabili;
 - b. le informazioni sull'oggetto e i criteri applicabili; ovvero
 - c. una dichiarazione resa dalla parte interessata, o dalle parti interessate;
 - v) quando il professionista esprime una conclusione con modifica, la relazione di assurance deve includere:
 - a. una sezione che presenta una descrizione degli aspetti che hanno dato origine alla modifica;
 - b. una sezione che contiene la conclusione con modifica del professionista; (Rif.: Par. A183)
- m) la firma del professionista; (Rif.: Par. A184)
- n) la data della relazione di assurance. La relazione di assurance deve riportare una data non antecedente alla data in cui:
- i) il professionista ha acquisito le evidenze su cui ha basato la propria conclusione, inclusa l'evidenza che coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità abbiano dichiarato di essersi assunti la responsabilità delle informazioni sull'oggetto;
 - ii) il riesame della qualità dell'incarico è completo, nel caso in cui tale riesame sia richiesto in conformità all'ISQM 1 o alle direttive o procedure del soggetto incaricato. (Rif.: Par. A185)
- o) il luogo nell'ordinamento giuridico nel quale il professionista esercita la propria attività.

Riferimento all'esperto del professionista nella relazione di assurance

70. Se il professionista fa riferimento al lavoro di un proprio esperto nella relazione di assurance, la formulazione non deve sottintendere che la responsabilità del professionista per la conclusione espressa nella relazione sia attenuata per effetto del coinvolgimento di tale esperto. (Rif.: Parr. A186–A188)

Relazione di assurance prescritta da leggi o regolamenti

71. Nel caso in cui le leggi o i regolamenti richiedano che, nella relazione di assurance, il professionista adotti uno schema o una formulazione specifici, la relazione di assurance deve fare riferimento al presente principio o ad altri principi ISAE soltanto qualora essa includa, come minimo, ciascuno degli elementi indicati al paragrafo 69.

Conclusioni senza modifica e con modifica

72. Il professionista deve esprimere una conclusione senza modifica qualora concluda:

- a) nel caso di incarico di assurance ragionevole, che le informazioni sull'oggetto sono state predisposte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri applicabili; ovvero
- b) nel caso di incarico di assurance limitata, che, sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, nessun elemento è pervenuto all'attenzione del professionista che gli faccia ritenere che le informazioni sull'oggetto non sono state predisposte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri applicabili.

73. Se il professionista ritiene necessario:

- a) richiamare l'attenzione dei potenziali utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nelle informazioni sull'oggetto che, a suo giudizio, rivesta un'importanza tale da risultare fondamentale per la comprensione delle informazioni sull'oggetto da parte dei potenziali utilizzatori (un richiamo di informativa); ovvero
- b) comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nelle informazioni sull'oggetto che, a suo giudizio, sia rilevante ai fini della comprensione, da parte dei potenziali utilizzatori, dell'incarico, delle responsabilità del professionista o della relazione di assurance (un paragrafo relativo ad altri aspetti),

e ciò non sia proibito da leggi o regolamenti, il professionista deve farlo in un paragrafo della relazione di assurance, con un titolo appropriato, che indichi chiaramente che la conclusione del professionista non è espressa con modifica con riferimento a tale aspetto. Nel caso di un richiamo di informativa, tale paragrafo deve fare riferimento unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nelle informazioni sull'oggetto.

74. Il professionista deve esprimere una conclusione con modifica nelle seguenti circostanze:

- a) quando, secondo il suo giudizio professionale, esiste una limitazione allo svolgimento delle procedure e il relativo effetto potrebbe essere significativo (si veda il paragrafo 66). In questi casi, il professionista deve esprimere una conclusione con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione;
- b) quando, secondo il suo giudizio professionale, le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate. In questi casi, il professionista deve esprimere una conclusione con rilievi ovvero una conclusione negativa. (Rif.: Par. A191)

75. Il professionista deve esprimere una conclusione con rilievi qualora, secondo il suo giudizio professionale, gli effetti, o i possibili effetti, di un aspetto non siano così significativi e pervasivi da richiedere una conclusione negativa o una dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione. Una conclusione con rilievi deve essere espressa come "ad eccezione" degli effetti, o dei possibili effetti, dell'aspetto al quale il rilievo si riferisce. (Rif.: Parr. A189–A190)

76. Se il professionista esprime una conclusione con modifica a causa di una limitazione allo svolgimento delle procedure ma è anche a conoscenza di un aspetto, o di aspetti, che rendono le informazioni sull'oggetto significativamente errate, egli deve includere nella relazione di assurance una descrizione chiara sia della limitazione allo svolgimento delle procedure sia dell'aspetto, o degli aspetti, che rendono le informazioni sull'oggetto significativamente errate.

77. Quando la dichiarazione resa dalla parte interessata, o dalle parti interessate, ha identificato e correttamente indicato che le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate, il professionista deve:

- a) esprimere una conclusione con rilievi o una conclusione negativa formulata con riferimento alle informazioni sull'oggetto e ai criteri applicabili; ovvero
- b) qualora i termini dell'incarico richiedano specificamente di formulare la conclusione sotto forma di una dichiarazione resa dalla parte interessata, o dalle parti interessate, esprimere una conclusione senza rilievi, ma includere un richiamo di informativa nella relazione di assurance che faccia riferimento alla dichiarazione resa dalla parte interessata, o dalle parti interessate, che identifica e indica correttamente che le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate. (Rif.: Par. A192)

Altri obblighi di comunicazione

78. Il professionista deve considerare se, sulla base dei termini dell'incarico e delle altre circostanze dello stesso, siano pervenuti alla sua attenzione eventuali aspetti da comunicare alla parte responsabile, al soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, alla parte conferente, ai responsabili delle attività di governance o ad altri soggetti. (Rif.: Parr. A193–A199)

Documentazione

79. Il professionista deve predisporre in modo tempestivo la documentazione dell'incarico che fornisca una evidenza documentale degli elementi alla base della relazione di assurance che sia sufficiente e appropriata a consentire ad un professionista esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere: (Rif.: Parr. A200–A204)

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte in conformità ai principi ISAE pertinenti e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) i risultati delle procedure svolte e le evidenze acquisite;
- c) gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

80. Se il professionista identifica informazioni incoerenti con la sua conclusione finale relativamente ad un aspetto significativo, egli deve documentare il modo in cui ha trattato tali incoerenze.

81. Il professionista deve raccogliere la documentazione dell'incarico in un file dell'incarico e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di assurance. (Rif.: Parr. A205–A206)

82. Dopo il completamento del file dell'incarico nella versione definitiva, il professionista non deve cancellare o eliminare documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione. (Rif.: Par. A207)

83. Qualora il professionista ravvisi la necessità di modificare la documentazione esistente dell'incarico o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file definitivo dell'incarico, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare:

- a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare le modifiche o le aggiunte;
- b) quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Introduzione (Rif.: Par. 6)

A1. In un incarico di consulenza, il professionista applica le capacità tecniche, la formazione, le osservazioni, le esperienze e la conoscenza. Gli incarichi di consulenza implicano un processo analitico che comporta tipicamente una combinazione di attività concernenti: la definizione degli obiettivi, l'individuazione dei fatti, la definizione dei problemi o delle opportunità, la valutazione delle alternative, l'elaborazione di raccomandazioni, tra cui le azioni, la comunicazione dei risultati e, in alcuni casi, l'implementazione e le verifiche successive. Le relazioni (se emesse) sono generalmente redatte con uno stile descrittivo ("forma estesa" o "long-form"). Generalmente il lavoro svolto è ad uso e beneficio esclusivi del cliente. La natura e la portata del lavoro sono determinate dall'accordo tra il professionista e il cliente. Qualunque servizio che corrisponda alla definizione di incarico di assurance non è un incarico di consulenza, ma un incarico di assurance.

Obiettivi

Incarichi con informazioni sull'oggetto che includono numerosi aspetti (Rif.: Parr. 10, 65, 69 l)

A2. Qualora le informazioni sull'oggetto siano composte da numerosi aspetti, è possibile fornire conclusioni distinte per ciascun aspetto. Non è necessario che tutte le conclusioni distinte esprimano lo stesso livello di assurance. Ciascuna conclusione, invece, viene espressa nella forma appropriata, a seconda dei casi, per un incarico di assurance ragionevole o per un incarico di assurance limitata. Nel presente principio, i riferimenti alla conclusione contenuta nella relazione di assurance includono tutte le conclusioni distinte eventualmente fornite.

Definizioni

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure negli incarichi di assurance ragionevole e di assurance limitata (Rif.: Par. 12 a) i)

A3. Poiché il livello di assurance ottenuto in un incarico di assurance limitata è inferiore a quello ottenuto in un incarico di assurance ragionevole, le procedure che il professionista svolge nel primo tipo di incarico variano per natura e tempistica, e sono meno estese, rispetto a quelle svolte nel secondo tipo di incarico. Le differenze principali tra le procedure per un incarico di assurance ragionevole e quelle per un incarico di assurance limitata includono quelle elencate di seguito:

- a) è probabile che, in base alle circostanze dell'incarico, differisca l'importanza attribuita alla natura delle diverse procedure come fonte di evidenze. Per esempio, il professionista può ritenere appropriato, nelle circostanze di un particolare incarico di assurance limitata, attribuire un'importanza relativamente maggiore alle indagini presso il personale dell'impresa e alle procedure di analisi comparativa, e un'importanza relativamente minore a eventuali procedure di conformità e all'acquisizione di evidenze da fonti esterne rispetto ad un incarico di assurance ragionevole;
- b) in un incarico di assurance limitata il professionista può:
 - selezionare un numero inferiore di voci da esaminare; ovvero
 - svolgere meno procedure (per esempio, svolgere soltanto procedure di analisi comparativa in circostanze in cui, in un incarico di assurance ragionevole, verrebbero svolte sia procedure di analisi comparativa sia altre procedure);
- c) in un incarico di assurance ragionevole, le procedure di analisi comparativa svolte in risposta al rischio dell'incarico implicano lo sviluppo di aspettative che siano sufficientemente precise da identificare errori significativi. In un incarico di assurance limitata, le procedure di analisi comparativa possono essere definite per supportare aspettative riguardanti la tendenza degli andamenti, delle relazioni e

degli indici invece che per identificare errori con il livello di precisione atteso in un incarico di assurance ragionevole;

- d) quando sono identificate fluttuazioni, relazioni o differenze significative, in un incarico di assurance limitata possono essere acquisite evidenze appropriate effettuando indagini e considerando le risposte ricevute alla luce delle circostanze note dell'incarico;
- e) inoltre, nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa in un incarico di assurance limitata il professionista può, per esempio, utilizzare dati che siano più aggregati, quali dati trimestrali invece che mensili, oppure utilizzare dati che non siano stati oggetto di procedure distinte per verificare la loro attendibilità con la stessa estensione di un incarico di assurance ragionevole.

Un livello di assurance che sia adeguato (Rif.: Parr. 12 a) i) b), 47L)

A4. Il livello di assurance che il professionista pianifica di acquisire non è normalmente suscettibile di quantificazione, e stabilire se sia adeguato nelle circostanze dell'incarico è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale. In un incarico di assurance limitata, il professionista svolge procedure che sono limitate rispetto a quelle necessarie in un incarico di assurance ragionevole ma che sono, purtuttavia, pianificate per acquisire un livello di assurance che sia adeguato. Il livello di assurance acquisito dal professionista è adeguato se è probabile che accresca la fiducia dei potenziali utilizzatori nelle informazioni sull'oggetto ad un grado chiaramente maggiore di irrilevante (si vedano anche i paragrafi A16–A18).

A5. All'interno della gamma degli incarichi di assurance limitata, un'assurance adeguata può variare da un livello di poco superiore a quello che probabilmente accresce la fiducia dei potenziali utilizzatori nelle informazioni sull'oggetto ad un grado chiaramente maggiore di irrilevante, fino ad un livello di assurance poco meno che ragionevole. All'interno di tale gamma, stabilire il livello adeguato di assurance in un determinato incarico richiede l'esercizio del giudizio professionale nelle circostanze, tenendo conto delle esigenze informative dei potenziali utilizzatori come gruppo, dei criteri e dell'oggetto sottostante dell'incarico.

A6. Poiché il livello di assurance acquisito dal professionista in un incarico di assurance limitata varia, la relazione del professionista contiene una sintesi informativa delle procedure svolte, riconoscendo che una valutazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure svolte è essenziale per comprendere la conclusione del professionista (si vedano i paragrafi 69 k) e A174–A178).

A7. Alcuni dei fattori che possono essere rilevanti al fine di stabilire ciò che costituisce un livello adeguato di assurance in uno specifico incarico, includono, per esempio:

- le caratteristiche dell'oggetto sottostante e i criteri, e se vi siano principi ISAE specifici per l'oggetto;
- istruzioni o altre indicazioni della parte conferente sulla tipologia di assurance che tale parte chiede al professionista. Per esempio, i termini dell'incarico possono stabilire determinate procedure che la parte conferente ritiene necessarie, o particolari aspetti delle informazioni sull'oggetto su cui la parte conferente vorrebbe che il professionista concentrasse le procedure. Tuttavia, il professionista può ritenere necessario svolgere altre procedure per acquisire evidenze sufficienti e appropriate al fine di acquisire un livello adeguato di assurance;
- la prassi generalmente accettata, ove presente, relativamente agli incarichi di assurance per le particolari informazioni sull'oggetto, o per informazioni simili o correlate;
- le esigenze informative dei potenziali utilizzatori come gruppo. In genere, quanto maggiori sono le conseguenze per i potenziali utilizzatori dovute al fatto di ricevere una conclusione inappropriata quando le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate, tanto maggiore sarà il livello di assurance necessario affinché sia per loro adeguato. Ad esempio, in alcuni casi, le conseguenze per i potenziali utilizzatori dovute al fatto di ricevere una conclusione inappropriata possono essere

talmente rilevanti che è necessario per il professionista svolgere un incarico di assurance ragionevole per acquisire un livello di assurance che sia adeguato nelle circostanze;

- l'aspettativa dei potenziali utilizzatori che il professionista giungerà ad una conclusione fondata su un'assurance limitata in merito alle informazioni sull'oggetto in tempi brevi e ad un costo contenuto.

Esempi di incarichi di attestazione (Rif.: Par. 12 a) ii) a)

A8. Nel seguito vengono elencati alcuni esempi di incarichi che possono essere svolti in conformità al presente principio:

- a) *sostenibilità* – Un incarico sulla sostenibilità comporta l'acquisizione di un certo livello di assurance su una relazione redatta dalla direzione o da un esperto della direzione (il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione) sulla performance di sostenibilità dell'impresa;
- b) *conformità a leggi o regolamenti* - Un incarico sulla conformità a leggi o regolamenti comporta l'acquisizione di un certo livello di assurance su una dichiarazione resa da un'altra parte (il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione) sulla conformità alle leggi o ai regolamenti applicabili;
- c) *value for money* - Un incarico sul value for money comporta acquisire un certo livello di assurance su una misurazione o valutazione del valore prodotto in rapporto ai costi sostenuti effettuata da un'altra parte (il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione).

Le capacità e le tecniche di assurance (Rif.: Par. 12 b)

A9. Le capacità e le tecniche di assurance includono:

- applicare lo scetticismo professionale e il giudizio professionale;
- pianificare e svolgere l'incarico di assurance, inclusa l'acquisizione e la valutazione delle evidenze;
- comprendere i sistemi informativi nonché il ruolo e i limiti del controllo interno;
- collegare la valutazione della significatività e dei rischi dell'incarico alla natura, alla tempistica ed alla estensione delle procedure;
- applicare le procedure secondo quanto appropriato all'incarico (che possono includere indagini, ispezioni, ricalcoli, riesecuzioni, osservazioni, richieste di conferma e procedure di analisi comparativa);
- documentare in modo sistematico e possedere capacità di redazione della relazione di assurance.

Criteri (Rif.: Par. 12 c), Appendice)

A10. Per misurare o valutare in modo ragionevolmente coerente un oggetto sottostante, nell'ambito del giudizio professionale, sono necessari criteri idonei. Senza il quadro di riferimento fornito da criteri idonei, qualsiasi conclusione può essere oggetto di interpretazioni soggettive e fraintendimenti. L'idoneità dei criteri varia in base al contesto, ossia è determinata nel contesto delle circostanze dell'incarico. Possono esserci criteri differenti anche per il medesimo oggetto sottostante, che porteranno a una diversa misurazione o valutazione. Per esempio, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione potrebbe scegliere, come uno dei criteri per l'oggetto sottostante relativo alla soddisfazione della clientela, il numero di reclami dei clienti che si sono conclusi con il riconoscimento della soddisfazione degli stessi; un altro soggetto che effettui la misurazione o la valutazione potrebbe scegliere il numero di acquisti ripetuti nei tre mesi successivi al primo acquisto. L'idoneità dei criteri non è influenzata dal livello di assurance, vale a dire che se i criteri non sono idonei per un incarico di assurance ragionevole, essi non sono idonei nemmeno per un incarico di assurance limitata, e viceversa. Criteri idonei comprendono, se pertinenti, criteri per la presentazione e l'informativa.

Rischio dell'incarico (Rif.: Par. 12 f)

A11. Il rischio dell'incarico non riguarda, né include, i rischi di business del professionista, come le perdite derivanti da controversie, la pubblicità negativa o altri eventi che si possono verificare in relazione a determinate informazioni sull'oggetto.

A12. In generale, il rischio dell'incarico può essere rappresentato dalle componenti che seguono, sebbene non tutte siano necessariamente presenti o significative in tutti gli incarichi di assurance:

- a) rischi sui quali il professionista non ha influenza diretta, che a loro volta consistono:
 - i) nella possibilità che le informazioni sull'oggetto contengano un errore significativo prima della considerazione di qualunque controllo ad esse riferito applicato dalla parte interessata, o dalle parti interessate (rischio intrinseco);
 - ii) nel rischio che un errore significativo contenuto nelle informazioni sull'oggetto non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno della parte interessata, o delle parti interessate (rischio di controllo);
- b) il rischio su cui il professionista ha influenza diretta, cioè il rischio che le procedure svolte dal professionista non individuino un errore significativo (rischio di individuazione).

A13. La misura in cui ognuna di queste componenti è rilevante ai fini dell'incarico è influenzata dalle circostanze dell'incarico, in particolare dai seguenti aspetti:

- la natura dell'oggetto sottostante e delle informazioni sull'oggetto. Per esempio, il concetto di rischio di controllo può essere più utile quando l'oggetto sottostante riguarda la predisposizione di informazioni sulla performance di un'impresa che non quando riguarda informazioni sull'efficacia di un controllo o sull'esistenza di una condizione fisica;
- se si stia svolgendo un incarico di assurance ragionevole ovvero di assurance limitata. Per esempio, negli incarichi di assurance limitata il professionista può spesso decidere di acquisire evidenze con mezzi diversi dalle procedure di conformità, nel qual caso la considerazione del rischio di controllo può essere meno rilevante rispetto ad un incarico di assurance ragionevole sulle stesse informazioni sull'oggetto.

La considerazione dei rischi è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale piuttosto che un aspetto suscettibile di misurazione precisa.

A14. Molto raramente è possibile o conveniente, dal punto di vista del rapporto costi-benefici, annullare il rischio dell'incarico e, pertanto, un livello di assurance ragionevole è inferiore a un livello di assurance assoluta, a causa di fattori quali:

- l'utilizzo di metodi di selezione per lo svolgimento delle verifiche;
- i limiti intrinseci del controllo interno;
- il fatto che molte delle evidenze a disposizione del professionista sono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva;
- l'utilizzo del giudizio professionale nella raccolta e nella valutazione delle evidenze, nonché nel giungere alle conclusioni sulla base di tali evidenze;
- in alcuni casi, le caratteristiche dell'oggetto sottostante qualora valutato o misurato rispetto ai criteri.

La parte conferente (Rif.: Par. 12 g), Appendice)

A15. La parte conferente può coincidere, in circostanze diverse, con la direzione o con i responsabili delle attività di governance della parte responsabile, con un organo legislativo, con i potenziali utilizzatori, con il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, ovvero con una o più terze parti differenti.

