

L'azienda sostenibile

Trend, strumenti e case study

a cura di Marco Fasan e Stefano Bianchi

Assurance del Report integrato

Linee guida per l'audit secondo gli standard internazionali e italiani

Stefano Bianchi
(BDO Italia Spa)

Sommario 1 Standard internazionali. – 2 Le linee guida italiane. – 3 Audit della disclosure di sostenibilità prevista dal d.lgs. 254/2016 in relazione alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e sulla diversità. – 4 Esempi applicativi di audit di report integrato. – 5 Conclusioni.

A fronte della maggiore utilizzo del Report integrato e dell'obbligatorietà a partire dagli esercizi 2017 della comunicazione delle informazioni di carattere non-finanziario e di informazioni sulla diversità (Sustainability disclosure) richiesto dal d.lgs. 254/2016 da parte degli Enti di Interesse Pubblico che superano determinati parametri è opportuno approfondire quali siano le linee guida per l'attestazione (assurance) di queste informazioni. Il report integrato sta infatti sempre più raccogliendo all'interno della sua redazione tutte le informazioni tipiche di un report di corporate responsibility con cui l'organizzazione aziendale indica gli impegni assunti, rende conto della sua capacità di mantenerli e comunica ai propri stakeholders gli obiettivi per il futuro. Se la strada indicata dai maggiori organismi internazionali quali GRI ed IIRC per la sua redazione sta diventando una practice sempre più applicata, diventa ora ugualmente importante discutere ed approvare quali standard si possano evidenziare per l'audit del report integrato e la salvaguardia degli stakeholders che potranno fare affidamento su dei report integrati 'attestati'.

Il quadro esistente per quanto riguarda gli standard di assurance può essere per semplicità sintetizzato in due livelli, quello internazionale e quello locale italiano.

1 Standard internazionali


I principali riferimento a livello internazionale sono rappresentati da:

- i principi di revisione (ISA) statuiti dalla International Federation of Accountants (IFAC), e nello specifico l'ISAE 3000 (Assurance Engagement Other Than Audits or Reviews of Historical);

I libri di Ca' Foscari 4

DOI 10.14277/6969-188-1/LCF-4-3

ISBN [ebook] 978-88-6969-188-1 | ISBN [print] 978-88-6969-202-4

© 2017 |  Creative Commons Attribution 4.0 International Public License

- i principi di verifica stabiliti nell'AccountAbility's AA1000 Assurance Standard, lo standard istituito dall'Institute of Social and Ethical Accountability;
- le linee guida discusse dall'Integrated Reporting Working Group dell'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

1.1 ISAE 3000 (Assurance Engagement Other Than Audits or Reviews of Historical Information)

La revisione delle informazioni non finanziarie contenute nel bilancio di sostenibilità o nel report integrato avviene attualmente in base ad uno specifico principio di revisione: *International Standard on Assurance Engagements 3000, Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* (ISAE 3000), emesso dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). Tale principio stabilisce i principi base e le procedure essenziali al fine di emettere una relazione.

All'interno di tale documento sono trattati i seguenti temi:

- requisiti etici;
- qualità del lavoro svolto;
- accettazione dell'incarico;
- pianificazione del lavoro;
- utilizzo del lavoro dell'esperto;
- ottenimento delle evidenze di revisione;
- preparazione della relazione.

L'attestazione secondo l'ISAE 3000 può essere così formalizzata secondo due livelli come di seguito dettagliato:

Livello	Procedure raccolta evidenze	Attestazione finale
Limited assurance	<ul style="list-style-type: none">• Comprensione oggetto di revisione.• Individuazione dei rischi di audit.• Verifiche in sito, test di processo, test sui controlli, test su campioni statistici e test di sostanza.• Procedure limitate, ad esempio:<ul style="list-style-type: none">- Verifiche in selezionati sito- Copertura di alcune aree geografiche, aree di attività o società	<ul style="list-style-type: none">• Descrizione dell'incarico con richiamo alle responsabilità del management e dell'auditor.• Conclusioni espresse in forma negativa (ad esempio: « non siamo venuti a conoscenza di aspetti che ci facciano ritenere che il Bilancio di Sostenibilità non sia conforme ai principi di redazione adottati») sulla corretta applicazione dei principi di redazione adottati.