Potenziali utilizzatori (Rif.: Par. 12 m), Appendice)

A16. In alcuni casi, possono esserci potenziali utilizzatori diversi dai destinatari della relazione di assurance. Il professionista può non essere in grado di identificare tutti coloro che leggeranno la relazione di assurance, in particolare qualora molte persone vi avranno accesso. In tali circostanze, e in particolare qualora sia probabile che i possibili utilizzatori abbiano interessi ampiamente differenziati con riferimento all'oggetto sottostante, i potenziali utilizzatori possono essere limitati ai principali soggetti detentori di interessi significativi e comuni. I potenziali utilizzatori possono essere identificati in modi diversi, ad esempio attraverso un accordo tra il professionista e la parte responsabile o la parte conferente, oppure possono essere identificati da leggi o regolamenti.

A17. I potenziali utilizzatori o i loro rappresentanti possono essere direttamente coinvolti insieme al professionista e alla parte responsabile (nonché alla parte conferente, se diversa) nella determinazione dei termini dell'incarico. Indipendentemente dal coinvolgimento di altri soggetti, tuttavia, e diversamente da quanto accade in un incarico per lo svolgimento di procedure concordate (che comporta la rendicontazione dei risultati derivanti dalle procedure concordate con la parte conferente ed eventuali terze parti appropriate, piuttosto che di una conclusione):

- a) il professionista è responsabile della determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure;
- b) il professionista può avere la necessità di svolgere ulteriori procedure se le informazioni pervenute alla sua attenzione sono significativamente diverse da quelle su cui era basata la definizione delle procedure pianificate (si vedano i paragrafi A116–A118).

A18. In alcuni casi, i potenziali utilizzatori (per esempio, banche e autorità di vigilanza) impongono o richiedono alla parte interessata, o alle parti interessate, di accordarsi per un incarico di assurance da svolgersi per uno scopo specifico. Quando negli incarichi vengono utilizzati criteri elaborati per uno scopo specifico, il paragrafo 69 f) richiede una dichiarazione che avverta i lettori di questo fatto. Inoltre, il professionista può ritenere appropriato indicare nella relazione di assurance che essa è destinata esclusivamente ad utilizzatori specifici. A seconda delle circostanze dell'incarico, ciò può essere conseguito limitando la distribuzione o l'utilizzo della relazione di assurance (si vedano i paragrafi A167–A168).

Informazioni sull'oggetto (Rif.: Par. 12 x), Appendice)

A19. In alcuni casi, le informazioni sull'oggetto possono consistere in una dichiarazione che valuta un aspetto di un processo, o di una performance o della conformità, in base ai criteri. Per esempio, “il controllo interno di ABC ha operato efficacemente in base ai criteri XYZ nel corso del periodo ...” ovvero “la struttura di governance di ABC ha rispettato i criteri XYZ nel corso del periodo ...”.

La parte interessata, o le parti interessate (Rif.: Par. 13, Appendice)

A20. I ruoli ricoperti dalla parte responsabile, dal soggetto che effettua la misurazione o la valutazione e dalla parte conferente possono variare (si veda il paragrafo A37). Inoltre, le strutture di direzione e di governance variano in base all'ordinamento giuridico e all'impresa, riflettendo influenze come i diversi contesti culturali e legali, nonché la dimensione e le caratteristiche dell'assetto proprietario. A seguito di tale diversità, i principi ISAE non possono specificare per tutti gli incarichi la persona, o le persone, presso cui il professionista è tenuto a svolgere indagini, alle quali è tenuto a richiedere attestazioni ovvero con le quali è tenuto a comunicare in qualsiasi circostanza. In alcuni casi, per esempio, quando la parte o le parti interessate costituiscono solo una parte di un'impresa giuridicamente autonoma, l'identificazione del personale della direzione o dei responsabili delle attività di governance appropriati con cui comunicare richiede l'esercizio del giudizio professionale al fine di stabilire quali persone hanno le responsabilità appropriate, nonché la conoscenza degli aspetti in questione.

Svolgimento di un incarico di assurance in conformità ai principi ISAE

Conformità ai principi pertinenti ai fini dell'incarico (Rif.: Parr. 1, 5, 15)

A21. Il presente principio include regole che si applicano agli incarichi di assurance⁴ (diversi dalle revisioni contabili complete o limitate dell'informativa finanziaria storica), inclusi gli incarichi da svolgere in conformità ad un principio ISAE specifico per un oggetto. In alcuni casi, un principio ISAE specifico per un oggetto è altresì pertinente ai fini dell'incarico. Un principio ISAE specifico per un oggetto è pertinente ai fini dell'incarico quando esso è in vigore, il suo oggetto è pertinente ai fini dell'incarico e sussistono le circostanze in esso trattate.

A22. I principi ISA e ISRE sono stati redatti rispettivamente per le revisioni contabili complete e limitate dell'informativa finanziaria storica e non si applicano agli altri incarichi di assurance. Essi possono, tuttavia, fornire linee guida sul processo di svolgimento dell'incarico in generale ai professionisti che svolgono un incarico di assurance in conformità al presente principio.

Testo di un principio ISAE (Rif.: Parr.12, 16)

A23. I principi ISAE contengono gli obiettivi che il professionista è tenuto a perseguire nell'applicare tali principi, e le regole definite per consentire al professionista di raggiungere tali obiettivi. Essi contengono, inoltre, le relative linee guida e altro materiale esplicativo, nonché una parte introduttiva che presenta il contesto pertinente per la loro corretta comprensione, e le definizioni.

A24. Gli obiettivi di un principio ISAE presentano il contesto in cui sono stabilite le regole di quel principio e sono concepiti come supporto al fine di:

- a) comprendere quali risultati occorra raggiungere;
- b) decidere se sia necessario porre in essere ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi.

La corretta applicazione delle regole di un principio ISAE da parte del professionista dovrebbe costituire una base sufficiente per il raggiungimento degli obiettivi definiti in tale principio. Tuttavia, poiché le circostanze degli incarichi di assurance sono molto varie e non possono essere tutte previste nei principi ISAE, è responsabilità del professionista determinare le procedure necessarie per adempiere alle regole stabilite nei principi ISAE pertinenti e per raggiungere gli obiettivi in essi definiti. Nelle circostanze di un incarico, si possono presentare aspetti particolari che richiedono lo svolgimento da parte del professionista di procedure ulteriori rispetto a quelle stabilite nei principi ISAE pertinenti per il raggiungimento degli obiettivi in essi specificati.

A25. Le regole dei principi ISAE sono enunciate utilizzando l'espressione "deve".

A26. Ove necessario, le linee guida e l'altro materiale esplicativo contengono ulteriori spiegazioni delle regole e indicazioni per metterle in atto. In particolare, possono:

- a) spiegare con maggiore precisione il significato di una regola o quale sia il suo ambito di applicazione;
- b) includere esempi che possono essere appropriati nelle circostanze.

Anche se tali linee guida non costituiscono di per sé delle regole, esse sono rilevanti ai fini della corretta applicazione delle stesse. Le linee guida e l'altro materiale esplicativo possono contenere anche informazioni di supporto agli aspetti trattati in un principio ISAE. Ove appropriato, nelle linee guida e nell'altro materiale esplicativo sono comprese ulteriori considerazioni specifiche per gli organismi di revisione del settore pubblico o per i soggetti incaricati di dimensioni minori. Tali ulteriori considerazioni aiutano ad applicare le regole contenute nei principi ISAE. Esse, tuttavia, non limitano o attenuano la responsabilità del professionista di applicare e rispettare le regole contenute in un principio ISAE.

⁴ Il presente principio contiene regole, linee guida e altro materiale esplicativo specifici per gli incarichi di attestazione di assurance ragionevole e di assurance limitata. Il presente principio può essere applicato anche agli incarichi diretti di assurance ragionevole e di assurance limitata, adattato e integrato secondo quanto necessario nelle circostanze dell'incarico.

A27. Nei principi ISAE sono fornite le definizioni per agevolare un'applicazione e un'interpretazione coerente dei principi stessi, che non sono concepite per prevalere sulle definizioni che possono essere stabilite con altre finalità da leggi, regolamenti o altre fonti.

A28. Le "Appendici" fanno parte delle linee guida e dell'altro materiale esplicativo. Lo scopo e l'utilizzo previsto di un'appendice sono illustrati nel corpo del relativo principio ISAE ovvero all'interno del titolo e dell'introduzione dell'appendice stessa.

Conformità alle regole pertinenti (Rif.: Par. 17)

A29. Sebbene alcune procedure siano richieste unicamente per gli incarichi di assurance ragionevole, esse possono tuttavia essere appropriate anche in alcuni incarichi di assurance limitata.

Principi etici (Rif.: Parr. 3 a), 20, 22 a)

A30. Il Codice IESBA stabilisce i principi fondamentali di etica professionale che sono:

- a) l'integrità;
- b) l'obiettività;
- c) la competenza e la diligenza professionale;
- d) la riservatezza;
- e) il comportamento professionale.

I principi fondamentali di etica professionale definiscono lo standard di comportamento che ci si attende dal soggetto incaricato.

A31. Il Codice IESBA fornisce il quadro concettuale che il soggetto incaricato è tenuto ad applicare quando gestisce i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali, incluso:

- a) identificare i rischi di non conformità ai principi fondamentali. I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:
 - i) interesse personale;
 - ii) auto-riesame;
 - iii) promozione degli interessi del cliente;
 - iv) familiarità;
 - v) intimidazione;
- b) valutare se i rischi identificati siano ad un livello accettabilmente basso;
- c) se i rischi identificati di mancata osservanza dei principi fondamentali non sono ad un livello accettabile, gestirli eliminando le circostanze che generano i rischi, applicando misure di salvaguardia per ridurli ad un livello accettabile, ovvero, se ritenuto appropriato, recedendo dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

A32. Il Codice IESBA stabilisce regole e linee guida su diversi argomenti, inclusi:

- i conflitti di interessi;
- il conferimento degli incarichi professionali;
- i secondi pareri;
- i corrispettivi e le altre tipologie di compensi;
- l'offerta o l'accettazione di incentivi;
- la custodia dei beni del cliente;
- i comportamenti conseguenti alla non conformità a leggi e regolamenti.

A33. Il Codice IESBA include inoltre i *Principi internazionali sull'indipendenza*. Secondo la definizione del Codice IESBA, l'indipendenza comprende sia l'indipendenza mentale sia l'indipendenza agli occhi di terzi.

L'indipendenza tutela la capacità del professionista di giungere a una conclusione di assurance senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale conclusione. L'indipendenza rafforza la capacità del professionista di agire con integrità, di essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale. Gli aspetti trattati nei *Principi internazionali sull'indipendenza* nel Codice IESBA includono, per esempio:

- i corrispettivi;
- gli incentivi;
- il contenzioso in essere o potenziale;
- gli interessi finanziari;
- i finanziamenti e le garanzie;
- le relazioni d'affari;
- le relazioni familiari e personali;
- la recente attività professionale svolta presso un cliente di assurance;
- l'aver ricoperto il ruolo di amministratore o di esponente della direzione di un cliente di assurance;

- il rapporto di lavoro con un cliente di assurance;
- un rapporto professionale di lunga durata tra il personale e un cliente di assurance;
- la prestazione di servizi non di assurance a un cliente di assurance;
- relazioni che includono una restrizione all'uso e alla distribuzione.

A34. I principi professionali o le disposizioni stabilite da leggi o regolamenti sono stringenti almeno quanto le regole del Codice IESBA relative agli incarichi di assurance quando trattano tutti gli aspetti citati ai paragrafi A30-A33 e impongono obblighi che conseguono le finalità delle regole stabilite nel Codice IESBA relativamente a tali incarichi.

Accettazione e mantenimento

Condizioni indispensabili per l'incarico (Rif.: Par. 24)

A35. Nel contesto del settore pubblico, si può presumere che alcune delle condizioni indispensabili per lo svolgimento di un incarico di assurance siano presenti, per esempio:

- a) si presume che i ruoli e le responsabilità degli organismi di revisione del settore pubblico e degli enti statali coinvolti negli incarichi di assurance siano appropriati poiché sono generalmente stabiliti dalla legge;
- b) il diritto di accesso degli organismi di revisione del settore pubblico alle informazioni necessarie per svolgere l'incarico è spesso stabilito dalla legge;
- c) la legge richiede generalmente che la conclusione del professionista, nella forma appropriata a seconda che si tratti di un incarico di assurance ragionevole o assurance limitata, sia inserita in una relazione scritta;
- d) in genere esiste uno scopo ragionevole per il fatto che l'incarico è previsto dalla legge.

A36. Qualora non siano disponibili criteri idonei per l'intero oggetto sottostante ma il professionista possa identificare uno o più aspetti dell'oggetto sottostante per i quali i criteri suddetti siano idonei, l'incarico di assurance può essere svolto limitatamente a tale aspetto, o tali aspetti, dell'oggetto sottostante. In queste circostanze può essere necessario chiarire nella relazione di assurance che essa non si riferisce all'originario oggetto sottostante nella sua interezza.

Ruoli e responsabilità (Rif.: Parr. 12 m), 12 n), 12 r), 12 v), 13, 24 a), -Appendice)

A37. Tutti gli incarichi di assurance hanno almeno tre parti: la parte responsabile, il professionista e i potenziali utilizzatori. In molti incarichi di attestazione, la parte responsabile può anche coincidere con il soggetto che

effettua la misurazione o la valutazione e con la parte conferente. Si veda l'Appendice per un approfondimento su come ciascuno di questi ruoli si relaziona in un incarico di assurance.

A38. È possibile acquisire evidenza della responsabilità per l'oggetto sottostante mediante una conferma fornita dalla parte responsabile. Tale riconoscimento costituisce altresì una base per una comprensione comune delle responsabilità della parte responsabile e del professionista. Una conferma scritta è la forma più appropriata per documentare la comprensione della parte responsabile. In assenza di una conferma scritta di responsabilità, può essere altresì appropriato che il professionista accetti l'incarico se, per esempio, altre fonti, quali la legge ovvero un contratto, stabiliscono le responsabilità. In altri casi, può essere appropriato rifiutare l'incarico in base alle circostanze, ovvero descrivere le circostanze nella relazione di assurance.

A39. Il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione ha la responsabilità di disporre di una base ragionevole per le informazioni sull'oggetto. Cosa intendere per base ragionevole dipende dalla natura dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico. In alcuni casi, può essere necessario seguire un processo formale con controlli interni estesi per fornire al soggetto che effettua la misurazione o la valutazione una base ragionevole sul fatto che le informazioni sull'oggetto non contengono errori significativi. Il fatto che il professionista emetterà una relazione sulle informazioni sull'oggetto non sostituisce i processi propri del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione per disporre di una base ragionevole per le informazioni sull'oggetto.

Appropriatezza dell'oggetto sottostante (Rif.: Par. 24 b) i))

A40. Un oggetto sottostante appropriato è identificabile e può essere misurato o valutato in modo uniforme rispetto ai criteri applicabili in modo tale che le informazioni risultanti sull'oggetto possano essere sottoposte a procedure per acquisire evidenze sufficienti e appropriate a supporto di una conclusione fondata su un'assurance ragionevole o un'assurance limitata, a seconda dei casi.

A41. L'appropriatezza di un oggetto sottostante non è influenzata dal livello di assurance vale a dire che, se un oggetto sottostante non è appropriato per un incarico di assurance ragionevole, esso non è appropriato nemmeno per un incarico di assurance limitata, e viceversa.

A42. Oggetti sottostanti diversi hanno caratteristiche diverse, che riguardano tra l'altro la misura in cui le relative informazioni sono di natura qualitativa o quantitativa, oggettiva o soggettiva, storica o prospettica, e si riferiscono a un momento specifico oppure a un periodo di tempo. Tali caratteristiche influenzano:

- a) la precisione con cui l'oggetto sottostante può essere misurato o valutato rispetto ai criteri;
- b) la persuasività delle evidenze disponibili.

A43. L'identificazione di tali caratteristiche e la considerazione dei loro effetti aiutano il professionista nel valutare l'appropriatezza dell'oggetto sottostante e anche nel determinare il contenuto della relazione di assurance (si veda il paragrafo A164).

A44. In alcuni casi, l'incarico di assurance può riguardare soltanto una parte di un oggetto sottostante più ampio. Per esempio, il professionista può essere incaricato di emettere una relazione su un aspetto del contributo di un'impresa allo sviluppo sostenibile, come alcuni programmi gestiti da un'impresa che hanno risultati ambientali positivi. In questi casi il professionista, nel determinare se l'incarico presenti la caratteristica di avere un oggetto sottostante appropriato, può considerare se è probabile che le informazioni sull'aspetto su cui è incaricato di emettere una relazione soddisfino le esigenze informative dei potenziali utilizzatori come gruppo, e anche in che modo le informazioni sull'oggetto saranno presentate e distribuite, per esempio, se vi siano programmi di maggior rilievo con risultati meno favorevoli su cui l'impresa non ha fornito rendicontazione.

Idoneità e disponibilità dei criteri

Idoneità dei criteri (Rif.: Par. 24 b) ii))

A45. Criteri idonei sono quelli che presentano le seguenti caratteristiche:

- a) pertinenza: i criteri pertinenti determinano informazioni sull'oggetto che supportano il processo decisionale dei potenziali utilizzatori;
- b) completezza: i criteri sono completi quando le informazioni sull'oggetto predisposte in conformità agli stessi non omettono fattori rilevanti che potrebbero ragionevolmente influire sulle decisioni dei potenziali utilizzatori prese sulla base di tali informazioni. Criteri completi comprendono, laddove pertinenti, i termini di riferimento per la presentazione e l'informativa;
- c) attendibilità: i criteri attendibili consentono una misurazione o una valutazione ragionevolmente uniforme dell'oggetto sottostante, incluse, laddove pertinenti, la presentazione e l'informativa, qualora utilizzati in circostanze simili da professionisti diversi;
- d) neutralità: i criteri neutrali danno luogo a informazioni sull'oggetto prive di ingerenze a seconda delle circostanze dell'incarico;
- e) comprensibilità: i criteri comprensibili danno luogo a informazioni sull'oggetto che possono essere comprese dai potenziali utilizzatori.

A46. Descrizioni vaghe delle aspettative o dei giudizi derivanti dalle esperienze personali non costituiscono criteri idonei.

A47. L'idoneità dei criteri per un determinato incarico dipende dal fatto che essi riflettano o meno le caratteristiche sopraelencate. L'importanza relativa di ciascuna caratteristica ai fini di un determinato incarico è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale. Inoltre, i criteri possono essere idonei per un insieme particolare di circostanze dell'incarico, ma possono non essere idonei per un insieme diverso di circostanze. Per esempio, l'emissione di una relazione per autorità governative o di vigilanza può richiedere l'utilizzo di un insieme particolare di criteri, ma tali criteri possono non essere idonei per un gruppo più ampio di utilizzatori.

A48. I criteri possono essere scelti o elaborati in diversi modi, per esempio, essi possono essere:

- inclusi in leggi o regolamenti;
- emanati da organismi autorizzati o riconosciuti di esperti nel rispetto di un due process trasparente;
- elaborati collettivamente da un gruppo che non rispetta un due process trasparente;
- pubblicati su riviste o libri accademici;
- elaborati per essere venduti in proprietà esclusiva;
- appositamente definiti ai fini della predisposizione delle informazioni sull'oggetto nelle particolari circostanze dell'incarico.

Le modalità di elaborazione dei criteri possono influenzare il lavoro che il professionista svolge per valutarne l'idoneità.

A49. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti prescrivono i criteri da utilizzare per l'incarico. In assenza di elementi che indichino il contrario, si presume che tali criteri siano idonei, come i criteri emanati da organismi autorizzati o riconosciuti di esperti nel rispetto di un due process trasparente, se essi sono pertinenti per le esigenze informative dei potenziali utilizzatori. Tali criteri sono conosciuti come criteri prestabiliti. Anche quando esistono criteri prestabiliti per un oggetto sottostante, specifici utilizzatori possono optare per altri criteri per le loro finalità specifiche. Per esempio, per valutare l'efficacia del controllo interno possono essere utilizzati, come criteri prestabiliti, diversi quadri di riferimento. Specifici utilizzatori possono tuttavia elaborare un insieme di criteri più dettagliati che soddisfino le loro specifiche esigenze informative in connessione, per esempio, ad una vigilanza prudenziale. In questi casi, la relazione di assurance:

- a) avverte i lettori che le informazioni sull'oggetto sono state predisposte in conformità a criteri per scopi specifici e che, di conseguenza, possono non essere adeguate ad altri scopi (si veda il paragrafo 69 f));
- b) può indicare, quando sia pertinente nelle circostanze dell'incarico, che i criteri non sono inclusi in leggi o regolamenti, né emanati da organismi autorizzati o riconosciuti di esperti nel rispetto di un due process trasparente.

A50. Se i criteri sono appositamente definiti al fine di predisporre le informazioni sull'oggetto nelle particolari circostanze dell'incarico, essi non sono idonei se danno luogo a informazioni sull'oggetto o a una relazione di assurance fuorvianti per i potenziali utilizzatori. È auspicabile che i potenziali utilizzatori, o la parte conferente, riconoscano che i criteri appositamente elaborati sono idonei per le finalità dei potenziali utilizzatori. L'assenza di un tale riconoscimento può influire su quanto occorre fare per valutare l'idoneità dei criteri e sulle informazioni sui criteri indicate nella relazione di assurance.

Disponibilità dei criteri (Rif.: Par. 24 b) iii)

A51. È necessario che i criteri siano resi disponibili ai potenziali utilizzatori al fine di consentire loro di comprendere come è stato misurato o valutato l'oggetto sottostante. I criteri sono resi disponibili ai potenziali utilizzatori in uno o più dei seguenti modi:

- a) sono pubblici;
- b) sono inclusi in modo chiaro nella presentazione delle informazioni sull'oggetto;
- c) sono inclusi in modo chiaro nella relazione di assurance (si veda il paragrafo A165);
- d) per convenzione, come ad esempio il criterio della misurazione del tempo in ore e minuti.

A52. I criteri possono anche essere resi disponibili solo ai potenziali utilizzatori, come ad esempio i termini di un contratto o i criteri emanati da un'associazione di settore resi disponibili ai soli operatori di quel settore in quanto pertinenti esclusivamente per uno scopo specifico. In questo caso, il paragrafo 69 f) richiede una dichiarazione che avverta i lettori di questo fatto. Inoltre, il professionista può ritenere appropriato indicare che la relazione di assurance sia destinata unicamente ad utilizzatori specifici (si vedano i paragrafi A167–A168).

Accesso alle evidenze (Rif.: Par. 24 b) iv)

Quantità e qualità delle evidenze disponibili

A53. La quantità o la qualità delle evidenze disponibili è influenzata:

- a) dalle caratteristiche dell'oggetto sottostante o delle informazioni sull'oggetto. Ad esempio, ci si può aspettare la presenza di evidenze meno oggettive qualora le informazioni sull'oggetto siano di natura previsionale invece che storica;
- b) da altre circostanze, come quando le evidenze ragionevolmente attese non sono disponibili a causa, ad esempio, della tempistica del conferimento dell'incarico al professionista, delle procedure dell'impresa in materia di conservazione dei documenti, di sistemi informativi inadeguati o delle limitazioni imposte dalla parte responsabile.

Solitamente, le evidenze sono di natura persuasiva piuttosto che conclusiva.

Accesso alle registrazioni (Rif.: Par. 56)

A54. Per stabilire se l'incarico presenta le caratteristiche di accesso alle evidenze, il professionista può cercare di acquisire la conferma della parte o delle parti interessate che riconoscono e comprendono la propria responsabilità di fornire al professionista i seguenti elementi:

- a) accesso a tutte le informazioni di cui la parte interessata o le parti interessate siano a conoscenza e che siano pertinenti per la predisposizione delle informazioni sull'oggetto, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
- b) accesso ad ulteriori informazioni che il professionista possa richiedere alla parte interessata o alle parti interessate ai fini dell'incarico;
- c) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito della parte interessata o delle parti interessate dalle quali il professionista ritenga necessario acquisire evidenze.

A55. La natura dei rapporti tra la parte responsabile, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione e la parte conferente può influire sulla capacità del professionista di avere accesso alle registrazioni, alla documentazione e ad altre informazioni che egli possa richiedere come evidenze per completare l'incarico. La natura di tali rapporti può quindi essere un aspetto rilevante da considerare nello stabilire se accettare o meno l'incarico. Nel paragrafo A140 sono inclusi esempi di circostanze in cui la natura di tali rapporti può essere problematica.

Scopo ragionevole (Rif.: Par. 24 b) vi)

A56. Tra le considerazioni pertinenti per stabilire se l'incarico abbia uno scopo ragionevole possono essere incluse le seguenti:

- i potenziali utilizzatori delle informazioni sull'oggetto e della relazione di assurance (in particolare, quando i criteri sono stati definiti per uno scopo specifico). Un'ulteriore considerazione riguarda la probabilità che le informazioni sull'oggetto e la relazione di assurance saranno utilizzate o distribuite in modo più ampio rispetto ai soli potenziali utilizzatori;
- se ci si attende che alcuni aspetti delle informazioni sull'oggetto siano esclusi dalla relazione di assurance e il motivo della loro esclusione;
- le caratteristiche dei rapporti tra la parte responsabile, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione e la parte conferente, per esempio, quando il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione non è la parte responsabile, se quest'ultima acconsente all'uso previsto delle informazioni sull'oggetto e se avrà la possibilità di riesaminare tali informazioni prima che siano rese disponibili ai potenziali utilizzatori o di distribuire commenti con le informazioni stesse;
- chi ha scelto i criteri da applicare per misurare o valutare l'oggetto sottostante e quali siano il grado di giudizio e la portata delle possibili ingerenze nella loro applicazione. È più probabile che l'incarico abbia uno scopo ragionevole se i potenziali utilizzatori hanno scelto i criteri o sono stati coinvolti nella loro scelta;
- qualunque limitazione significativa allo svolgimento delle procedure del professionista;
- se il professionista ritiene che la parte conferente intenda associare il nome del professionista all'oggetto sottostante o alle informazioni sull'oggetto in modo inappropriato.

Concordare i termini dell'incarico (Rif.: Par. 27)

A57. È nell'interesse sia della parte conferente sia del professionista che quest'ultimo comunichi per iscritto i termini concordati dell'incarico prima del suo inizio per contribuire a evitare fraintendimenti. La forma e il contenuto dell'accordo scritto o del contratto variano a seconda delle circostanze dell'incarico. Per esempio, qualora leggi o regolamenti prescrivano in modo sufficientemente dettagliato i termini dell'incarico, non è necessario che il professionista li riporti in un accordo scritto, salvo specificare che si applicano tali leggi o regolamenti e che la parte interessata o le parti interessate riconoscono e comprendono le proprie responsabilità derivanti da tali leggi o regolamenti.

A58. Le leggi o i regolamenti, in particolare nel settore pubblico, possono disporre la nomina di un professionista e indicarne gli specifici poteri, quali quello di accedere alle registrazioni e ad altre informazioni della parte interessata, o delle parti interessate, nonché le responsabilità; per esempio, può essere richiesto al

professionista di riferire direttamente ad un ministro, all'organo legislativo ovvero al pubblico qualora una parte interessata o le parti interessate tentino di limitare lo svolgimento di procedure.

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico (Rif.: Par. 29)

A59. Un cambiamento nelle circostanze che incide sulle esigenze dei potenziali utilizzatori o un fraintendimento sulla natura dell'incarico possono giustificare la richiesta di un cambiamento nell'incarico, per esempio, da un incarico di assurance a un incarico diverso da quello di assurance o da un incarico di assurance ragionevole ad un incarico di assurance limitata. L'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per giungere a una conclusione fondata su un'assurance ragionevole non è un motivo accettabile per trasformare l'incarico da assurance ragionevole ad assurance limitata.

Gestione della qualità

Professionisti che svolgono l'incarico (Rif.: Parr. 20, 31 a) –d)

A60. Il presente principio è stato scritto nel contesto di una serie di misure poste in essere per garantire la qualità degli incarichi di assurance, quali quelle adottate dagli organismi membri dell'IFAC in conformità al Member Body Compliance Program e agli Statements of Membership Obligations di IFAC. Tali misure comprendono:

- requisiti di competenza, quali parametri di riferimento per la formazione e per l'esperienza pratica ai fini dell'abilitazione e i requisiti di formazione professionale continua e di apprendimento permanente;
- un sistema di gestione della qualità adottato dal soggetto incaricato. L'ISQM 1 si applica a tutti i soggetti incaricati per gli incarichi di assurance e servizi connessi;
- un codice etico esaustivo, che include regole di dettaglio sull'indipendenza, basato sui principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Gestione della qualità a livello di soggetto incaricato (Rif.: Parr. 3 b), 31 a)

A61. L'ISQM 1 tratta delle responsabilità del soggetto incaricato di configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità per gli incarichi di assurance⁵. Esso descrive le responsabilità del soggetto incaricato di stabilire gli obiettivi della qualità che trattano l'adempimento delle responsabilità in conformità ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza. L'ISQM 1 tratta, inoltre, della responsabilità del soggetto incaricato di definire direttive o procedure relative agli incarichi per i quali sia necessario il riesame della qualità dell'incarico⁶. L'ISQM 2 tratta della nomina e dell'idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico nonché dello svolgimento e della documentazione di tale riesame.⁷ Un sistema di gestione della qualità tratta le seguenti otto componenti:⁸

- a) il processo adottato dal soggetto incaricato per la valutazione del rischio;
- b) la governance e la leadership;
- c) i principi etici applicabili;
- d) l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dei relativi incarichi;
- e) lo svolgimento dell'incarico;
- f) le risorse;
- g) l'informazione e la comunicazione;
- h) il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive.

⁵ ISQM 1, paragrafo 1.

⁶ ISQM 1, paragrafo 2 a).

⁷ ISQM 1, paragrafo 2 b).

⁸ ISQM 1, paragrafo 6.

I soggetti abilitati o le disposizioni nazionali possono utilizzare una terminologia o un quadro di riferimento differenti per descrivere le componenti del sistema di gestione della qualità.

A62. Altri principi professionali o le disposizioni di leggi o regolamenti che trattano le responsabilità del soggetto incaricato nel configurare, mettere in atto e rendere operativo il proprio sistema di gestione della qualità sono stringenti almeno quanto l'ISQM 1 quando trattano le regole di tale principio e impongono al soggetto incaricato obblighi per il conseguimento dell'obiettivo dell'ISQM 1.

A63. Nell'assumersi la responsabilità complessiva per la gestione e il conseguimento della qualità di ciascun incarico e per essere sufficientemente e appropriatamente coinvolto per tutta la durata dell'incarico, le azioni del responsabile dell'incarico e le comunicazioni appropriate agli altri membri del team evidenziano che la qualità è essenziale nello svolgimento di un incarico di assurance e l'importanza, per la qualità di un incarico di assurance, di quanto segue:

- a) lo svolgimento del lavoro in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari;
- b) la conformità alle direttive o alle procedure del soggetto incaricato, per quanto applicabili;
- c) l'emissione di una relazione per l'incarico che sia appropriata alle circostanze;
- d) la capacità del team dell'incarico di manifestare i propri dubbi senza timore di ritorsioni.

A64. Un sistema di gestione della qualità di un soggetto incaricato include la predisposizione di un processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive configurato per:

- a) fornire al soggetto incaricato informazioni pertinenti, attendibili e tempestive che riguardano la configurazione, messa in atto e operatività del sistema di gestione della qualità;
- b) intraprendere le azioni appropriate in risposta alle carenze identificate in modo che alle stesse sia posto rimedio dal soggetto incaricato in modo tempestivo.

A65. Generalmente, il team dell'incarico può fare affidamento sul sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato tranne laddove:

- la comprensione o l'esperienza pratica del team dell'incarico indichi che le direttive o le procedure del soggetto incaricato non fronteggeranno in modo efficace la natura e le circostanze dell'incarico; ovvero
- le informazioni fornite dal soggetto incaricato o da altre parti, sull'efficacia di tali direttive o procedure, suggeriscono diversamente.

Per esempio, il team dell'incarico può fare affidamento sul sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato in merito:

- a) alla competenza e alle capacità del personale tramite la sua selezione e la sua formazione teorica;
- b) all'indipendenza tramite la raccolta e la comunicazione delle informazioni ad essa pertinenti;
- c) al mantenimento dei rapporti con il cliente tramite le direttive o le procedure del soggetto incaricato per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di assurance;
- d) al rispetto delle disposizioni di legge e regolamentari tramite il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive del soggetto incaricato.

Nel considerare le carenze⁹ identificate nel sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato che possono influire sull'incarico di assurance, il responsabile dell'incarico può tenere in considerazione le azioni correttive intraprese dal soggetto stesso per affrontare tali carenze.

A66. Una carenza nel sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato non indica necessariamente che uno specifico incarico di assurance non sia stato svolto in conformità ai principi professionali e alle

⁹ ISQM 1, paragrafo 16 a).

disposizioni di legge e regolamentari applicabili o che la relazione del professionista non sia appropriata.

Capacità, conoscenze ed esperienze in merito all'oggetto sottostante e alla sua misurazione o valutazione
(Rif.: Par. 31 d)

A67. Ad un professionista può essere chiesto di svolgere incarichi di assurance in relazione ad un'ampia gamma di oggetti sottostanti e informazioni sull'oggetto. Alcuni di essi possono richiedere capacità e conoscenze specifiche che vanno oltre quelle generalmente possedute dal singolo professionista.

A68. Il Codice IESBA fornisce regole e linee guida sul rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali di competenza e diligenza professionale, derivante da interesse personale, che si genera se il team dell'incarico non possiede o non può acquisire le competenze per prestare i servizi professionali.¹⁰ Il professionista ha la responsabilità esclusiva della conclusione di assurance espressa e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro di un proprio esperto. Nondimeno, se il professionista che utilizza il lavoro di un proprio esperto in conformità al presente principio, conclude che il lavoro di tale esperto è adeguato rispetto ai propri scopi, può accettare i risultati o le conclusioni cui l'esperto è giunto nel relativo settore di competenza quali evidenze appropriate.

Risorse dell'incarico

Competenza e capacità complessive (Rif.: Par. 32)

A69. L'ISQM 1 richiede al soggetto incaricato di stabilire obiettivi della qualità che trattano l'accettazione e il mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di assurance. Gli obiettivi della qualità trattano dell'appropriatezza delle valutazioni del soggetto incaricato sul fatto se accettare o mantenere il rapporto con un cliente e gli incarichi, che si basano sulla capacità del soggetto incaricato di svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.¹¹

Esperto del professionista (Rif.: Parr. 32 a), 32 b i))

A70. Parte del lavoro di assurance può essere svolto da un team multidisciplinare che include uno o più esperti del professionista. Per esempio, un esperto del professionista può essere necessario per aiutare lo stesso professionista ad acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico oppure in uno o più degli aspetti menzionati al paragrafo 46R (nel caso di un incarico di assurance ragionevole) o 46L (nel caso di un incarico di assurance limitata).

A71. Quando occorre utilizzare il lavoro di un esperto del professionista, può essere appropriato svolgere alcune delle procedure richieste dal paragrafo 52 nella fase di accettazione o mantenimento dell'incarico.

Altri professionisti (Rif.: Par. 32 b ii))

A72. Le informazioni sull'oggetto possono includere informazioni sulle quali un altro professionista può avere espresso una conclusione. Il professionista, nel giungere a una conclusione sulle informazioni sull'oggetto e al fine di acquisire evidenze in merito alle stesse, può decidere di utilizzare le stesse evidenze sulle quali l'altro professionista ha basato la sua conclusione.

A73. Il lavoro di un altro professionista può essere utilizzato in riferimento, per esempio, ad un oggetto sottostante che si trovi in un luogo remoto o in un altro ordinamento giuridico. Tali altri professionisti non fanno parte del team dell'incarico. Quando il team dell'incarico pianifica di utilizzare il lavoro di un altro professionista, le considerazioni pertinenti possono includere:

- il fatto se l'altro professionista comprenda e rispetti i principi etici applicabili per l'incarico e, in particolare, se sia indipendente;

¹⁰ Codice IESBA paragrafo 320.3 A3.

¹¹ ISQM 1, paragrafi 30 a) ii) e A72.

- la competenza professionale dell'altro professionista;
- la misura del coinvolgimento del team dell'incarico nel lavoro dell'altro professionista;
- il fatto se l'altro professionista operi in un contesto regolamentare che prevede un'effettiva vigilanza su tale professionista.

Responsabilità del riesame del lavoro (Rif.: Par. 33 c))

A74. Secondo l'ISQM 1, il soggetto incaricato è tenuto a stabilire un obiettivo della qualità che tratti la natura, la tempistica e l'estensione della direzione e della supervisione dei team dell'incarico e il riesame del loro lavoro. L'ISQM 1 richiede inoltre che tali direzione, supervisione e riesame siano pianificati e svolti in base al principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia sottoposto alla direzione, supervisione e riesame di quelli più esperti.¹²

Riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 36))

A75. Altri aspetti che possono essere considerati in un riesame della qualità dell'incarico includono:

- a) la valutazione effettuata dal team dell'incarico in merito all'indipendenza del soggetto incaricato rispetto all'incarico;
- b) se sono state effettuate consultazioni appropriate sugli aspetti che hanno comportato divergenze di opinione o su altri aspetti complicati o controversi, e le conclusioni emerse da tali consultazioni;
- c) se la documentazione dell'incarico selezionata per il riesame della qualità riflette il lavoro svolto in merito ai giudizi professionali significativi e supporta le conclusioni raggiunte.

Scetticismo professionale e giudizio professionale

Scetticismo professionale (Rif.: Par. 37)

A76. Lo scetticismo professionale è un atteggiamento che implica prestare attenzione, per esempio:

- alle evidenze incoerenti con altre evidenze acquisite;
- alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come evidenze;
- alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure rispetto a quelle richieste dai principi ISAE pertinenti;
- alle condizioni che possono segnalare probabili errori.

A77. Mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico è necessario se il professionista intende, ad esempio, ridurre i rischi:

- di trascurare circostanze inusuali;
- di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate;
- di utilizzare assunzioni non appropriate nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure e nel valutarne i risultati.

A78. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica delle evidenze. Ciò implica interrogarsi sulle evidenze incoerenti, nonché sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini. Ciò implica altresì la considerazione della sufficienza e appropriatezza delle evidenze acquisite alla luce delle circostanze.

A79. Tranne nel caso in cui l'incarico comporti l'acquisizione di assurance sul fatto che i documenti siano autentici, il professionista può accettare come autentici le registrazioni ed i documenti a meno che non abbia

¹² ISQM 1, paragrafo 31 b).

motivo di ritenere diversamente. Tuttavia, il professionista è tenuto, secondo il paragrafo 50, a valutare l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come evidenze.

A80. Non ci si può attendere che il professionista ignori l'esperienza passata per quanto riguarda l'onestà e l'integrità di coloro che forniscono le evidenze. Tuttavia, la convinzione che coloro che forniscono le evidenze siano onesti e integerrimi non esime il professionista dal mantenere il necessario scetticismo professionale.

Giudizio professionale (Rif.: Par. 38)

A81. Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento di un incarico di assurance. Ciò in quanto non è possibile interpretare i principi etici e i principi ISAE applicabili né assumere consapevolmente le necessarie decisioni nel corso dell'incarico in mancanza di una formazione adeguata, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti ai fatti e alle circostanze. Il giudizio professionale è necessario in particolare per le decisioni in merito:

- alla significatività e al rischio dell'incarico;
- alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure utilizzate per rispettare le regole contenute nei principi ISAE pertinenti e per acquisire le evidenze;
- alla valutazione se siano state acquisite evidenze sufficienti e appropriate e se sia necessario porre in essere ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi del presente principio e di eventuali principi ISAE specifici e pertinenti per l'oggetto. In particolare, nel caso di un incarico di assurance limitata, nel valutare se sia stato acquisito un livello adeguato di assurance è richiesto un giudizio professionale;
- alle conclusioni appropriate da trarre sulla base delle evidenze acquisite.