Livello	Procedure raccolta evidenze	Attestazione finale
Reasonable assurance	<ul style="list-style-type: none"> • Comprensione oggetto di revisione. • Valutazione dell'analisi dei rischi CSR del cliente. • Individuazione elementi di controllo dei rischi CSR del cliente. • Individuazione dei rischi di audit. • Verifiche in sito, test di processo, test sui controlli, test su campioni statistici e test di sostanza. • Valutazione evidenze ottenute 	<p>Descrizione dell'incarico con richiamo alle responsabilità del management e dell'auditor.</p> <p>Conclusioni espresse in forma positiva sulla corretta applicazione dei principi di redazione adottati.</p>

1.2 AccountAbility's AA1000 Assurance Standard

L'AA1000AS (2008) è uno standard internazionale che fornisce i requisiti per condurre un'Assurance di sostenibilità. Un processo di revisione (Assurance) della sostenibilità secondo l'AA1000AS (2008) valuta e fornisce conclusioni in merito a:

- natura e grado di adesione ai Principi di AccountAbility AA1000 e, ove applicabile;
- qualità delle informazioni rese pubbliche dalle organizzazioni sulle proprie performance di sostenibilità.

Secondo l'AA1000AS (2008) le tipologie di incarico relativo al processo di revisione (assurance) di un bilancio di sostenibilità o report integrato possono essere due:

Prima tipologia: i principi di AccountAbility

L'Assurance Provider valuterà la natura e il grado di adesione delle organizzazioni ai tre Principi di AccountAbility.

L'Assurance sui Principi di AccountAbility dovrà dare agli stakeholder rassicurazioni circa il fatto che l'organizzazione gestisce le proprie performance di sostenibilità e ne dà adeguata comunicazione nel Rapporto di Sostenibilità, senza verificare l'affidabilità delle informazioni riportate.

Seconda tipologia: i principi di AccountAbility e informazioni sulle performance

L'Assurance Provider valuterà la natura ed il grado di aderenza di un'organizzazione ai principi di AA1000, secondo quanto specificato nella prima tipologia (di assurance).

Il processo di revisione (assurance) secondo l'AA1000AS (2008) può seguire due percorsi a seconda che il risultato sia fornire un Alto livello di Assurance o un Moderato livello di Assurance. Dal momento che argomenti differenti possono essere affrontati in un Assurance Engagement, è possibile prevedere che, all'interno di una stessa dichiarazione di Assurance, venga fornito un Alto livello di Assurance per determinate questioni; uno Moderato per altre questioni.

Gli output dei due riferimenti internazionali (ISAE 3000 e AA1000AS) possono perciò essere così sintetizzati:

Standard	Livello di attestazione	
ISAE 3000	Limited	Reasonable
AA 1000 AS	Moderato	Alto

1.3 L'Integrated Reporting Working Group dell'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

La strategia del IAASB per il periodo 2015-2019 prevede l'obiettivo di «ensure the IAASB's standards evolve as necessary to adequately address the emerging needs of stakeholders for services other than audits of financial statements». Lo IAASB ritiene perciò importante essere coinvolti attivamente nel monitorare gli sviluppi nell'external reporting.

L'istituzione dell'Integrated Reporting Working Group nel settembre 2014 ha facilitato le discussioni con vari soggetti interessati ed il gruppo continuerà a riferire allo IAASB sugli sviluppi. Come ulteriori approfondimenti, nel 2014 l'International Integrated Reporting Council (IIRC) ha pubblicato due documenti di discussione sulle tematiche di assurance e tenuto una serie di tavole rotonde, il cui feedback è stato pubblicato nel luglio 2015. Il feedback ha evidenziato tematiche non soli inerenti il quadro applicativo dell' IR, ma anche tematiche di assurance ed audit perciò rilevanti per lo IAASB.