A82. La caratteristica distintiva del giudizio professionale che ci si attende è che venga esercitato da un professionista la cui formazione, conoscenza ed esperienza siano servite a sviluppare le competenze necessarie alla formulazione di giudizi ragionevoli.

A83. L'esercizio del giudizio professionale, in ogni caso particolare, si basa sui fatti e sulle circostanze noti al professionista. La consultazione sugli aspetti complicati o controversi nel corso dell'incarico, sia nell'ambito del team dell'incarico sia tra il team e altri soggetti ad un livello appropriato all'interno o all'esterno del soggetto incaricato, aiuta il professionista a formulare giudizi consapevoli e ragionevoli, inclusa la misura in cui particolari elementi nelle informazioni sull'oggetto siano influenzati da valutazioni soggettive della parte o delle parti interessate.

A84. Il giudizio professionale può essere valutato sulla base del fatto che il giudizio cui si è pervenuti rifletta un'applicazione di qualità dei principi di assurance e di misurazione o di valutazione, che sia appropriato alla luce dei fatti e delle circostanze di cui il professionista era a conoscenza alla data della sua relazione di assurance e che sia coerente con tali fatti e circostanze.

A85. È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata dell'incarico. È necessario altresì che tale giudizio sia documentato in modo appropriato. A tale riguardo, il paragrafo 79 richiede al professionista di predisporre una documentazione sufficiente a consentire ad un professionista esperto, che non abbia alcuna precedente cognizione dell'incarico, di comprendere i giudizi professionali significativi formulati per giungere alle conclusioni sugli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico. Il giudizio professionale non è utilizzato per giustificare decisioni che non siano altrimenti supportate dai fatti e dalle circostanze dell'incarico o da evidenze sufficienti e appropriate.

Pianificazione e svolgimento dell'incarico

Pianificazione (Rif.: Par. 40)

A86. La pianificazione coinvolge il responsabile dell'incarico, gli altri membri chiave del team, ed eventuali esperti esterni chiave del professionista nell'elaborare una strategia generale circa la portata, l'importanza, la tempistica e lo svolgimento dell'incarico, e un piano dell'incarico, che consiste in un approccio dettagliato in

merito alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure da svolgere, e le ragioni per la loro scelta. Una pianificazione adeguata aiuta a dedicare la dovuta attenzione alle aree importanti dell'incarico, identificare tempestivamente problemi potenziali, nonché organizzare e gestire appropriatamente l'incarico affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente. Una pianificazione adeguata aiuta altresì il professionista ad assegnare in modo appropriato il lavoro ai membri del team dell'incarico e facilita la direzione, la supervisione di tali membri e il riesame del loro lavoro. Inoltre, fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto da altri professionisti ed esperti. La natura e l'estensione delle attività di pianificazione varia a seconda delle circostanze dell'incarico, per esempio in base alla complessità dell'oggetto sottostante e dei criteri. Gli aspetti principali che possono essere considerati includono ad esempio:

- le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata, inclusi i termini dell'incarico, le caratteristiche dell'oggetto sottostante e dei criteri;
- la natura e la tempistica previste delle comunicazioni richieste;
- i risultati delle attività di accettazione dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti dal responsabile dell'incarico per la parte interessata, o le parti interessate, siano pertinenti;
- il processo dell'incarico;
- la comprensione da parte del professionista della parte interessata, o delle parti interessate, e del contesto in cui opera, inclusi i rischi che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate;
- l'identificazione dei potenziali utilizzatori e delle loro esigenze informative, nonché la considerazione della significatività e delle componenti del rischio dell'incarico;
- la misura in cui il rischio di frode è pertinente ai fini dell'incarico;
- la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per svolgere l'incarico, come le esigenze di personale e di competenze specifiche, inclusa la natura e l'estensione del coinvolgimento di esperti;
- l'impatto della funzione di revisione interna sull'incarico.

A87. Il professionista può decidere di discutere con la parte interessata, o le parti interessate, gli elementi inerenti alla pianificazione per facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico (per esempio, per coordinare alcune tra le procedure pianificate con il lavoro del personale della parte o delle parti interessate). Sebbene queste discussioni possano essere frequenti, il professionista ha, comunque, la responsabilità della strategia generale e della pianificazione dell'incarico. In occasione di discussioni riguardanti aspetti inclusi nella strategia generale o nel piano dell'incarico, è necessario fare attenzione a non compromettere l'efficacia dell'incarico. Ad esempio, la discussione con la parte o le parti interessate della natura e della tempistica delle procedure di dettaglio può compromettere l'efficacia dell'incarico rendendole eccessivamente prevedibili.

A88. La pianificazione non rappresenta una fase separata ma, al contrario, un processo continuo e iterativo per tutta la durata dell'incarico. A causa di eventi inattesi, di cambiamenti nelle condizioni o di evidenze acquisite, il professionista può avere la necessità di modificare la strategia generale e il piano dell'incarico e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure pianificate.

A89. Negli incarichi di dimensioni ridotte o meno complessi, l'intero incarico può essere svolto da un team molto ristretto, e il responsabile dell'incarico (che può anche essere un professionista singolo) può svolgere il lavoro senza l'ausilio di altri membri del team dell'incarico. In presenza di un team ristretto, il coordinamento e la comunicazione tra i suoi membri sono più semplici. La definizione della strategia generale dell'incarico in questi casi non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa; essa varia a seconda delle dimensioni dell'impresa, della complessità dell'incarico, incluso l'oggetto sottostante e i criteri, e della dimensione del team dell'incarico. Per esempio, nel caso di un incarico ricorrente, un breve memorandum predisposto al termine del periodo precedente, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzia le problematiche identificate nell'incarico appena concluso, aggiornato ai fini del periodo in esame sulla base

delle discussioni con le parti appropriate, può servire come documentazione della strategia dell'incarico in corso.

A90. Se, nelle circostanze di cui al paragrafo 43, il professionista prosegue l'incarico:

- a) potrebbe essere appropriata una conclusione con rilievi o negativa, a seconda di quanto l'aspetto sia significativo e pervasivo, nei casi in cui il professionista ritenga probabile, secondo il proprio giudizio professionale, che i criteri applicabili non idonei o l'oggetto sottostante inappropriato siano fuorvianti per i potenziali utilizzatori;
- b) negli altri casi, potrebbe essere appropriata una conclusione con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione, a seconda di quanto l'aspetto sia significativo e pervasivo, secondo il suo giudizio professionale.

A91. Per esempio, se dopo avere accettato l'incarico, il professionista scopre che l'utilizzo dei criteri applicabili porta a informazioni distorte sull'oggetto, e la distorsione delle informazioni è significativa e pervasiva, in tale circostanza sarebbe appropriata una conclusione negativa.

Significatività (Rif.: Par. 44)

A92. I giudizi professionali sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, ma non sono influenzati dal livello di assurance, vale a dire che, a parità di scopo e per gli stessi potenziali utilizzatori, la significatività per un incarico di assurance ragionevole è la stessa di quella per un incarico di assurance limitata poiché la significatività si basa sulle esigenze informative dei potenziali utilizzatori.

A93. I criteri applicabili possono trattare il concetto di significatività nel contesto della predisposizione e presentazione delle informazioni sull'oggetto e quindi fornire al professionista un quadro di riferimento per considerare la significatività per l'incarico. Sebbene i criteri applicabili possano trattare la significatività in termini diversi, il concetto di significatività include generalmente gli aspetti di cui ai paragrafi A92-A100. Se i criteri applicabili non prevedono una trattazione del concetto di significatività, questi paragrafi forniscono al professionista un quadro di riferimento.

A94. Gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni pertinenti prese dai potenziali utilizzatori sulla base delle informazioni sull'oggetto. La considerazione della significatività da parte del professionista è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale ed è influenzata dalla sua percezione delle esigenze informative comuni dei potenziali utilizzatori come gruppo. In questo contesto, è ragionevole per il professionista presumere che i potenziali utilizzatori:

- a) abbiano una ragionevole conoscenza dell'oggetto sottostante e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni sull'oggetto;
- b) comprendano che le informazioni sull'oggetto sono predisposte e sottoposte ad assurance in base ai livelli appropriati di significatività e abbiano una comprensione di eventuali concetti relativi alla significatività inclusi nei criteri applicabili;
- c) comprendano eventuali incertezze intrinseche nella misurazione o nella valutazione dell'oggetto sottostante;
- d) prendano decisioni ragionevoli sulla base delle informazioni sull'oggetto considerate nel loro complesso.

A meno che l'incarico non sia stato definito per soddisfare le particolari esigenze informative di utilizzatori specifici, il possibile effetto degli errori su utilizzatori specifici, le cui esigenze informative possono variare considerevolmente, non viene solitamente considerato (si vedano anche i paragrafi A16-A18).

A95. La significatività è considerata nel contesto di fattori qualitativi e, ove applicabili, di fattori quantitativi. Nel considerare la significatività nell'ambito di un particolare incarico, l'importanza relativa dei fattori qualitativi e quantitativi è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale.

A96. I fattori qualitativi possono includere aspetti quali:

- il numero delle persone o delle imprese influenzate dall'oggetto;
- l'interazione, e l'importanza relativa, delle varie componenti delle informazioni sull'oggetto quando queste siano costituite da molteplici componenti, come una relazione che includa numerosi indicatori di performance;
- la formulazione utilizzata per le informazioni sull'oggetto espresse in forma descrittiva;
- le caratteristiche della presentazione adottata per le informazioni sull'oggetto quando i criteri applicabili consentono varianti in tale presentazione;
- la natura di un errore, per esempio, la natura delle deviazioni riscontrate di un controllo quando le informazioni sull'oggetto consistono in una dichiarazione che il controllo è efficace;
- se un errore incide sulla conformità alle leggi o ai regolamenti;
- nel caso dell'emissione di relazioni periodiche su un oggetto sottostante, l'effetto di una rettifica che influenza le informazioni sull'oggetto passate o presenti o che probabilmente influenzerà quelle future;
- se un errore deriva da un atto intenzionale o non intenzionale;
- se un errore è significativo con riferimento alla comprensione da parte del professionista di precedenti comunicazioni agli utilizzatori a lui note, per esempio relative al risultato atteso della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante;
- se un errore si riferisce al rapporto tra la parte responsabile, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, o la parte conferente o al loro rapporto con altre parti;
- quando è stata identificata una soglia o un valore di riferimento, se il risultato della procedura si discosta da tale valore;
- quando l'oggetto sottostante riguarda informazioni relative ad un programma governativo o ad un'impresa del settore pubblico, se un particolare aspetto del programma o dell'impresa è significativo con riferimento alla natura, alla visibilità e alla sensibilità delle informazioni stesse;
- quando le informazioni sull'oggetto riguardano una conclusione sulla conformità a leggi o regolamenti, la gravità delle conseguenze della non conformità.

A97. I fattori quantitativi riguardano l'entità degli errori relativi agli importi rendicontati per aspetti delle informazioni sull'oggetto, che sono:

- espressi numericamente; ovvero
- collegati in altro modo a valori numerici (per esempio, il numero delle deviazioni riscontrate di un controllo può essere un fattore quantitativo pertinente quando le informazioni sull'oggetto consistono in una dichiarazione che il controllo è efficace).

A98. Quando sono applicabili i fattori quantitativi, pianificare l'incarico unicamente per individuare errori singolarmente significativi trascura il fatto che l'insieme degli errori non corretti e non individuati, che singolarmente non sono significativi, può rendere le informazioni sull'oggetto significativamente errate. Pertanto, nel pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure, può essere appropriato che il professionista stabilisca una soglia inferiore alla significatività quale base per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure.

A99. La significatività riguarda le informazioni oggetto della relazione di assurance. Pertanto, quando l'incarico si riferisce ad alcuni, ma non a tutti gli aspetti delle informazioni comunicate relativamente ad un oggetto sottostante, la significatività è considerata soltanto per quella parte cui si riferisce l'incarico.

A100. Giungere a una conclusione sulla significatività degli errori identificati a seguito delle procedure svolte richiede l'esercizio del giudizio professionale. Per esempio:

- i criteri applicabili per un incarico “value for money” per il pronto soccorso di un ospedale possono includere la rapidità dei servizi forniti, la qualità dei servizi, il numero dei pazienti trattati durante un turno e la comparazione del costo dei servizi rispetto ad altri ospedali simili. Qualora siano soddisfatti tre di questi criteri applicabili e un criterio applicabile non sia soddisfatto per poco, è necessario il giudizio professionale per concludere se il pronto soccorso dell'ospedale rappresenti “value for money” nel suo complesso;
- in un incarico finalizzato al riscontro di conformità, l'impresa può aver rispettato nove su dieci delle disposizioni di legge o regolamentari pertinenti. Per concludere sul fatto se l'impresa nel complesso abbia rispettato le disposizioni di legge o regolamentari, è necessario esercitare il giudizio professionale. Per esempio, il professionista può considerare la significatività della disposizione che l'impresa non ha rispettato, come pure la relazione tra quella disposizione e le restanti disposizioni di legge o regolamentari pertinenti.

Comprensione delle circostanze dell'incarico (Rif.: Parr. 45–47R)

A101. Le discussioni tra il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team, ed eventuali esperti esterni chiave del professionista, sulla possibilità che le informazioni sull'oggetto contengano errori significativi e sull'utilizzo dei criteri applicabili ai fatti ed alle circostanze dell'incarico, possono aiutare il team nella pianificazione e nello svolgimento dell'incarico. È inoltre utile comunicare gli aspetti pertinenti ai membri del team dell'incarico e a eventuali esperti esterni del professionista non coinvolti nella discussione.

A102. Il professionista può avere ulteriori responsabilità previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili riguardanti la non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti, che possono differire o andare oltre le responsabilità del professionista previste dal presente principio, quali:

- a) agire in risposta alle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, inclusi gli obblighi relativi a specifiche comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance e considerare se sia necessario intraprendere ulteriori azioni;
- b) comunicare ad un revisore contabile le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette¹³;
- c) obblighi di documentazione riguardanti le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette.

L'adempimento delle ulteriori responsabilità può fornire informazioni aggiuntive rilevanti per il lavoro del professionista in conformità al presente principio e ad eventuali altri principi ISAE (ad esempio, sull'integrità della parte responsabile o dei responsabili delle attività di governance). I paragrafi A194–A198 trattano ulteriormente le responsabilità del professionista, previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili, riguardanti la comunicazione e la segnalazione di non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette.

A103. Acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico fornisce al professionista un quadro di riferimento per l'esercizio del giudizio professionale per tutta la durata dell'incarico, per esempio:

- nel considerare le caratteristiche dell'oggetto sottostante;
- nel valutare l'idoneità dei criteri;
- nel considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del professionista, sono significativi per orientare le attività del team dell'incarico, incluso il caso in cui possono essere necessarie

¹³ Si vedano, ad esempio, i paragrafi R360.31–360.35 A1 del Codice IESBA.

considerazioni specifiche; per esempio, quando occorrono competenze specifiche o il lavoro di un esperto;

- nello stabilire e nel valutare (ove appropriato) se i livelli quantitativi della significatività continuino ad essere appropriati e nel considerare i fattori qualitativi della significatività;
- nello sviluppare le aspettative da utilizzare nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa;
- nella definizione e nello svolgimento delle procedure;
- nella valutazione delle evidenze, inclusa la ragionevolezza delle attestazioni verbali e scritte ricevute dal professionista.

A104. Il professionista solitamente ha una comprensione meno approfondita dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico rispetto alla parte responsabile. Solitamente, inoltre, la comprensione da parte del professionista dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze in un incarico di assurance limitata è meno approfondita rispetto ad un incarico di assurance ragionevole; per esempio, sebbene in alcuni incarichi di assurance limitata il professionista possa acquisire una comprensione del controllo interno sulla predisposizione delle informazioni sull'oggetto, ciò non avviene spesso.

A105. In un incarico di assurance limitata, l'identificazione delle aree in cui è probabile che si verifichi un errore significativo nelle informazioni sull'oggetto consente al professionista di concentrare le procedure su tali aree. Per esempio, in un incarico in cui le informazioni sull'oggetto sono costituite da una rendicontazione di sostenibilità, il professionista può concentrare le procedure su alcune aree di tale rendicontazione. Il professionista può definire e svolgere procedure sul complesso delle informazioni sull'oggetto quando queste consistono in un'unica area oppure quando è necessario acquisire assurance su tutte le aree delle informazioni sull'oggetto per acquisire un livello adeguato di assurance.

A106. In un incarico di assurance ragionevole, la comprensione del controllo interno relativo alle informazioni sull'oggetto aiuta il professionista a identificare le tipologie di errori e i fattori che influiscono sui rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto. Il professionista è tenuto a valutare la configurazione dei controlli rilevanti ai fini dell'incarico e stabilire se siano stati messi in atto, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso la parte responsabile. È necessario esercitare il giudizio professionale per stabilire quali controlli siano rilevanti nelle circostanze dell'incarico.

A107. In un incarico di assurance limitata, la considerazione del processo utilizzato per predisporre le informazioni sull'oggetto aiuta il professionista a definire e svolgere procedure che affrontino le aree in cui è probabile che si verifichi un errore significativo nelle informazioni sull'oggetto. Nel considerare il processo utilizzato, il professionista esercita il proprio giudizio professionale per stabilire quali aspetti del processo siano rilevanti ai fini dell'incarico, e può svolgere indagini presso la parte appropriata su tali aspetti.

A108. Sia negli incarichi di assurance ragionevole sia in quelli di assurance limitata, anche i risultati del processo adottato dall'impresa per la valutazione dei rischi possono aiutare il professionista ad acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico.

Acquisizione delle evidenze

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure (Rif: Parr. 48 L) –49 R)

A109. Il professionista sceglie una combinazione di procedure per acquisire un'assurance ragionevole o un'assurance limitata, a seconda dei casi. Le procedure sottoelencate possono essere utilizzate, per esempio, per pianificare o svolgere l'incarico, a seconda del contesto in cui sono applicate dal professionista:

- ispezione;
- osservazione;
- richiesta di conferma;
- ricalcolo;
- riesecuzione;

- procedure di analisi comparativa;
- indagini.

A110. I fattori che possono influenzare la scelta delle procedure da parte del professionista includono la natura dell'oggetto sottostante, il livello di assurance da acquisire e le esigenze informative dei potenziali utilizzatori e della parte conferente, inclusi i relativi vincoli di tempo e di costo.

A111. In alcuni casi, un principio ISAE specifico per l'oggetto può includere regole che influiscono sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure. Per esempio, un principio ISAE specifico per l'oggetto può descrivere la natura o l'estensione di determinate procedure da svolgere o il livello di assurance che ci si aspetta di acquisire in un particolare tipo di incarico. Anche in questi casi, la determinazione dell'esatta natura, tempistica ed estensione delle procedure è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale e varierà da un incarico all'altro.

A112. In alcuni incarichi, è possibile che il professionista non identifichi nessuna area in cui sia probabile che si verifichi un errore significativo nelle informazioni sull'oggetto. A prescindere dal fatto che tali aree siano state identificate o meno, il professionista definisce e svolge procedure per acquisire un livello adeguato di assurance.

A113. Un incarico di assurance è un processo iterativo, ed è possibile che pervengano all'attenzione del professionista informazioni che differiscono in modo significativo da quelle sulle quali era basata la determinazione delle procedure pianificate. Nel corso dello svolgimento delle procedure pianificate, le evidenze acquisite possono indurre il professionista a svolgere procedure ulteriori. Tali procedure possono includere la richiesta al soggetto che effettua la misurazione o la valutazione di esaminare l'aspetto identificato dal professionista, e di apportare rettifiche alle informazioni sull'oggetto, ove appropriato.

Stabilire se siano necessarie procedure ulteriori in un incarico di assurance limitata (Rif.: Par. 49L)

A114. Il professionista può venire a conoscenza di errori che, dopo aver esercitato il giudizio professionale, risultano chiaramente non indicativi dell'esistenza di errori significativi. I seguenti esempi illustrano quando le procedure ulteriori possono non essere necessarie poiché, a giudizio del professionista, gli errori identificati sono chiaramente non indicativi dell'esistenza di errori significativi:

- Se la significatività è pari a 10.000 unità, e il professionista ritiene che possa esistere un potenziale errore pari a 100 unità, generalmente non sarebbero richieste procedure ulteriori, poiché è probabile che, nelle circostanze dell'incarico, il rischio di un errore significativo sia accettabile, a meno che non esistano altri fattori qualitativi che è necessario considerare.
- Se, svolgendo un insieme di procedure su un'area in cui sono probabili errori significativi, una risposta tra le tante ad un'indagine non è stata quella attesa, è possibile che non siano necessarie procedure ulteriori se il rischio di un errore significativo rimane, ciononostante, ad un livello accettabile nelle circostanze dell'incarico alla luce dei risultati delle altre procedure.

A115. Il professionista può venire a conoscenza di un elemento, o di elementi, che gli fanno ritenere che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate. I seguenti esempi illustrano quando può essere necessario svolgere procedure ulteriori poiché gli errori identificati indicano che le informazioni sull'oggetto possono essere significativamente errate:

- Nello svolgere procedure di analisi comparativa, il professionista può identificare una fluttuazione o una relazione che non è coerente con altre informazioni pertinenti o che differisce significativamente dagli importi o indici attesi.
- Il professionista può venire a conoscenza di un potenziale errore significativo dal riesame di fonti esterne.
- Se i criteri applicabili consentono un tasso di errore del 10% e, sulla base di una particolare procedura, il professionista ha scoperto un tasso di errore del 9%, può essere necessario svolgere procedure

ulteriori perché, nelle circostanze dell'incarico, il rischio di un errore significativo può non essere accettabile.

- Se i risultati di procedure di analisi comparativa rientrano nelle aspettative ma sono, tuttavia, prossimi a superare il valore atteso, può essere necessario svolgere procedure ulteriori perché, nelle circostanze dell'incarico, il rischio di un errore significativo può non essere accettabile.

A116. Se, nel caso di un incarico di assurance limitata, pervengano all'attenzione del professionista elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate, egli è tenuto, secondo quanto stabilito al paragrafo 49L, a definire e svolgere procedure ulteriori. Le procedure ulteriori possono includere, per esempio, lo svolgimento di indagini presso la parte interessata, o le parti interessate, ovvero di altre procedure secondo quanto appropriato nelle circostanze.

A117. Se, avendo svolto le procedure ulteriori richieste dal paragrafo 49L, il professionista non è in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per concludere che non è probabile che l'elemento o gli elementi rendano le informazioni sull'oggetto significativamente errate, ma nemmeno per stabilire che le rendano significativamente errate, esiste una limitazione allo svolgimento di procedure e si applica il paragrafo 66.

A118. Il giudizio del professionista sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure ulteriori necessarie per acquisire evidenze per concludere che non è probabile che esista un errore significativo, oppure per stabilire che esiste un errore significativo, è, per esempio, guidato:

- dalle informazioni acquisite dal professionista nel valutare i risultati delle procedure già svolte;
- dalla comprensione aggiornata da parte del professionista dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico, acquisita nel corso dello svolgimento dell'incarico;
- dal punto di vista del professionista sulla persuasività delle evidenze necessarie per affrontare l'elemento che gli fa ritenere che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate.

Errori non corretti cumulati (Rif.: Parr. 51, 65)

A119. Gli errori non corretti sono cumulati nel corso dell'incarico (si veda il paragrafo 51) al fine di valutare se, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi ai fini della conclusione del professionista.

A120. Il professionista può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitano di essere cumulati in quanto il professionista si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sulle informazioni sull'oggetto. "Chiaramente trascurabile" non è un'espressione equivalente a "non significativo". Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività determinata in conformità al paragrafo 44, e saranno aspetti che sono chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze. Quando sussistono delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, l'aspetto va considerato come non chiaramente trascurabile.

Considerazioni quando un esperto del professionista è coinvolto nell'incarico

Natura, tempistica ed estensione delle procedure (Rif.: Par. 52)

A121. Quando una parte del lavoro di assurance è svolta da uno o più esperti del professionista (si veda il paragrafo A70) i seguenti aspetti sono spesso pertinenti nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure con riferimento al lavoro di tali esperti:

- a) la rilevanza del lavoro dell'esperto nel contesto dell'incarico (si vedano anche i paragrafi A122-A123);
- b) la natura dell'aspetto oggetto del lavoro dell'esperto;

- c) i rischi di errori significativi nell'aspetto oggetto del lavoro dell'esperto;
- d) la conoscenza e l'esperienza del professionista riguardo i precedenti lavori svolti dall'esperto;
- e) se l'esperto sia tenuto ad applicare le direttive o le procedure di gestione della qualità adottate dal soggetto incaricato a cui appartiene il professionista (si vedano anche i paragrafi A124-A125).

L'integrazione del lavoro di un esperto del professionista

A122. Gli incarichi di assurance possono riguardare un'ampia gamma di oggetti sottostanti che richiedono competenze e conoscenze specifiche che vanno oltre quelle possedute dal responsabile dell'incarico e dagli altri membri del team dell'incarico e per i quali viene utilizzato il lavoro di un esperto del professionista. In alcune situazioni, l'esperto del professionista sarà consultato per esprimere un parere su un singolo aspetto, ma quanto maggiore è la rilevanza del lavoro dell'esperto del professionista nell'ambito dell'incarico, tanto più è probabile che tale esperto lavori all'interno di un team multidisciplinare composto da esperti sull'oggetto e da altro personale in possesso di capacità e tecniche di assurance. Quanto più il lavoro dell'esperto è integrato per natura, tempistica ed estensione con il lavoro complessivo, tanto più è importante un'efficace comunicazione reciproca tra l'esperto del professionista e gli altri componenti del personale in possesso di capacità e tecniche di assurance. Un'efficace comunicazione reciproca favorisce la corretta integrazione del lavoro dell'esperto con il lavoro svolto da altri sull'incarico.

A123. Come indicato nel paragrafo A71, quando occorre utilizzare il lavoro di un esperto del professionista, può essere appropriato svolgere alcune delle procedure richieste dal paragrafo 52 nella fase di accettazione o di mantenimento dell'incarico. Ciò avviene in special modo nel caso in cui il lavoro dell'esperto del professionista sarà pienamente integrato con il lavoro degli altri componenti del personale in possesso di capacità e tecniche di assurance e quando occorre che il lavoro dell'esperto del professionista sia utilizzato nelle fasi iniziali dell'incarico, per esempio durante la pianificazione e la valutazione del rischio iniziali.

Direttive o procedure di gestione della qualità del soggetto incaricato a cui appartiene il professionista

A124. L'esperto interno del professionista può essere un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato a cui appartiene il professionista, ed è quindi tenuto ad applicare il sistema di gestione della qualità di tale soggetto, incluse le sue direttive o procedure, in conformità all'ISQM 1, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQM 1. In alternativa, un esperto interno del professionista può essere un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, di un soggetto appartenente alla rete, che può condividere direttive o procedure comuni per la gestione della qualità con il soggetto incaricato a cui appartiene il professionista. L'esperto esterno del professionista non è un membro del team dell'incarico.

A125. Generalmente, il team dell'incarico può fare affidamento sul sistema di gestione della qualità del soggetto incaricato (si veda il paragrafo A65). La misura di tale affidamento potrà variare secondo le circostanze e potrà influire sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure del professionista con riferimento ad aspetti quali:

- la competenza e le capacità, tramite programmi di selezione e formazione;
- la valutazione da parte del professionista dell'obiettività del proprio esperto. Gli esperti interni del professionista sono soggetti ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza;
- la valutazione da parte del professionista dell'adeguatezza del lavoro del proprio esperto. Per esempio, i programmi di formazione del soggetto incaricato possono fornire agli esperti interni del professionista una comprensione appropriata delle interrelazioni tra le loro competenze e il processo di raccolta delle evidenze. L'affidamento su tale formazione e su altri processi del soggetto incaricato, quali i protocolli volti a definire la portata del lavoro degli esperti interni del professionista, può

influenzare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure del professionista finalizzate a valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto;

- il rispetto delle disposizioni di legge e regolamentari tramite il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive del soggetto incaricato;
- l'accordo con l'esperto del professionista.

Tale affidamento non attenua la responsabilità del professionista relativa al rispetto delle regole del presente principio.

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del professionista (Rif.: Par. 52 a))

A126. Le informazioni relative alla competenza, alle capacità e all'obiettività dell'esperto del professionista possono provenire da diverse fonti, quali:

- l'esperienza personale relativa a precedenti lavori svolti dall'esperto;
- le discussioni con tale esperto;
- le discussioni con altri professionisti o con altri soggetti che conoscano il lavoro dell'esperto;
- la conoscenza delle qualifiche dell'esperto, l'appartenenza ad un organismo professionale o ad un'associazione di settore, l'abilitazione alla pratica professionale ovvero altre forme di riconoscimento esterno;
- le pubblicazioni o i libri scritti dall'esperto;
- le direttive o le procedure per la gestione della qualità del soggetto incaricato (si vedano anche i paragrafi A124-A125).

A127. Mentre agli esperti del professionista non è richiesto di avere lo stesso livello di competenze del professionista nello svolgere tutti gli aspetti di un incarico di assurance, per un esperto del professionista il cui lavoro sia utilizzato può essere necessario avere una comprensione sufficiente dei principi ISAE pertinenti che gli consenta di mettere in relazione il lavoro assegnatogli con l'obiettivo dell'incarico.

A128. La valutazione del fatto se i rischi per l'obiettività sono entro un livello accettabile può dipendere dal ruolo dell'esperto del professionista e dalla rilevanza del suo lavoro nell'ambito dell'incarico. In alcuni casi, può non essere possibile eliminare le circostanze che generano i rischi o applicare misure di salvaguardia per ridurli entro un livello accettabile, per esempio, nel caso in cui l'esperto del professionista proposto sia una persona che ha ricoperto un ruolo significativo nella redazione delle informazioni sull'oggetto.

A129. Nella valutazione dell'obiettività dell'esperto esterno del professionista può risultare pertinente:

- svolgere indagini presso la parte interessata, o le parti interessate, in merito a eventuali interessi o rapporti noti tra la parte interessata, o le parti interessate, e l'esperto esterno del professionista che possono influire sull'obiettività di quest'ultimo;
- discutere con l'esperto sulle eventuali misure di salvaguardia applicabili, inclusi eventuali requisiti professionali che si applicano a tale esperto, e valutare se tali misure siano adeguate a ridurre i rischi ad un livello accettabile. Gli interessi e i rapporti che può essere pertinente discutere con l'esperto del professionista includono:
 - gli interessi finanziari;
 - i rapporti di affari e personali;
 - la prestazione di altri servizi da parte dell'esperto, inclusa la prestazione di tali servizi da parte dell'organizzazione qualora l'esperto esterno sia un'organizzazione.

In alcuni casi, per il professionista può anche essere appropriato acquisire un'attestazione scritta da parte del proprio esperto esterno in merito a qualunque interesse o rapporto con la parte interessata, o le parti interessate, di cui tale esperto sia a conoscenza.

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del professionista (Rif.: Par. 52 b))

A130. Acquisire una comprensione sufficiente del settore di competenza del proprio esperto consente al professionista:

- a) di concordare con il proprio esperto la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto stesso rispetto ai propri scopi;
- b) di valutare l'adeguatezza di tale lavoro rispetto ai propri scopi.

A131. Gli aspetti del settore di competenza dell'esperto del professionista rilevanti ai fini della comprensione da parte del professionista possono includere:

- se il settore dell'esperto ricomprenda aree di specializzazione rilevanti ai fini dell'incarico;
- se si applichino principi professionali o di altro tipo e disposizioni di legge o regolamentari;
- quali assunzioni e quali metodi, ivi inclusi i modelli ove applicabili, vengono utilizzati dall'esperto del professionista e se essi siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto e siano appropriati nelle circostanze dell'incarico;
- la natura dei dati o delle informazioni sia interni sia esterni che l'esperto del professionista utilizza.

Accordo con l'esperto del professionista (Rif.: Par. 52 c)

A132. Può essere appropriato che l'accordo del professionista con il proprio esperto includa anche aspetti come quelli di seguito elencati:

- a) i ruoli e le responsabilità rispettivamente del professionista e dell'esperto;
- b) la natura, la tempistica e l'ampiezza delle comunicazioni tra il professionista e l'esperto, inclusa la forma di qualsiasi relazione che sarà fornita dall'esperto;
- c) la necessità che l'esperto del professionista rispetti le disposizioni in materia di riservatezza.

A133. Gli aspetti elencati al paragrafo A125 possono influire sul livello di dettaglio e formalizzazione dell'accordo tra il professionista ed il proprio esperto, incluso il fatto se sia appropriato che l'accordo sia in forma scritta. L'accordo tra il professionista ed il proprio esperto esterno viene spesso formalizzato con una lettera di incarico.

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del professionista (Rif.: Par. 52 d)

A134. Gli aspetti seguenti possono essere pertinenti nel valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto rispetto agli scopi del professionista:

- a) la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati o delle conclusioni dell'esperto e la loro coerenza con le altre evidenze;
- b) laddove il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, la pertinenza e la ragionevolezza di tali assunzioni e metodi rispetto alle circostanze;
- c) laddove il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di dati di base significativi per il suo lavoro, la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati.

A135. Qualora il professionista stabilisca che il lavoro del proprio esperto non sia adeguato rispetto agli scopi del professionista stesso, le opzioni a sua disposizione includono:

- a) concordare con l'esperto la natura e l'estensione del lavoro ulteriore che l'esperto dovrà svolgere; ovvero
- b) svolgere ulteriori procedure appropriate alle circostanze.

Lavoro svolto da un altro professionista, ovvero da un esperto della parte responsabile o del soggetto che effettua la misurazione o valutazione, o da un revisore interno (Rif.: Parr. 53–55)

A136. Anche se i paragrafi A121-A135 sono stati scritti nel contesto dell'utilizzo del lavoro svolto da un esperto del professionista, essi possono fornire linee guida utili anche sull'utilizzo del lavoro svolto da un altro professionista, da un esperto della parte responsabile o del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, o da un revisore interno.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 56)

A137. Le conferme scritte delle attestazioni verbali riducono la possibilità di fraintendimenti tra il professionista e la parte interessata, o le parti interessate. La persona, o le persone, a cui il professionista chiede le attestazioni scritte sarà solitamente un membro dei vertici della direzione o dei responsabili delle attività di governance, a seconda, ad esempio, della struttura di direzione e di governance della parte interessata, o delle parti interessate, che possono variare in base all'ordinamento giuridico e all'impresa, riflettendo influenze come i contesti culturali e legali diversi, nonché la dimensione e le caratteristiche dell'assetto proprietario.

A138. Altre attestazioni scritte possono essere richieste, tra l'altro, su quanto segue:

- se la parte interessata, o le parti interessate, ritiene/ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente e nel loro insieme, non siano significativi per le informazioni sull'oggetto. Un riepilogo di tali errori non corretti è solitamente incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa;
- che le assunzioni significative utilizzate per effettuare qualsiasi stima significativa siano ragionevoli;
- che la parte interessata, o le parti interessate, abbia comunicato al professionista tutte le carenze nei controlli interni rilevanti ai fini dell'incarico, che non siano chiaramente trascurabili e irrilevanti, di cui la parte interessata, o le parti interessate, sia a conoscenza;
- che la parte responsabile riconosce la responsabilità dell'oggetto sottostante, se essa è diversa dal soggetto che effettua la misurazione o la valutazione.

A139. Le attestazioni della parte o delle parti interessate non possono sostituire altre evidenze che il professionista poteva ragionevolmente prevedere essere disponibili. Sebbene le attestazioni scritte forniscano evidenze necessarie, esse non forniscono di per sé evidenze sufficienti ed appropriate sugli aspetti cui si riferiscono. Inoltre, il fatto che il professionista abbia ricevuto attestazioni scritte attendibili non influisce sulla natura o sull'estensione di altre evidenze che il professionista acquisisce.

Attestazioni scritte richieste ma non fornite o non attendibili (Rif.: Par. 60)

A140. Le circostanze in cui il professionista può non essere in grado di acquisire le attestazioni scritte richieste includono, per esempio, quelle di seguito descritte:

- La parte responsabile stipula un contratto con un terzo per effettuare la misurazione o la valutazione pertinente e successivamente conferisce al professionista un incarico di assurance sulle informazioni risultanti sull'oggetto. In alcuni di questi casi, per esempio quando la parte responsabile ha un rapporto continuativo con il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, essa può accordarsi con il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione affinché fornisca le attestazioni scritte richieste, ovvero la parte responsabile può essere in grado di fornire tali attestazioni se ha elementi ragionevoli su cui basarle, ma in altri casi ciò potrebbe non succedere.
- Un potenziale utilizzatore conferisce al professionista un incarico di assurance su informazioni disponibili al pubblico ma non ha un rapporto con la parte responsabile tale da garantire che quest'ultima risponda alla richiesta del professionista di fornire un'attestazione scritta.
- L'incarico di assurance è svolto contro la volontà del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione. Per esempio, ciò può verificarsi quando l'incarico è svolto ai sensi di un ordine del tribunale oppure quando il legislatore o un'altra autorità competente richiede al professionista del settore pubblico di svolgere un determinato incarico.

In queste o in altre circostanze simili, il professionista può non avere accesso alle evidenze necessarie a supporto della propria conclusione. In tal caso, si applica il paragrafo 66 del presente principio.

Eventi successivi (Rif.: Par. 61)

A141. La considerazione degli eventi successivi in alcuni incarichi di assurance può non essere pertinente tenendo conto della natura dell'oggetto sottostante. Per esempio, quando l'incarico richiede una conclusione sull'accuratezza di una dichiarazione a fini statistici ad una data di riferimento, gli eventi verificatisi tra tale data e la data della relazione di assurance possono non influenzare la conclusione oppure non richiedere informativa nella dichiarazione o nella relazione di assurance.

A142. Come indicato nel paragrafo 61, il professionista non è tenuto a svolgere procedure sulle informazioni sull'oggetto successivamente alla data della propria relazione. Tuttavia, se successivamente alla data della propria relazione il professionista viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificarla, può essere necessario che egli discuta l'aspetto con la parte interessata, o le parti interessate, o che intraprenda altre azioni come appropriato nelle circostanze.

Altre informazioni (Rif.: Par. 62)

A143. Le ulteriori azioni che possono essere appropriate se il professionista identifica un'incoerenza significativa o viene a conoscenza di un errore significativo nella rappresentazione dei fatti includono, per esempio:

- richiedere alla parte interessata, o alle parti interessate, di consultare un terzo qualificato, ad esempio il consulente legale della parte appropriata, o delle parti appropriate;
- ottenere un parere legale circa le conseguenze di diverse linee di condotta;
- comunicare con terzi (per esempio, un'autorità di vigilanza);
- non rilasciare la relazione di assurance;
- recedere dall'incarico, ove ciò sia possibile in base alle leggi o ai regolamenti applicabili;
- descrivere l'incoerenza significativa nella relazione di assurance.

Descrizione dei criteri applicabili (Rif.: Par. 63)

A144. La descrizione dei criteri applicabili indica ai potenziali utilizzatori il quadro di riferimento alla base delle informazioni sull'oggetto, ed è particolarmente importante quando vi sono differenze significative tra i vari criteri relativi alle modalità con cui determinati aspetti possono essere trattati nelle informazioni sull'oggetto.