Nella Working Group Publication del luglio 2015 lo IAASB evidenzia le seguenti aree di indagine da approfondire:

- le aspettative rivolte ai professionisti di aumentare la credibilità del reporting, sia nel suo insieme sia nei singoli componenti chiave, sia nei processi sottostanti;
- come i revisori e gli standard setter nazionali stiano rispondendo a queste aspettative;
- come gli attuali standard IAASB possano essere applicati per garantire una maggiore coerenza nel soddisfare tale domanda a livello globale.

Operativamente sono tre le aree applicative da approfondire:

1. quale tipo di assurance possa essere il più funzionale per i lettori del bilancio;
2. quali criteri applicare prendendo come riferimento l'ISAE 3000 (Revised);
3. quali siano le competenze necessarie per i revisori che svolgano tale attività.

Lo stesso IAASB nell'agosto 2016 ha sintetizzato le sfide future dell'assurance nel documento *Ten Key Challenges for Assurance Engagements* relativamente alle nuove forme di comunicazione finanziaria (*Emerging Forms of External Reporting - EER*), riflessioni che si rilevano particolarmente attuali in considerazione degli sviluppi normativi italiani tra cui si segnalano:

- consistenza dell'applicazione dei criteri adottati;
- materialità da applicare;
- definire le asserzioni da applicare in rispetto alle diverse informazioni non-finanziarie;
- bassa conoscenza e coinvolgimento da parte della governance e del controllo interno;
- assurance in relazione alle informazioni future;
- scetticismo e giudizio professionale;
- efficacia della comunicazione della relazione del revisore.

2 Le linee guida italiane

Ad oggi in uno scenario pre-d.lgs. 254/2016 la revisione del report integrato in Italia è volontaria, il report unico quindi, per non perdere la sua credibilità e le sue qualità intrinseche a livello di informazioni e di comunicazione, dovrebbe essere assoggettato a procedure di attestazione (assurance) obbligatoria anche per le informazioni non economiche, seppur con metodologie e complessità di analisi differenti.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti con la Commissione Economia e Contabilità Ambientale nel 2006 ha pubblicato il quaderno *Asseverazione e report di sostenibilità* che rappresenta il primo riferimento italiano per identificare delle linee guida per la verifica dei report integrati perché come già sottolineato in precedenza «la diffusione del report di sostenibilità e la crescente importanza attribuitagli dagli operatori comportano l'esigenza di elaborare modalità di verifica che ne garantiscano l'attendibilità e ne legittimino la funzione agli occhi degli stakeholder».

A livello italiano non esistono infatti principi di revisione dei report integrati e l'ASSIREVI (Associazione Italiana delle Società di revisione) che rappresenta uno dei punti di riferimento nella discussione applicativa dei principi contabili e di revisione ha pubblicato nel marzo 2015 il documento

ASSIREVI nr. 190 *Modello di relazione della società di revisione indipendente sul bilancio sociale o di sostenibilità - GRI - G4*. Tale relazione è preparata prendendo come riferimento le *G4 Sustainability Reporting Guidelines*, definite nel 2013 dal Global Reporting Initiative (GRI) che devono essere adottate a partire dai bilanci pubblicati dopo il 31 dicembre 2015. Come procedura di revisione obbligatoria è inoltre prevista l'ottenimento della lettera di attestazione sottoscritta da parte degli Amministratori, procedura questa allineata a quanto richiesto per la revisione legale del bilancio. Il documento ora in fase di aggiornamento in funzione dell'implementazione del d.lgs. 254/2016 rappresenta comunque un utile benchmark per l'assurance del bilancio di sostenibilità fino al 2016.

Per il modello di relazione ASSIREVI si è fatto riferimento ad una tipologia di incarico di *limited assurance* previsto dall'ISAE 3000. Infatti, considerando che i bilanci sociali o di sostenibilità sono caratterizzati dall'assenza di disposizioni normative che ne disciplinano la redazione, dalla presenza di un'elevata quantità di informazioni di carattere qualitativo e dalla circostanza di un organico sistema informativo e di controllo interno non sempre presenti, si ritiene che l'attività di revisione in molti casi non potrà essere condotta con il necessario livello di estensione richiesto per poter svolgere un'attività finalizzata all'espressione di una *reasonable assurance* e di conclusioni in forma positiva.

Nella scheda 1 un esempio di relazione sulla revisione sulla base del documento ASSIREVI nr. 190.

Scheda 1. Esempio di relazione sulla revisione limitata del Bilancio di sostenibilità 2016

Relazione della società di revisione indipendente sul bilancio di sostenibilità

Al Consiglio di Amministrazione/Azionisti della ABC S.p.A.

Abbiamo svolto un esame limitato (*limited assurance engagement*) del bilancio di sostenibilità della ABC S.p.A. (di seguito la 'Società') [del Gruppo ABC (di seguito il 'Gruppo')] per l'esercizio chiuso al [gg mese anno].

Responsabilità degli Amministratori per il bilancio di sostenibilità

Gli Amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio di sostenibilità in conformità alle linee guida *G4 Sustainability Reporting Guidelines* definite nel 2013 dal GRI - Global Reporting Initiative, indicate nel paragrafo «[Nota metodologica]» del bilancio di sostenibilità, e per quella parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio di sostenibilità che non contenga errori significativi, anche dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Gli Amministratori sono altresì responsabili per la definizione degli obiettivi della ABC S.p.A. [del Gruppo ABC] in relazione alla performance di sostenibilità e alla rendicontazione dei risultati conseguiti, nonché per l'identificazione degli stakeholder e degli aspetti significativi da rendicontare.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità della redazione della presente relazione sulla base delle procedure svolte. Il nostro lavoro è stato svolto secondo i criteri indicati nel principio «International Standard on Assurance Engagements 3000 - Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information» (ISAE 3000), emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board per gli incarichi che consistono in un esame limitato. Tale principio richiede il rispetto dei principi etici applicabili, compresi quelli in materia di indipendenza, nonché la pianificazione e lo svolgimento del nostro lavoro al fine di acquisire una sicurezza limitata che il bilancio di sostenibilità non contenga errori significativi. Tali procedure hanno compreso colloqui, prevalentemente con il personale della società responsabile per la predisposizione delle informazioni presentate nel bilancio di sostenibilità, analisi di documenti, ricalcoli ed altre procedure volte all'acquisizione di evidenze ritenute utili. Le procedure svolte sul bilancio di sostenibilità hanno riguardato il rispetto dei principi per la definizione del contenuto e della qualità del bilancio di sostenibilità, nei quali si articolano le *G4 Sustainability Reporting Guidelines*, e sono riepilogate di seguito:

- comparazione tra i dati e le informazioni di carattere economico-finanziario riportati nel paragrafo [...] del bilancio di sostenibilità e i dati e le informazioni inclusi nel bilancio d'esercizio della Società [consolidato del Gruppo] al [gg mese anno], sul quale abbiamo [altro revisore ha] emesso la relazione [ai sensi dell'art ...], in data [gg mese anno];
- analisi, tramite interviste, del sistema di governo e del processo di gestione dei temi connessi allo sviluppo sostenibile inerenti la strategia e l'operatività della Società [del Gruppo];
- analisi del processo di definizione degli aspetti significativi rendicontati nel bilancio di sostenibilità, con riferimento alle modalità di identificazione in termini di loro priorità per le diverse categorie di stakeholder e alla validazione interna delle risultanze del processo;
- analisi delle modalità di funzionamento dei processi che sottendono alla generazione, rilevazione e gestione dei dati quantitativi inclusi nel bilancio di sostenibilità. In particolare, abbiamo svolto:
 - interviste e discussioni con il personale della Direzione della ABC S.p.A. [e con il personale di [specificare quali società del Gruppo], al fine di raccogliere informazioni circa il sistema informativo, contabile e di reporting in essere per la predisposizione del bilancio di sostenibilità, nonché circa i processi e le procedure di controllo interno che supportano la raccolta, l'aggregazione,