A145. Una descrizione del fatto che le informazioni sull'oggetto sono predisposte in conformità a particolari criteri applicabili è appropriata soltanto se le informazioni sull'oggetto sono conformi a tutte le regole pertinenti dei criteri applicabili vigenti.

A146. Una descrizione dei criteri applicabili che contenga un linguaggio che qualifica o limita in modo impreciso tale descrizione (per esempio, "le informazioni sull'oggetto sono sostanzialmente conformi alle regole di XYZ"), non costituisce una descrizione adeguata in quanto può risultare fuorviante per gli utilizzatori delle informazioni sull'oggetto.

Giungere alla conclusione di assurance

Sufficienza e appropriatezza delle evidenze (Rif.: Parr. 12 i), 64)

A147. Le evidenze sono necessarie per supportare la conclusione del professionista e la relazione di assurance. Esse sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure svolte nel corso dell'incarico. Esse possono, tuttavia, includere anche informazioni acquisite da altre fonti quali incarichi precedenti (a condizione che il professionista abbia stabilito se, rispetto all'incarico precedente, siano intervenuti cambiamenti che possano influire sulla rilevanza di tali informazioni ai fini dell'incarico in corso) ovvero le direttive o le procedure del soggetto abilitato relative all'accettazione ed al mantenimento dei rapporti

con il cliente e degli incarichi di assurance. Le evidenze possono provenire da fonti interne ed esterne rispetto alla parte o alle parti interessate. Inoltre, le informazioni che possono essere utilizzate come evidenze possono essere state predisposte da un esperto interno o esterno della parte o delle parti interessate. Le evidenze includono sia le informazioni che supportano e confermano aspetti delle informazioni sull'oggetto sia eventuali informazioni che contraddicono tali aspetti. Inoltre, in alcuni casi il professionista tiene conto anche della mancanza di informazioni (per esempio, il rifiuto della parte interessata, o delle parti interessate, di fornire un'attestazione richiesta) che costituisce quindi un'evidenza. La maggior parte del lavoro che il professionista svolge per giungere alla conclusione di assurance consiste nell'acquisizione e nella valutazione delle evidenze.

A148. La sufficienza e l'appropriatezza delle evidenze sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità delle evidenze. La quantità necessaria di evidenze è influenzata dai rischi che le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate (più elevati sono i rischi, maggiore è la quantità delle evidenze che probabilmente sarà necessaria) nonché dalla qualità di tali evidenze (maggiore è la loro qualità, minore può essere la quantità richiesta). L'acquisizione di un maggior numero di evidenze, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità.

A149. L'appropriatezza è la misura della qualità delle evidenze, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare la conclusione del professionista. L'attendibilità delle evidenze è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisite. È possibile fare delle considerazioni di carattere generale sull'attendibilità delle diverse tipologie di evidenze; tuttavia, tali considerazioni sono soggette ad importanti eccezioni. Anche qualora le evidenze siano acquisite da fonti esterne alla parte interessata, o alle parti interessate, possono sussistere circostanze che potrebbero influenzarne l'attendibilità. Ad esempio, le evidenze acquisite da una fonte esterna possono non essere attendibili qualora la fonte non abbia le conoscenze appropriate o non sia obiettiva. Pur riconoscendo che possono esistere eccezioni, le seguenti considerazioni di carattere generale in merito all'attendibilità delle evidenze possono essere utili:

- le evidenze sono più attendibili quando sono acquisite da fonti esterne alla parte interessata, o alle parti interessate;
- le evidenze generate internamente sono più attendibili quando i relativi controlli sono efficaci;
- le evidenze acquisite direttamente dal professionista (per esempio, mediante l'osservazione dell'applicazione di un controllo) sono più attendibili di quelle acquisite indirettamente o per deduzione (per esempio, mediante indagini sull'applicazione di un controllo);
- le evidenze sono più attendibili ove esistano in forma documentale, sia essa cartacea, elettronica o in altro formato (ad esempio, il verbale di una riunione redatto contestualmente è normalmente più attendibile di una successiva esposizione verbale degli aspetti discussi).

A150. Il professionista acquisisce solitamente una maggiore assurance da evidenze coerenti provenienti da fonti diverse oppure di natura diversa, piuttosto che da evidenze considerate singolarmente. Inoltre, acquisire evidenze da fonti diverse o di natura diversa può indicare che una singola evidenza non è attendibile. Ad esempio, le informazioni di supporto acquisite da una fonte indipendente rispetto alla parte interessata, o alle parti interessate, possono accrescere l'assurance ottenuta da un'attestazione della parte interessata, o delle parti interessate. Viceversa, qualora le evidenze acquisite da una fonte siano incoerenti con quelle acquisite da un'altra fonte, il professionista stabilisce quali ulteriori procedure siano necessarie per risolvere tale incoerenza.

A151. In termini di acquisizione di evidenze sufficienti ed appropriate, è generalmente più complesso acquisire un'assurance su informazioni sull'oggetto che si riferiscono a un periodo piuttosto che su quelle che si riferiscono ad un momento specifico. Inoltre, le conclusioni fornite sui processi sono solitamente limitate al periodo a cui si riferisce l'incarico; il professionista non fornisce alcuna conclusione in merito al fatto se in futuro il processo continuerà a funzionare nel modo specificato.

A152. Stabilire se siano state acquisite evidenze sufficienti e appropriate sulle quali basare la conclusione del professionista è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale.

A153. In alcune circostanze, il professionista può non avere acquisito la sufficienza o l'appropriatezza delle evidenze che si aspettava di acquisire attraverso le procedure pianificate. In questi casi, il professionista considera che le evidenze acquisite dalle procedure svolte non sono sufficienti e appropriate per consentirgli di giungere a una conclusione sulle informazioni sull'oggetto. Il professionista può:

- ampliare il lavoro svolto; ovvero
- svolgere altre procedure che giudica necessarie nelle circostanze.

Qualora nelle circostanze nessuna delle due ipotesi sia fattibile, il professionista non sarà in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate che gli consentano di giungere a una conclusione. Tale situazione può verificarsi anche se il professionista non sia venuto a conoscenza di un elemento, o di elementi, che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate, come specificato nel paragrafo 49L.

La valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza delle evidenze (Rif.: Par. 65)

A154. Un incarico di assurance è un processo cumulativo ed iterativo. Man mano che il professionista svolge le procedure pianificate, le evidenze acquisite possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure pianificate. Il professionista può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle attese e su cui erano basate le procedure pianificate. A titolo esemplificativo:

- l'estensione degli errori che il professionista identifica può modificare il suo giudizio professionale sull'attendibilità di particolari fonti di informazioni;
- il professionista può venire a conoscenza di incoerenze nelle informazioni pertinenti o di evidenze incoerenti o mancanti;
- se le procedure di analisi comparativa sono state svolte nella fase finale dell'incarico, i risultati di tali procedure possono indicare un rischio di errori significativi precedentemente non identificato.

In tali circostanze, il professionista può ritenere necessario riconsiderare le procedure pianificate.

A155. Il giudizio professionale del professionista sulla sufficienza e sull'appropriatezza delle evidenze è influenzato da fattori quali:

- la significatività di un errore potenziale e la probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sulle informazioni sull'oggetto;
- l'efficacia delle risposte della parte interessata, o delle parti interessate, per fronteggiare il rischio noto di errori significativi;
- l'esperienza acquisita durante precedenti incarichi di assurance in merito ad errori potenziali simili;
- i risultati delle procedure svolte, incluso se tali procedure abbiano identificato specifici errori;
- la fonte e l'attendibilità delle informazioni disponibili;
- la persuasività delle evidenze;
- la comprensione della parte interessata, o delle parti interessate, e del contesto in cui opera.

Limitazioni allo svolgimento di procedure (Rif.: Parr. 26, 66)

A156. Una limitazione allo svolgimento di procedure può derivare:

- a) da circostanze fuori del controllo della parte interessata, o delle parti interessate. Per esempio, la documentazione che il professionista considera necessario sottoporre a ispezione può essere andata distrutta accidentalmente;

- b) da circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del professionista. Per esempio, un processo fisico che il professionista considera necessario osservare può essersi svolto prima che gli sia stato conferito l'incarico; ovvero
- c) limitazioni imposte al professionista dalla parte responsabile, dal soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, o dalla parte conferente, che, per esempio, possono impedirgli di svolgere una procedura che egli ritenga necessaria nelle circostanze. Le limitazioni di questo tipo possono avere altre implicazioni per l'incarico, ad esempio nella considerazione da parte del professionista del rischio dell'incarico e dell'accettazione e del mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di assurance.

A157. L'impossibilità di svolgere una specifica procedura non costituisce una limitazione allo svolgimento delle procedure se il professionista è in grado di acquisire evidenze sufficienti ed appropriate svolgendo procedure alternative.

A158. Le procedure svolte in un incarico di assurance limitata sono, per definizione, limitate rispetto a quelle necessarie in un incarico di assurance ragionevole. Le limitazioni note prima di accettare un incarico di assurance limitata rappresentano una considerazione rilevante al fine di stabilire se sussistono le condizioni indispensabili per un incarico di assurance, in particolare, se l'incarico presenta le caratteristiche di accesso alle evidenze (si veda il paragrafo 24 b) iv)) e uno scopo ragionevole (si veda il paragrafo 24 b) vi)). Se in seguito all'accettazione di un incarico di assurance limitata viene imposta un'ulteriore limitazione dalla parte interessata, o dalle parti interessate, può essere appropriato recedere dall'incarico, ove consentito da leggi o regolamenti applicabili.

Redazione della relazione di assurance

Forma della relazione di assurance (Rif.: Parr. 67–68)

A159. La forma verbale e altre forme di espressione delle conclusioni possono essere fraintese senza il supporto di una relazione scritta. Per questa ragione, il professionista non fornisce una relazione verbale o con utilizzo di simboli senza fornire anche una relazione di assurance scritta che sia prontamente disponibile ogniqualvolta venga fornita una relazione verbale o con utilizzo di simboli. Per esempio, un simbolo potrebbe contenere un collegamento ipertestuale alla relazione di assurance scritta disponibile su Internet.

A160. Il presente principio non richiede un formato standard per tutte le relazioni sugli incarichi di assurance. Esso identifica invece gli elementi basilari che è necessario includere nella relazione di assurance. Le relazioni di assurance sono adattate alle circostanze specifiche dell'incarico. Il professionista può utilizzare titoli, paragrafi numerati, strumenti tipografici, per esempio il testo in grassetto, e altri strumenti per migliorare la chiarezza e la leggibilità della relazione di assurance.

A161. Il professionista può scegliere uno stile di relazione in “forma sintetica” (“short-form”) o in “forma estesa” (long-form) per contribuire a una comunicazione efficace nei confronti dei potenziali utilizzatori. Le relazioni in “forma sintetica” includono solitamente soltanto gli elementi basilari. Le relazioni in “forma estesa” includono altre informazioni e spiegazioni che non sono finalizzate a influenzare la conclusione del professionista. Oltre agli elementi basilari, le relazioni in “forma estesa” possono descrivere i termini dell'incarico, i criteri applicabili utilizzati, i risultati riguardanti particolari aspetti dell'incarico, i dettagli delle qualifiche e delle esperienze del professionista e degli altri soggetti coinvolti nell'incarico, l'indicazione dei livelli di significatività e, in alcuni casi, delle raccomandazioni. Il professionista può ritenere utile considerare se fornire tali informazioni sia importante per le esigenze informative dei potenziali utilizzatori. Come richiesto dal paragrafo 68, le informazioni aggiuntive sono chiaramente separate dalla conclusione del professionista e formulate in un modo tale da rendere chiaro che non sono finalizzate a sminuire l'importanza della conclusione.

Contenuto della relazione di assurance

Titolo (Rif.: Par. 69 a))

A162. Un titolo appropriato aiuta a identificare la natura della relazione di assurance, e a distinguerla dalle relazioni emesse da altri soggetti, che non devono rispettare gli stessi principi etici del professionista.

Destinatario (Rif.: Par. 69 b))

A163. Un destinatario identifica la parte o le parti cui è diretta la relazione di assurance. La relazione di assurance è solitamente indirizzata alla parte conferente, ma in alcuni casi è possibile che ci siano altri potenziali utilizzatori.

Informazioni sull'oggetto e oggetto sottostante (Rif.: Par. 69 c))

A164. L'identificazione e la descrizione delle informazioni sull'oggetto e, ove appropriato, dell'oggetto sottostante possono includere, per esempio:

- il momento o il periodo specifico a cui fa riferimento la misurazione o la valutazione dell'oggetto sottostante;
- ove applicabile, il nome della parte responsabile o della componente della parte responsabile alla quale l'oggetto sottostante fa riferimento;
- una spiegazione di quelle caratteristiche dell'oggetto sottostante o delle informazioni sull'oggetto di cui i potenziali utilizzatori dovrebbero essere a conoscenza, e il modo in cui tali caratteristiche possono influenzare la precisione della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri applicabili, ovvero la persuasività delle evidenze disponibili. Per esempio:
 - la misura in cui le informazioni sull'oggetto sono di natura qualitativa o quantitativa, oggettiva o soggettiva, storica o prospettica;
 - i cambiamenti nell'oggetto sottostante o in altre circostanze dell'incarico che influenzano la comparabilità delle informazioni sull'oggetto da un periodo al successivo.

Criteri applicabili (Rif.: Par. 69 d))

A165. La relazione di assurance identifica i criteri applicabili rispetto ai quali è stato misurato o valutato l'oggetto sottostante in modo che i potenziali utilizzatori possano comprendere gli elementi su cui si basa la conclusione del professionista. La relazione di assurance può includere i criteri applicabili o farvi riferimento qualora siano inclusi nelle informazioni sull'oggetto o siano altrimenti disponibili da una fonte prontamente accessibile. Può essere rilevante a seconda delle circostanze indicare:

- la fonte dei criteri applicabili, e se i criteri applicabili siano o meno inclusi in leggi o regolamenti o emanati da organismi di esperti autorizzati o riconosciuti nel rispetto di un due process trasparente, vale a dire, se essi siano criteri prestabiliti nel contesto dell'oggetto sottostante (e nel caso non lo siano, una descrizione dei motivi per cui sono considerati idonei);
- i metodi di misurazione o valutazione utilizzati quando i criteri applicabili consentono di scegliere tra metodi diversi;
- le eventuali interpretazioni significative effettuate nell'utilizzo dei criteri applicabili nelle circostanze dell'incarico;
- se vi sono stati cambiamenti nei metodi di misurazione o valutazione utilizzati.

Limiti intrinseci (Rif.: Par. 69 e))

A166. Mentre in alcuni casi ci si può attendere che i limiti intrinseci siano ben compresi dai potenziali utilizzatori di una relazione di assurance, in altri casi può essere appropriato farvi esplicito riferimento nella relazione stessa. Per esempio, in una relazione di assurance riguardante l'efficacia del controllo interno, può essere appropriato indicare che la valutazione storica dell'efficacia non è rilevante per i periodi futuri a motivo del rischio che il controllo interno possa divenire inadeguato a causa dei cambiamenti nelle condizioni, o che il livello di conformità alle direttive o alle procedure possa peggiorare.

Scopo specifico (Rif.: Par. 69 f))

A167. In alcuni casi, i criteri applicabili utilizzati per misurare o valutare l'oggetto sottostante possono essere definiti per uno scopo specifico. Per esempio, un'autorità di vigilanza può richiedere ad alcune imprese di utilizzare determinati criteri applicabili definiti per finalità di vigilanza. Per evitare fraintendimenti, il professionista avverte i lettori della relazione di assurance di ciò e del fatto che, pertanto, le informazioni sull'oggetto possono non essere adeguate per un altro scopo.

A168. In aggiunta all'avvertimento previsto al paragrafo 69 f), il professionista può ritenere appropriato indicare nella relazione di assurance che essa è destinata esclusivamente ad utilizzatori specifici. A seconda delle circostanze dell'incarico, come ad esempio le leggi o i regolamenti del particolare ordinamento giuridico, ciò può essere conseguito limitando la distribuzione o l'utilizzo della relazione di assurance. Anche se una relazione di assurance può contenere una limitazione in tal senso, l'assenza di una limitazione che riguarda un particolare utilizzatore o uno scopo specifico non implica di per sé la sussistenza di una responsabilità legale del professionista nei confronti di quell'utilizzatore o per quello scopo. La sussistenza di tale responsabilità dipenderà dalle circostanze legali del caso specifico e dall'ordinamento giuridico di riferimento.

Relative responsabilità (Rif.: Par. 69 g))

A169. L'identificazione delle relative responsabilità informa i potenziali utilizzatori che la parte responsabile ha la responsabilità dell'oggetto sottostante, che il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione ha la responsabilità della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri applicabili, e che il ruolo del professionista è di esprimere in modo indipendente una conclusione sulle informazioni sull'oggetto.

Svolgimento dell'incarico in conformità al presente principio e ad un principio ISAE specifico per l'oggetto (Rif.: Par. 69 h)

A170. Laddove un principio ISAE specifico per l'oggetto si applichi soltanto a una parte delle informazioni sull'oggetto, può essere appropriato citare sia quel principio specifico sia il presente principio.

A171. Una dichiarazione che contenga un linguaggio che qualifica o limita le circostanze in modo impreciso (per esempio "l'incarico è stato svolto con riferimento al principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000 (Revised)") può fuorviare gli utilizzatori delle relazioni di assurance.

Regole applicabili sulla gestione della qualità (Rif.: Par. 69 i))

A172. Di seguito è riportato un esempio di una dichiarazione nella relazione di assurance riguardante le regole della gestione della qualità applicabili:

Il soggetto incaricato applica il principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM) n. 1 in base al quale è tenuto a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Conformità ai principi di indipendenza e agli altri principi etici (Rif.: Par. 69 j))

A173. Di seguito è riportato un esempio di una dichiarazione nella relazione di assurance riguardante la conformità ai principi etici:

Abbiamo rispettato i principi sull'indipendenza e gli altri principi etici dell'International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (Codice IESBA), dell'International Ethics Standards Board for Accountants basato sui principi fondamentali di integrità, obiettività, competenza e diligenza professionale, riservatezza e comportamento professionale.

Sintesi del lavoro svolto (Rif.: Parr. A6, 69 k))

A174. La sintesi del lavoro svolto aiuta i potenziali utilizzatori a comprendere la conclusione del professionista. Per molti incarichi di assurance, sono possibili in teoria infinite combinazioni delle procedure. In pratica, tuttavia, è difficile comunicarle in modo chiaro e inequivocabile. Altre pronunce autorevoli emanate dall'International Auditing and Assurance Standards Board possono essere utili ai professionisti nella predisposizione della sintesi.

A175. Qualora nessun principio ISAE specifico fornisca linee guida sulle procedure per un determinato oggetto sottostante, la sintesi può includere una descrizione più dettagliata del lavoro svolto. Può essere appropriato includere nella sintesi una dichiarazione sul fatto che il lavoro svolto ha incluso la valutazione dell'idoneità dei criteri applicabili.

A176. In un incarico di assurance limitata la sintesi del lavoro svolto è solitamente più dettagliata che in un incarico di assurance ragionevole ed identifica le limitazioni alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure. Ciò avviene in quanto una valutazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure svolte è essenziale per comprendere una conclusione espressa in una forma che comunica se, in base alle procedure svolte, siano pervenuti all'attenzione del professionista elementi significativi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate. Nella sintesi del lavoro svolto può essere altresì appropriato indicare che non sono state svolte alcune procedure che, in un incarico di assurance ragionevole, ci si sarebbe normalmente aspettato fossero state svolte. Tuttavia, può non essere possibile un'identificazione completa di tutte queste procedure in quanto la comprensione e la considerazione del rischio dell'incarico richieste al professionista sono inferiori rispetto a quelle di un incarico di assurance ragionevole.

A177. Nel determinare il livello di dettaglio da fornire nella sintesi del lavoro svolto, i fattori da considerare possono includere:

- le circostanze specifiche dell'impresa (per esempio, la diversa natura delle attività dell'impresa rispetto a quelle tipiche del settore);
- le circostanze specifiche dell'incarico che influenzano la natura e l'estensione delle procedure svolte;
- le aspettative dei potenziali utilizzatori sul livello di dettaglio da fornire nella relazione, sulla base della prassi del mercato, ovvero delle leggi o dei regolamenti applicabili.