l'elaborazione e la trasmissione dei dati e delle informazioni alla funzione responsabile della predisposizione del bilancio di sostenibilità;

- analisi a campione della documentazione di supporto alla predisposizione del bilancio di sostenibilità, al fine di ottenere evidenza dei processi in atto, della loro adeguatezza e del funzionamento del sistema di controllo interno per il corretto trattamento dei dati e delle informazioni in relazione agli obiettivi descritti nel bilancio di sostenibilità;
- analisi della conformità e della coerenza interna delle informazioni qualitative riportate nel bilancio di sostenibilità rispetto alle linee guida identificate nel paragrafo "Responsabilità degli Amministratori per il bilancio di sostenibilità" della presente relazione;
- analisi del processo di coinvolgimento degli stakeholder, con riferimento alle modalità utilizzate, mediante l'analisi dei verbali riassuntivi o dell'eventuale altra documentazione esistente circa gli aspetti salienti emersi dal confronto con gli stessi;
- ottenimento della lettera di attestazione, sottoscritta dal legale rappresentante della ABC S.p.A., sulla conformità del bilancio di sostenibilità alle linee guida indicate nel paragrafo "Responsabilità degli Amministratori per il bilancio di sostenibilità", nonché sull'attendibilità e completezza delle informazioni e dei dati in esso contenuti.

I dati e le informazioni oggetto dell'esame limitato sono riportati, come previsto dalle *G4 Sustainability Reporting Guidelines*, nella tabella del «GRI Content Index» del bilancio di sostenibilità.

Il nostro esame ha comportato un'estensione di lavoro inferiore a quello da svolgere per un esame completo secondo l'ISAE 3000 (*reasonable assurance engagement*) e, conseguentemente, non ci consente di avere la sicurezza di essere venuti a conoscenza di tutti i fatti e le circostanze significativi che potrebbero essere identificati con lo svolgimento di tale esame.

Conclusione

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che il bilancio di sostenibilità della ABC S.p.A. [del Gruppo ABC] al [gg mese anno] non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle linee guida *G4 Sustainability Reporting Guidelines* definite nel 2013 dal GRI - Global Reporting Initiative come descritto nel paragrafo «[Nota metodologica]» del bilancio di sostenibilità.

Richiamo d'informativa (ove applicabile)

Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo 'X' del bilancio di sostenibilità che descrive...

Altri aspetti (ove applicabile)

Il bilancio di sostenibilità per l'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], i cui dati sono presentati a fini comparativi, è stato sottoposto ad un esame limitato da parte di un altro revisore che, il [data relazione di revisione altro revisore], ha emesso una relazione su tale bilancio. (alternativamente nel caso di bilancio precedente non sottoposto ad assurance)

Il bilancio di sostenibilità per l'esercizio chiuso il [gg mese anno-1], i cui dati sono presentati a fini comparativi, non è stato da noi esaminato.

Luogo, data

Società di Revisione

Nome Cognome

Socio

3 Audit della disclosure di sostenibilità prevista dal d.lgs. 254/2016 in relazione alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e sulla diversità

Il quadro italiano è stato significativamente innovato con l'approvazione del d.lgs. 254/2016 che obbligherà a partire dal 2018 le principali società quotate a presentare le informazioni non-finanziarie richieste sui dati 2017 in un report separato oppure all'interno della relazione sulla gestione, probabilmente l'approccio più applicato potrebbe essere la presentazione di un report separato.