A178. È importante che la sintesi sia scritta in modo obiettivo per consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere il lavoro svolto su cui si basa la conclusione del professionista. Nella maggior parte dei casi, ciò non implicherà una descrizione dettagliata dell'intero piano di lavoro, ma per contro è importante che non sia neanche così sintetica da risultare ambigua, né scritta in modo da sovrastimarne o migliorarne le caratteristiche.

La conclusione del professionista (Rif.: Parr. 12 a) i) a), 69 l))

A179. Nel seguito vengono indicati alcuni esempi di conclusioni espresse in una forma appropriata per un incarico di assurance ragionevole:

- quando la conclusione è espressa con riferimento all'oggetto sottostante e ai criteri applicabili: "A nostro giudizio, l'impresa ha rispettato, in tutti gli aspetti significativi, le disposizioni della legge XYZ";
- quando la conclusione è espressa con riferimento alle informazioni sull'oggetto e ai criteri applicabili: "A nostro giudizio, la previsione del risultato economico dell'impresa è stata redatta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, sulla base dei criteri XYZ";
- quando la conclusione è espressa con riferimento ad una dichiarazione resa dalla parte appropriata: "A nostro giudizio, la dichiarazione di [la parte appropriata] che l'impresa ha rispettato le disposizioni della legge XYZ è, in tutti gli aspetti significativi, rappresentata correttamente," ovvero "A nostro

giudizio, la dichiarazione di [la parte appropriata] che gli indicatori chiave di performance sono presentati in conformità ai criteri XYZ è, in tutti gli aspetti significativi, rappresentata correttamente”.

A180. Può essere appropriato informare i potenziali utilizzatori del contesto in cui va letta la conclusione del professionista quando la relazione di assurance include una spiegazione delle particolari caratteristiche dell’oggetto sottostante di cui i potenziali utilizzatori dovrebbero essere a conoscenza. La conclusione del professionista può, per esempio, includere una formulazione come: “Si è giunti a questa conclusione sulla base degli aspetti evidenziati in altra parte della presente relazione di assurance indipendente.”

A181. Nel seguito vengono indicati alcuni esempi di conclusioni espresse in una forma appropriata per un incarico di assurance limitata:

- quando la conclusione è espressa con riferimento all’oggetto sottostante e ai criteri applicabili: “Sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che [l’impresa] non abbia rispettato, in tutti gli aspetti significativi, le disposizioni della legge XYZ”;
- quando la conclusione è espressa con riferimento alle informazioni sull’oggetto e ai criteri applicabili: “Sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, non siamo venuti a conoscenza di rettifiche significative che sia necessario apportare alla determinazione degli indicatori chiave di performance per renderli conformi ai criteri XYZ”;
- quando la conclusione è espressa con riferimento a una dichiarazione resa dalla parte appropriata: “Sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che la dichiarazione di [la parte appropriata] che [l’impresa] ha rispettato le disposizioni della legge XYZ, non sia, in tutti gli aspetti significativi, rappresentata correttamente”.

A182. Le formulazioni che possono essere utili per l’oggetto sottostante includono, per esempio, una delle espressioni seguenti, o una combinazione delle stesse:

- per gli incarichi sulla conformità: “in conformità a”;
- per gli incarichi in cui i criteri applicabili descrivono un processo o una metodologia per la predisposizione o la presentazione delle informazioni sull’oggetto: “redatta correttamente”;
- per gli incarichi in cui i principi di corretta presentazione sono inclusi nei criteri applicabili: “rappresentata correttamente”.

A183. Includere un titolo prima dei paragrafi che contengono le conclusioni con modifica e gli aspetti che hanno dato origine alla modifica, aiuta la comprensibilità della relazione del professionista. Tra gli esempi di titoli appropriati, rientrano “Conclusione con rilievi”, “Conclusione negativa”, ovvero “Dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione” e “Elementi alla base della conclusione con rilievi”, “Elementi alla base della conclusione negativa”, come appropriato.

Firma del professionista (Rif.: Par. 69 m)

A184. La firma del professionista è apposta in nome e per conto del soggetto incaricato o a titolo personale dal professionista, ovvero con entrambe le forme, secondo quanto appropriato per lo specifico ordinamento giuridico. Oltre alla firma del professionista, in alcuni ordinamenti giuridici, può essere richiesto al professionista di dichiarare nella propria relazione i titoli o l’abilitazione professionale rilasciata dall’autorità preposta in quel dato ordinamento.

Data (Rif.: Par. 69 n))

A185. Includere la data della relazione di assurance informa i potenziali utilizzatori sul fatto che il professionista ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi verificatisi fino a quella data sulle informazioni sull'oggetto e sulla relazione di assurance.

Riferimento all'esperto del professionista nella relazione di assurance (Rif.: Par. 70)

A186. In alcuni casi, leggi o regolamenti possono richiedere che nella relazione di assurance si faccia riferimento al lavoro di un esperto del professionista, per esempio, per finalità di trasparenza nel settore pubblico. Ciò può essere appropriato anche in altre circostanze, per esempio, per spiegare la natura della modifica espressa nella conclusione del professionista, oppure quando il lavoro di un esperto è fondamentale per i risultati inclusi in una relazione in forma estesa.

A187. Cionondimeno, il professionista ha la responsabilità esclusiva della conclusione espressa e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro di un proprio esperto. È importante quindi che se la relazione di assurance fa riferimento a un esperto del professionista, la formulazione di tale relazione non sottintenda un'attenuazione della responsabilità del professionista per la conclusione espressa dovuta al coinvolgimento dell'esperto.

A188. È improbabile che, in una relazione in forma estesa, un riferimento generico al fatto che l'incarico è stato svolto da personale adeguatamente qualificato inclusi gli esperti sull'oggetto e specialisti di assurance, sia inteso erroneamente come un'attenuazione di responsabilità. La possibilità di fraintendimenti è invece più elevata nel caso di una relazione in forma sintetica, in cui è possibile presentare minime informazioni sul contesto, o in cui si menziona il nome dell'esperto del professionista. Pertanto, in questi casi può essere necessaria una formulazione aggiuntiva per evitare che la relazione di assurance sottintenda un'attenuazione della responsabilità del professionista per la conclusione espressa dovuta al coinvolgimento dell'esperto.

Conclusioni senza modifica e con modifica (Rif.: Parr. 74–77, Appendice)

A189. Il termine “pervasivo” descrive gli effetti degli errori sulle informazioni sull'oggetto ovvero i possibili effetti sulle informazioni sull'oggetto degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti ed appropriate. Gli effetti pervasivi sulle informazioni sull'oggetto sono quelli che, sulla base del giudizio del professionista:

- a) non si limitano a specifici aspetti delle informazioni sull'oggetto;
- b) pur limitandosi a specifici aspetti, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale delle informazioni sull'oggetto; ovvero
- c) con riferimento all'informativa, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione delle informazioni sull'oggetto da parte dei potenziali utilizzatori.

A190. La natura dell'aspetto e il giudizio del professionista sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sulle informazioni sull'oggetto influiscono sulla tipologia di conclusione da esprimere.

A191. Nel seguito vengono indicati esempi di conclusioni con rilievi, di conclusioni negative e di dichiarazioni di impossibilità di esprimere una conclusione.

- Conclusione con rilievi (esempio per incarichi di assurance limitata in presenza di un errore significativo): “Sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione con rilievi”, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che la dichiarazione di [la parte appropriata] non rappresenti correttamente, in tutti gli aspetti significativi, la conformità dell'impresa alla legge XYZ”.
- Conclusione negativa (esempio in presenza di un errore significativo e pervasivo sia per incarichi di assurance ragionevole sia per incarichi di assurance limitata): “A causa della rilevanza di quanto

descritto nel paragrafo “Elementi alla base della conclusione negativa”, la dichiarazione di [la parte appropriata] non rappresenta correttamente la conformità dell’impresa alla legge XYZ”.

- Dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione (esempio in presenza di una limitazione significativa e pervasiva allo svolgimento di procedure sia per incarichi di assurance ragionevole, sia per incarichi di assurance limitata): “A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione”, non siamo stati in grado di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per poter giungere a una conclusione sulla dichiarazione di [la parte appropriata]. Pertanto non esprimiamo una conclusione su tale dichiarazione”.

A192. In alcuni casi, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione può identificare e descrivere correttamente il fatto che le informazioni sull’oggetto sono significativamente errate. Per esempio, in un incarico finalizzato al riscontro di conformità, chi effettua la misurazione o la valutazione può descrivere correttamente i casi di non conformità. In tali circostanze, il paragrafo 76 richiede al professionista di richiamare l’attenzione dei potenziali utilizzatori sulla descrizione dell’errore significativo, esprimendo una conclusione con rilievi o una conclusione negativa, ovvero esprimendo una conclusione senza rilievi ma inserendo nella relazione di assurance un paragrafo contenente uno specifico richiamo di informativa.

Altri obblighi di comunicazione (Rif.: Par. 78)

A193. Aspetti che può essere appropriato comunicare alla parte responsabile, al soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, alla parte conferente o ad altri soggetti includono frodi, o sospette frodi, e ingerenze nella predisposizione delle informazioni sull’oggetto.

Comunicazione con la direzione e i responsabili delle attività di governance

A194. I principi etici applicabili possono includere un obbligo di segnalare non conformità a leggi o regolamenti, identificate o sospette, alla direzione ad un livello appropriato o ai responsabili delle attività di governance. In alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di determinati aspetti tra professionista, parte responsabile, direzione o responsabili delle attività di governance. Leggi o regolamenti possono specificamente proibire una comunicazione, o altra azione, che possa pregiudicare un’indagine da parte dell’autorità competente su un atto illecito, commesso o presunto, incluso informare l’impresa, per esempio, quando il professionista è tenuto a segnalare la non conformità, identificata o sospetta, all’autorità competente in base alla normativa antiriciclaggio. In tali circostanze, gli aspetti considerati dal professionista possono essere complessi e lo stesso può ritenere appropriato acquisire un parere legale.

Segnalazione delle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette all’autorità competente

A195. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili possono:

- a) richiedere al professionista di segnalare la non conformità a leggi e regolamenti, identificata o sospetta, all’autorità competente;
- b) attribuire la responsabilità di stabilire se la segnalazione all’autorità competente possa essere appropriata alle circostanze.¹⁴

A196. Segnalare le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, all’autorità competente può essere richiesto o appropriato nelle circostanze in quanto:

- a) leggi, regolamenti, o principi etici applicabili richiedono al professionista di effettuare la segnalazione;
- b) il professionista ha stabilito che effettuare la segnalazione sia una misura appropriata per rispondere alle non conformità identificate o sospette in linea con i principi etici applicabili; ovvero

¹⁴ Si vedano, per esempio, i paragrafi R360.36–R360.37 del Codice IESBA.

c) leggi, regolamenti o principi etici applicabili attribuiscono al professionista il diritto di farlo.

A197. La segnalazione di non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, in conformità a leggi, regolamenti o principi etici applicabili può includere non conformità a leggi e regolamenti in cui il professionista si imbatte o di cui può venire a conoscenza mentre svolge l'incarico ma che possono non riguardare le informazioni sull'oggetto. In conformità al presente ISAE, non ci si aspetta che il professionista abbia un livello di comprensione di leggi e regolamenti oltre a quelli che riguardano le informazioni sull'oggetto. Tuttavia, leggi, regolamenti o principi applicabili possono prevedere che il professionista applichi conoscenze, giudizio professionale e competenze nel fronteggiare tale non conformità. Stabilire se un atto specifico costituisca una effettiva non conformità spetta, in ultima analisi, all'autorità giudiziaria o ad altra autorità competente a pronunciarsi.

A198. In alcune circostanze, la segnalazione di non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, all'autorità competente può essere proibita dall'obbligo di riservatezza del professionista previsto da leggi, regolamenti o principi etici applicabili. In altri casi, segnalare non conformità identificate o sospette all'autorità competente non sarà considerata una violazione dell'obbligo di riservatezza previsto dai principi etici applicabili.¹⁵

A199. Il professionista può valutare di consultarsi internamente (ad esempio, nell'ambito del soggetto incaricato o dei soggetti appartenenti alla rete), acquisire un parere legale per comprendere le implicazioni professionali o legali derivanti da una specifica linea di condotta, oppure consultarsi in via confidenziale con una autorità di vigilanza o un organismo professionale (tranne qualora ciò sia vietato da leggi o regolamenti o violi l'obbligo di riservatezza).¹⁶

Documentazione (Rif.: Parr. 79–83)

A200. La documentazione include un'evidenza documentale delle argomentazioni del professionista su tutti gli aspetti significativi che richiedono l'esercizio del giudizio professionale e delle relative conclusioni. Quando esistono questioni di principio complesse o che attengono al giudizio professionale, la documentazione che include i fatti rilevanti che erano conosciuti dal professionista al momento in cui è giunto alla conclusione può aiutare a dimostrare tale conoscenza.

A201. Per il professionista non è necessario né fattibile documentare ogni aspetto tenuto in considerazione ed ogni giudizio professionale elaborato durante l'incarico. Inoltre, non è necessario che il professionista documenti separatamente (come in una checklist, per esempio) la conformità ad aspetti per i quali tale conformità sia già comprovata dai documenti inclusi nel file dell'incarico. Analogamente, non è necessario che il professionista includa nella documentazione dell'incarico le bozze superate di carte di lavoro, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari, versioni superate di documenti corretti per errori di stampa o di altra natura e duplicati di documenti.

A202. Nell'applicare il giudizio professionale per valutare l'ampiezza della documentazione da predisporre e conservare, il professionista può considerare ciò che è necessario per fornire una comprensione del lavoro svolto e degli elementi alla base delle principali decisioni prese (ma non degli aspetti di dettaglio dell'incarico) a un altro professionista che non abbia nessuna precedente esperienza dell'incarico. L'altro professionista può essere in grado di acquisire una comprensione degli aspetti di dettaglio dell'incarico anche solamente discutendoli con il professionista che ha predisposto la documentazione.

A203. La documentazione può includere una evidenza documentale per esempio:

- degli elementi identificativi delle specifiche voci o aspetti oggetto di procedure;
- di chi ha svolto il lavoro ed in quale data è stato completato;
- di chi ha riesaminato il lavoro svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame;

¹⁵ Si vedano, per esempio, i paragrafi R114.1, 114.1 A1 e R360.37 del Codice IESBA.

¹⁶ Si veda, per esempio, il paragrafo 360.39 A1 del Codice IESBA.

- delle discussioni degli aspetti significativi con la parte interessata, o le parti interessate, e con altri soggetti, inclusa la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui tali discussioni hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti.

A204. La documentazione può includere una evidenza documentale per esempio:

- delle problematiche identificate in riferimento alla conformità ai principi etici applicabili e delle modalità con cui sono state risolte;
- delle conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico, ed eventuali discussioni al riguardo nell'ambito del soggetto incaricato che supportano tali conclusioni;
- delle conclusioni raggiunte sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e degli incarichi di assurance;
- della natura e dell'ampiezza delle consultazioni effettuate nel corso dell'incarico, nonché delle conclusioni che ne sono derivate.

Raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva

A205. L'ISQM 1 (ovvero altri principi professionali, o disposizioni di leggi o regolamenti che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQM 1) stabilisce che i soggetti tenuti alla sua applicazione definiscano un obiettivo della qualità per trattare la raccolta della documentazione dell'incarico in modo tempestivo successivamente alla data della relazione relativa all'incarico.¹⁷ Un appropriato limite di tempo entro il quale completare la raccolta della documentazione nella versione definitiva è normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di assurance.¹⁸

A206. Il completamento della raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva successivamente alla data della relazione di assurance risponde ad esigenze di sistemazione formale della stessa e non implica lo svolgimento di nuove procedure né l'elaborazione di nuove conclusioni. Durante la raccolta delle carte di lavoro nella versione definitiva, possono essere apportate modifiche alla documentazione purché siano di natura formale. Esempi di tali modifiche includono:

- cancellare o eliminare la documentazione superata;
- classificare le carte di lavoro, ordinarle ed evidenziare i rinvii tra le stesse;
- firmare, al loro completamento, le checklist relative alla raccolta delle carte di lavoro;
- documentare le evidenze acquisite dal professionista, esaminate e condivise con i membri del team dell'incarico prima della data della relazione di assurance.

A207. L'ISQM 1 (ovvero le disposizioni nazionali che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQM 1) stabilisce che i soggetti tenuti alla sua applicazione stabiliscano un obiettivo della qualità per trattare la conservazione della documentazione dell'incarico per soddisfare le necessità del soggetto abilitato e conformarsi a leggi, regolamenti, principi etici applicabili o principi professionali¹⁹. Di norma il periodo di conservazione per gli incarichi di assurance non è inferiore a cinque anni a partire dalla data della relazione di assurance.²⁰

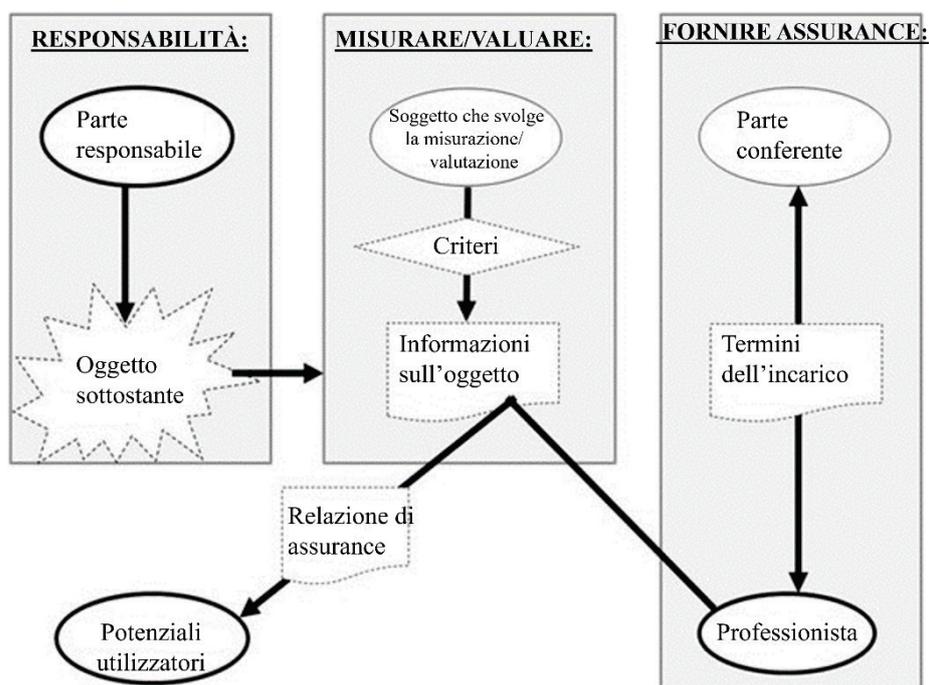
¹⁷ ISQM 1, paragrafo 31 f).

¹⁸ ISQM 1, paragrafo A83.

¹⁹ ISQM 1, paragrafo 31 f).

²⁰ ISQM 1, paragrafo A85.

Ruoli e responsabilità



1. Tutti gli incarichi di assurance hanno almeno tre parti: la parte responsabile, il professionista e i potenziali utilizzatori. A seconda delle circostanze dell'incarico, anche il ruolo del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione o della parte conferente può essere distinto.

2. Il diagramma sopra illustrato mostra come i ruoli seguenti si relazionano in un incarico di assurance:

- la parte responsabile ha la responsabilità dell'oggetto sottostante;
- il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione utilizza i criteri per misurare o valutare l'oggetto sottostante da cui derivano le informazioni sull'oggetto;
- la parte conferente concorda i termini dell'incarico con il professionista;
- il professionista acquisisce evidenze sufficienti e appropriate al fine di esprimere una conclusione volta ad accrescere il grado di fiducia dei potenziali utilizzatori, diversi dalla parte responsabile, nelle informazioni sull'oggetto;
- i potenziali utilizzatori prendono decisioni sulla base delle informazioni sull'oggetto. I potenziali utilizzatori sono la persona (le persone) o l'organizzazione (le organizzazioni), o il relativo gruppo (i relativi gruppi), che il professionista si aspetta utilizzeranno la relazione di assurance.

3. Su questi ruoli è possibile fare le seguenti osservazioni:

- ciascun incarico di assurance ha, oltre al professionista, almeno una parte responsabile e dei potenziali utilizzatori;
- il professionista non può essere la parte responsabile né la parte conferente né un potenziale utilizzatore;
- in un incarico diretto, il professionista è anche il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione;
- in un incarico di attestazione, la parte responsabile o altri soggetti diversi dal professionista possono coincidere con il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione;

- se il professionista ha misurato o valutato l'oggetto sottostante rispetto ai criteri, si tratta di un incarico diretto. Questo tipo di incarico non può essere trasformato in un incarico di attestazione per il fatto che un'altra parte si assume la responsabilità della misurazione o della valutazione, per esempio, per il fatto che la parte responsabile allega alle informazioni sull'oggetto una dichiarazione con la quale se ne assume la responsabilità;
- la parte responsabile può coincidere con la parte conferente;
- in molti incarichi di attestazione la parte responsabile può anche coincidere con il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione e con la parte conferente. Un esempio è quando un'impresa incarica un professionista di svolgere un incarico di assurance riguardante una relazione che essa ha redatto sulle proprie politiche di sostenibilità. Un esempio del caso in cui la parte responsabile è diversa dal soggetto che effettua la misurazione o la valutazione si ha quando il professionista è incaricato di svolgere un incarico di assurance riguardante una relazione redatta da un organismo pubblico sulle politiche di sostenibilità di un'impresa privata;
- in un incarico di attestazione, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione fornisce solitamente al professionista un'attestazione scritta relativa alle informazioni sull'oggetto. In alcuni casi, il professionista può non essere in grado di acquisire tale attestazione qualora, per esempio, la parte conferente non coincida con il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione;
- la parte responsabile può essere uno dei potenziali utilizzatori ma non l'unico;
- la parte responsabile, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione e i potenziali utilizzatori possono far parte di imprese diverse o della stessa impresa. Per fare un esempio di quest'ultimo caso, in una struttura dualistica l'organo di sorveglianza può richiedere un certo livello di assurance sulle informazioni fornite dall'organo esecutivo di tale impresa. È necessario che il rapporto tra la parte responsabile, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione e i potenziali utilizzatori sia inquadrato nel contesto dell'incarico specifico, potendo differire dalle linee di responsabilità definite in modo più tradizionale. Ad esempio, i vertici della direzione di un'impresa (un potenziale utilizzatore) possono conferire ad un professionista un incarico di assurance su un particolare aspetto delle attività dell'impresa, di competenza diretta di un livello direzionale inferiore (la parte responsabile), ma del quale i vertici della direzione sono i responsabili ultimi;
- una parte conferente che non sia anche la parte responsabile può essere il potenziale utilizzatore.

4. La conclusione del professionista può essere formulata con riferimento a:

- l'oggetto sottostante e i criteri applicabili;
- le informazioni sull'oggetto e i criteri applicabili; ovvero
- una dichiarazione resa dalla parte appropriata.

5. Il professionista e la parte responsabile possono concordare l'utilizzo dei principi ISAE per un determinato incarico anche quando non vi siano potenziali utilizzatori ulteriori rispetto alla parte responsabile, ma sono rispettate tutte le altre regole previste dai principi ISAE. In tali circostanze la relazione del professionista include una dichiarazione che ne limita l'utilizzo alla parte responsabile.

Esempi di relazione di attestazione in caso di conclusioni senza modifica

- **Esempio 1: Relazione di attestazione sulla rendicontazione individuale di sostenibilità**
- **Esempio 2: Relazione di attestazione sulla rendicontazione consolidata di sostenibilità**

Esempio 1: Relazione di attestazione sulla rendicontazione individuale di sostenibilità

- Società rientrante nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125.
- Incarico di esame limitato ("*limited assurance engagement*") sulla rendicontazione di sostenibilità individuale predisposta ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125.
- Conclusioni senza modifica.
- Società per Azioni con sistema di amministrazione e di controllo tradizionale¹.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili all'incarico sono quelli dell'ordinamento giuridico italiano.
- Il revisore della rendicontazione di sostenibilità applica il principio ISQM (Italia) 1. In caso di applicazione dell'ISQC (Italia) 1 – si veda in proposito il paragrafo 22 del presente principio - il paragrafo da inserire nella sezione dal titolo "Elementi alla base delle conclusioni" è il seguente: "Nell'esercizio di riferimento del presente incarico [ho] [la nostra società di revisione ha] applicato l'International Standard on Quality Control 1 (ISQC Italia 1) e, di conseguenza, [ho][ha] mantenuto 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."

¹ A seconda del modello di *governance* adottato il testo della relazione dovrà essere adattato.

Relazione [del revisore] [della società di revisione] indipendente sull'esame limitato della rendicontazione individuale di sostenibilità ai sensi dell'art. 14-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

*Agli Azionisti della
ABC S.p.A.*

Conclusioni

Ai sensi [dell'art. 8] [degli artt. 8 e 18, comma 1,]² del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125 (di seguito anche il "Decreto"), [sono stato incaricato] [siamo stati incaricati] di effettuare l'esame limitato ("*limited assurance engagement*") della rendicontazione individuale di sostenibilità della società ABC S.p.A. (di seguito anche la "Società") relativa all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa] predisposta ai sensi dell'art. 3 del Decreto, presentata nella specifica sezione della relazione sulla gestione.

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla [mia][nostra] attenzione elementi che [mi][ci] facciano ritenere che:

- la rendicontazione individuale di sostenibilità della società ABC S.p.A. relativa all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa] non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai principi di rendicontazione adottati dalla Commissione Europea ai sensi della Direttiva (UE) 2013/34/UE (*European Sustainability Reporting Standards*, nel seguito anche "ESRS");
- le informazioni contenute nel paragrafo [*inserire numero e/o denominazione del paragrafo*] della rendicontazione individuale di sostenibilità non siano state redatte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità all'art. 8 del Regolamento (UE) n. 852 del 18 giugno 2020 (nel seguito anche "Regolamento Tassonomia").

Elementi alla base delle conclusioni

[Ho][Abbiamo] svolto l'incarico di esame limitato in conformità al Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità - SSAE (Italia). Le procedure svolte in tale tipologia di incarico variano per natura e tempistica rispetto a quelle necessarie per lo svolgimento di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole e sono altresì meno estese. Conseguentemente, il livello di sicurezza ottenuto in un incarico di esame limitato è sostanzialmente inferiore rispetto al livello di sicurezza che sarebbe stato ottenuto se fosse stato svolto un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole. Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tale Principio sono ulteriormente descritte nel paragrafo "*Responsabilità [del revisore] [della società di revisione] per l'attestazione sulla rendicontazione individuale di sostenibilità*" della presente relazione.

[Sono indipendente] [Siamo indipendenti] in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili all'incarico di attestazione della rendicontazione individuale di sostenibilità nell'ordinamento italiano.

[Applico][La nostra società di revisione applica] il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale [sono tenuto][è tenuta] a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti e appropriate su cui basare le [mie][nostre] conclusioni.

(ove applicabile) Richiamo di informativa

[Richiamo][Richiamiamo] l'attenzione a [...]. Le [mie][nostre] conclusioni non sono espresse con rilievi in relazione a tale aspetto.

(ove applicabile) Altri aspetti

[...]

Responsabilità degli Amministratori e del Collegio Sindacale della ABC S.p.A. per la rendicontazione individuale di sostenibilità

Gli Amministratori sono responsabili per lo sviluppo e l'implementazione delle procedure attuate per individuare le informazioni incluse nella rendicontazione individuale di sostenibilità in conformità a quanto richiesto dagli ESRS (nel seguito il "processo di valutazione della rilevanza") e per la descrizione di tali procedure nella [nota "IRO-1"] della

² Riferimento normativo da utilizzare qualora venga applicata la disposizione transitoria prevista dal Decreto.

rendicontazione individuale di sostenibilità.

Gli Amministratori sono inoltre responsabili per la redazione della rendicontazione individuale di sostenibilità, che contiene le informazioni identificate mediante il processo di valutazione della rilevanza, in conformità a quanto richiesto dall'art. 3 del Decreto, inclusa:

- la conformità agli ESRS
- la conformità all'art. 8 del Regolamento Tassonomia delle informazioni contenute nel paragrafo [*inserire numero e/o denominazione del paragrafo*].

Tale responsabilità comporta la configurazione, la messa in atto e il mantenimento, nei termini previsti dalla legge, di quella parte del controllo interno ritenuta necessaria dagli Amministratori al fine di consentire la redazione di una rendicontazione individuale di sostenibilità in conformità a quanto richiesto dall'art. 3 del Decreto, che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Tale responsabilità comporta altresì la selezione e l'applicazione di metodi appropriati per elaborare le informazioni nonché l'elaborazione di ipotesi e stime in merito a specifiche informazioni di sostenibilità che siano ragionevoli nelle circostanze.

Il Collegio Sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel Decreto.

(ove applicabile) Limitazioni intrinseche nella redazione della rendicontazione individuale di sostenibilità

Come indicato in [*inserire numero e/o denominazione del paragrafo*], [*fornire la specifica descrizione di qualsiasi significativa limitazione intrinseca collegata alla misurazione o valutazione delle questioni di sostenibilità rispetto alle disposizioni di riferimento*].

Responsabilità [del revisore] [della società di revisione] per l'attestazione sulla rendicontazione individuale di sostenibilità

I [miei] [nostri] obiettivi sono pianificare e svolgere procedure al fine di acquisire un livello di sicurezza limitato che la rendicontazione individuale di sostenibilità non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, ed emettere una relazione contenente le [mie] [nostre] conclusioni. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base della rendicontazione individuale di sostenibilità.

Nell'ambito dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato in conformità al Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità - SSAE (Italia), [ho] [abbiamo] esercitato il giudizio professionale e [ho] [abbiamo] mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico.

Le [mie] [nostre] responsabilità includono:

- la considerazione dei rischi per identificare l'informativa nella quale è probabile che si verifichi un errore significativo, sia dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- la definizione e lo svolgimento di procedure per verificare l'informativa nella quale è probabile che si verifichi un errore significativo. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno.

Riepilogo del lavoro svolto

Un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato comporta lo svolgimento di procedure per ottenere evidenze quale base per la formulazione delle [mie][nostre] conclusioni.

Le procedure svolte si sono basate sul [mio][nostro] giudizio professionale e hanno compreso colloqui, prevalentemente con il personale della Società responsabile per la predisposizione delle informazioni presentate nella rendicontazione individuale di sostenibilità, nonché analisi di documenti, ricalcoli e altre procedure volte all'acquisizione di evidenze ritenute utili.

[Ho][Abbiamo] svolto le seguenti principali procedure:

- [ai sensi dell'art. 9-bis, comma 8-ter, del D.Lgs. 39/10, scambio con il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio d'esercizio della Società di ogni informazione attinente alla verifica degli elementi di

collegamento/connettività della rendicontazione individuale di sostenibilità con il bilancio d'esercizio, necessaria allo svolgimento del [mio] [nostro] incarico]³

[Inserire le principali procedure svolte, specificando natura, tempistica ed estensione, che possono fornire informazioni utili per la comprensione dell'utilizzatore in merito del lavoro svolto a supporto delle conclusioni]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

³ Da omettere qualora il responsabile della revisione legale del bilancio coincida con il revisore della rendicontazione di sostenibilità.

Esempio 2: Relazione di attestazione sulla rendicontazione consolidata di sostenibilità

- Società rientrante nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125.
- Incarico di esame limitato ("*limited assurance engagement*") sulla rendicontazione di sostenibilità consolidata predisposta ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125.
- Conclusioni senza modifica.
- Società per Azioni con sistema di amministrazione e di controllo tradizionale¹.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili all'incarico sono quelli dell'ordinamento giuridico italiano.
- Il revisore della rendicontazione di sostenibilità applica il principio ISQM (Italia) 1. In caso di applicazione dell'ISQC (Italia) 1 – si veda in proposito il paragrafo 22 del presente principio - il paragrafo da inserire nella sezione dal titolo "Elementi alla base delle conclusioni" è il seguente: "Nell'esercizio di riferimento del presente incarico [ho] [la nostra società di revisione ha] applicato l'International Standard on Quality Control 1 (ISQC Italia 1) e, di conseguenza, [ho][ha] mantenuto 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."

¹ A seconda del modello di *governance* adottato il testo della relazione dovrà essere adattato.

Relazione [del revisore] [della società di revisione] indipendente sull'esame limitato della rendicontazione consolidata di sostenibilità ai sensi dell'art. 14-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

*Agli Azionisti della
ABC S.p.A.*

Conclusioni

Ai sensi [dell'art. 8] [degli artt. 8 e 18, comma 1,]² del D.Lgs. 6 settembre 2024, n. 125 (di seguito anche il "Decreto"), [sono stato incaricato] [siamo stati incaricati] di effettuare l'esame limitato ("*limited assurance engagement*") della rendicontazione consolidata di sostenibilità del gruppo ABC (di seguito anche il "Gruppo") relativa all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa] predisposta ai sensi dell'art. 4 del Decreto, presentata nella specifica sezione della relazione consolidata sulla gestione.

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla [mia][nostra] attenzione elementi che [mi][ci] facciano ritenere che:

- la rendicontazione consolidata di sostenibilità del gruppo ABC relativa all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa] non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai principi di rendicontazione adottati dalla Commissione Europea ai sensi della Direttiva (UE) 2013/34/UE (*European Sustainability Reporting Standards*, nel seguito anche "ESRS");
- le informazioni contenute nel paragrafo [*inserire numero e/o denominazione del paragrafo*] della rendicontazione consolidata di sostenibilità non siano state redatte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità all'art. 8 del Regolamento (UE) n. 852 del 18 giugno 2020 (nel seguito anche "Regolamento Tassonomia").

Elementi alla base delle conclusioni

[Ho][Abbiamo] svolto l'incarico di esame limitato in conformità al Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità - SSAE (Italia). Le procedure svolte in tale tipologia di incarico variano per natura e tempistica rispetto a quelle necessarie per lo svolgimento di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole e sono altresì meno estese. Conseguentemente, il livello di sicurezza ottenuto in un incarico di esame limitato è sostanzialmente inferiore rispetto al livello di sicurezza che sarebbe stato ottenuto se fosse stato svolto un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole. Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tale Principio sono ulteriormente descritte nel paragrafo "*Responsabilità [del revisore] [della società di revisione] per l'attestazione sulla rendicontazione consolidata di sostenibilità*" della presente relazione.

[Sono indipendente] [Siamo indipendenti] in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili all'incarico di attestazione della rendicontazione consolidata di sostenibilità nell'ordinamento italiano.

[Applico][La nostra società di revisione applica] il Principio internazionale sulla gestione della qualità (ISQM Italia) 1 in base al quale [sono tenuto][è tenuta] a configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità che includa direttive o procedure sulla conformità ai principi etici, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito evidenze sufficienti e appropriate su cui basare le [mie][nostre] conclusioni.

(ove applicabile) Richiamo di informativa

[Richiamo][Richiamiamo] l'attenzione a [....]. Le [mie][nostre] conclusioni non sono espresse con rilievi in relazione a tale aspetto.

(ove applicabile) Altri aspetti

[....]

Responsabilità degli Amministratori e del Collegio Sindacale della ABC S.p.A. per la rendicontazione consolidata di sostenibilità

Gli Amministratori sono responsabili per lo sviluppo e l'implementazione delle procedure attuate per individuare le

² Riferimento normativo da utilizzare qualora venga applicata la disposizione transitoria prevista dal Decreto.

informazioni incluse nella rendicontazione consolidata di sostenibilità in conformità a quanto richiesto dagli ESRS (nel seguito il “processo di valutazione della rilevanza”) e per la descrizione di tali procedure nella [nota “IRO-1”] della rendicontazione consolidata di sostenibilità.

Gli Amministratori sono inoltre responsabili per la redazione della rendicontazione consolidata di sostenibilità, che contiene le informazioni identificate mediante il processo di valutazione della rilevanza, in conformità a quanto richiesto dall’art. 4 del Decreto, inclusa:

- la conformità agli ESRS
- la conformità all’art. 8 del Regolamento Tassonomia delle informazioni contenute nel paragrafo [inserire numero e/o denominazione del paragrafo].

Tale responsabilità comporta la configurazione, la messa in atto e il mantenimento, nei termini previsti dalla legge, di quella parte del controllo interno ritenuta necessaria dagli Amministratori al fine di consentire la redazione di una rendicontazione consolidata di sostenibilità in conformità a quanto richiesto dall’art. 4 del Decreto, che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Tale responsabilità comporta altresì la selezione e l’applicazione di metodi appropriati per elaborare le informazioni nonché l’elaborazione di ipotesi e stime in merito a specifiche informazioni di sostenibilità che siano ragionevoli nelle circostanze.

Il Collegio Sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sull’osservanza delle disposizioni stabilite nel Decreto.

(ove applicabile) Limitazioni intrinseche nella redazione della rendicontazione consolidata di sostenibilità

Come indicato in [inserire numero e/o denominazione del paragrafo], [fornire la specifica descrizione di qualsiasi significativa limitazione intrinseca collegata alla misurazione o valutazione delle questioni di sostenibilità rispetto alle disposizioni di riferimento].

Responsabilità [del revisore] [della società di revisione] per l’attestazione sulla rendicontazione consolidata di sostenibilità

I [miei] [nostri] obiettivi sono pianificare e svolgere procedure al fine di acquisire un livello di sicurezza limitato che la rendicontazione consolidata di sostenibilità non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, ed emettere una relazione contenente le [mie] [nostre] conclusioni. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base della rendicontazione consolidata di sostenibilità.

Nell’ambito dell’incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato in conformità al Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità - SSAE (Italia), [ho] [abbiamo] esercitato il giudizio professionale e [ho] [abbiamo] mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata dell’incarico.

Le [mie] [nostre] responsabilità includono:

- la considerazione dei rischi per identificare l’informativa nella quale è probabile che si verifichi un errore significativo, sia dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- la definizione e lo svolgimento di procedure per verificare l’informativa nella quale è probabile che si verifichi un errore significativo. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l’esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno
- la direzione, la supervisione e lo svolgimento dell’esame limitato della rendicontazione consolidata di sostenibilità e l’assunzione della piena responsabilità delle conclusioni sulla rendicontazione consolidata di sostenibilità.

Riepilogo del lavoro svolto

Un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato comporta lo svolgimento di procedure per ottenere evidenze quale base per la formulazione delle [mie][nostre] conclusioni.

Le procedure svolte si sono basate sul [mio][nostro] giudizio professionale e hanno compreso colloqui, prevalentemente con il personale della ABC S.p.A. responsabile per la predisposizione delle informazioni presentate nella rendicontazione consolidata di sostenibilità, nonché analisi di documenti, ricalcoli e altre procedure volte all’acquisizione di evidenze ritenute utili.

[Ho][Abbiamo] svolto le seguenti principali procedure:

- [ai sensi dell'art. 9-bis, comma 8-ter, del D.Lgs. 39/10, scambio con il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio consolidato del gruppo ABC di ogni informazione attinente alla verifica degli elementi di collegamento/connettività della rendicontazione consolidata di sostenibilità con il bilancio consolidato, necessaria allo svolgimento del [mio] [nostro] incarico]³

[Inserire le principali procedure svolte, specificando natura, tempistica ed estensione, che possono fornire informazioni utili per la comprensione dell'utilizzatore in merito del lavoro svolto a supporto delle conclusioni]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

³ Da omettere qualora il responsabile della revisione legale del bilancio coincida con il revisore della rendicontazione di sostenibilità.