Il d.lgs. n. 254/2016 prevede tre diverse tipologie di "controllo" relative, rispettivamente:

1. agli adempimenti formali di redazione e pubblicità della rendicontazione non finanziaria;
2. alle modalità di redazione e ai contenuti della dichiarazione non finanziaria (che si conclude con il rilascio di un'attestazione di conformità della stessa alle previsioni del decreto);
3. all'obbligo di vigilanza sull'osservanza delle disposizioni stabilite dal decreto.

3.1 I soggetti coinvolti

I soggetti coinvolti sono sostanzialmente due: la società di revisione e l'Organo di controllo il cui ruolo nel contesto italiano è ascrivibile al collegio sindacale.

- La società di revisione incaricata della revisione legale del bilancio dovrà:
- verificare l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della dichiarazione di carattere non finanziario;
 - esprimere, con apposita relazione distinta da quella di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, nr. 39 cioè la relazione di revisione del bilancio, un'attestazione circa la conformità delle informazioni fornite rispetto a quanto richiesto dal d.lgs. 254/2016.

L'Organo di controllo (collegio sindacale) dovrà vigilare sull'osservanza della preparazione e disposizioni stabilite dal decreto e ne riferirà nella relazione annuale all'assemblea. Considerando le responsabilità del collegio sindacale di vigilare sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, il collegio sindacale oltre a vigilare sulla presentazione del sustainability report dovrà verificare anche l'adeguatezza delle procedure interne dell'azienda che portano alla sua preparazione.

3.2 Attestazione della società di revisione in relazione alle informazioni non-finanziarie

L'attestazione della società di revisione incaricata della revisione della società e del Gruppo (oppure di altro revisore legale incaricato) dovrà riportare le conclusioni circa la conformità delle informazioni fornite rispetto a quanto richiesto dal decreto legislativo e rispetto a quanto indicato dai principi, dalle metodologie e dalle modalità previste, tali conclusioni dovranno essere espresse sulla base della conoscenza e della comprensione che il soggetto incaricato di effettuare l'attività di controllo sulla dichiarazione non finanziaria ha dell'ente di interesse pubblico, dell'adeguatezza dei sistemi, dei processi e delle procedure utilizzate ai fini della preparazione della dichiarazione di carattere non finanziario.

Sulla base del Documento in consultazione del 21 luglio 2017 (Disposizioni attuative del decreto legislativo 30 dicembre 2016, nr. 254 relativo alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario) la CONSOB ha ritenuto opportuno adottare un «approccio flessibile che consenta agli operatori del mercato di avvicinarsi gradualmente ai nuovi obblighi e di maturare con il tempo l'esperienza necessaria affinché i sistemi posti in essere dalle società e i controlli esterni possano evolvere verso forme eventualmente più complesse».

L'art. 5 *Relazione sulla dichiarazione di carattere non finanziario* dello schema di regolamento prevede perciò dei contenuti della relazione della società di revisione da indirizzare all'organo di gestione (perciò nella maggior parte dei casi al Consiglio di Amministrazione) che sono in linea con quanto previsto dall'ISAE 3000; la conclusione richiesta ai soggetti incaricati della verifica è prevista nella forma della *limited assurance*, viene però lasciata aperta anche l'eventuale opportunità di esprimersi nella forma di *reasonable assurance*.

Gli elementi richiamati dall'art. 5 che devono essere contenuti nella relazione del revisore sono:

- a. il presupposto normativo ai sensi del quale la relazione viene rilasciata;
- b. identificazione della dichiarazione non finanziaria approvata dall'organo di gestione e sottoposta a verifica;
- c. le metodologie e i principi previsti dallo standard di rendicontazione utilizzato quale riferimento o dalla metodologia di rendicontazione autonoma utilizzata dall'organo di gestione nella redazione della dichiarazione non finanziaria;
- d. una descrizione della portata del lavoro svolto e delle procedure di verifica poste in essere ai fini del rilascio dell'attestazione;
- e. indicazione del principio internazionale utilizzato per lo svolgimento dell'incarico di attestazione;

- f. una dichiarazione sul rispetto dei principi sull'indipendenza e degli altri principi etici;
- g. stabiliti dai codici internazionali riconosciuti dagli ordini e dalle associazioni professionali;
- h. utilizzati per lo svolgimento dell'incarico di attestazione;
- i. un'attestazione che, sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti all'attenzione del revisore incaricato elementi che facciano ritenere che la dichiarazione non finanziaria non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del decreto e dallo standard di rendicontazione o dalla metodologia di rendicontazione autonoma utilizzata.

È interessante notare come nello schema di regolamento non sia stato inserito il vincolo all'ISAE 3000, questo pur continuando a rappresentare un riferimento per i revisori nella loro attività di attestazione permetterà in futuro, qualora vengano definiti degli standard di revisione specifici per tale attività di utilizzare questi.

L'approccio proposto nel regolamento da CONSOB è in linea con le migliori practices applicate nel mercato e permetterà una maggiore flessibilità nell'implementazione del d.lgs. 254/2016.

4 Esempi applicativi di audit di report integrato

Il panorama applicativo in Italia varia da caso a caso, una delle strade percorse è il primo step previsto dalle guidelines GRI che prevedono una self-declaration del livello raggiunto nei livelli di applicazione (*Application levels*) che spaziano da C ad A+. Gli Application levels prevedono la possibilità di adozione modulare dello standard, a seconda del grado di trasparenza che il report di sostenibilità esprime.

L'approccio più evoluto prevede una verifica da parte di terzi del proprio report integrato oppure del bilancio di sostenibilità nel caso venga presentato come documento separato, come l'esempio di TIM per il bilancio di sostenibilità 2016 (scheda 2) che ha comportato l'intervento del revisore di Gruppo su 2 livelli:

1. Relazione del revisore sul bilancio di sostenibilità: riporta le verifiche effettuate dalla società di revisione applicando l'ISAE 3000 in relazione perciò alle comunicazioni dei dati non-finanziari.
2. Relazione della società di revisione sui risultati dell'applicazione del Tim Shared Value Model: infatti a partire dal 2016 TIM ha deciso di validare il proprio sistema di reporting e di misurazione CSV sottoponendo il TIM Shared Value Model a verifica da parte del revisore del Gruppo. Anche questa ulteriore verifica è stata svolta applicando l'ISAE 3000.

Scheda 2. TIM, Nota metodologica al bilancio di sostenibilità 2016 (estratto)

Perimetro e criteri

[G4-17b] Il Bilancio di sostenibilità segue la stessa area di consolidamento del Bilancio Consolidato, ad eccezione di alcune informazioni (in particolare legate alla performance ambientale) evidenziate nel testo.

Secondo l'approccio triple bottom line la rappresentazione dei dati economico-finanziari dell'impresa deve avvenire congiuntamente con quella dei risultati ambientali e sociali.

L'analisi complessiva della performance aziendale nelle sue tre dimensioni consente di fornire agli stakeholder un'informazione completa ed esaustiva e facilita il corretto bilanciamento di interessi che contribuisce al successo e alla sopravvivenza dell'impresa nel medio e lungo periodo. Per questo motivo, già a partire dal 2003, il Gruppo ha integrato i dati di sostenibilità nel Bilancio Consolidato, anticipando di fatto l'applicazione della Direttiva europea 51/2003, del d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 32 e le recenti disposizioni del d.lgs. 30 dicembre 2016, n. 254 di attuazione della Direttiva europea 95/2014 in materia di informazioni non finanziarie.

[G4-28], [G4-30] Il Bilancio di sostenibilità, redatto annualmente sull'anno solare, rispetta le medesime scadenze della Relazione Finanziaria Annuale di Gruppo e utilizza un approccio multi-stakeholder, attraverso l'analisi congiunta delle azioni realizzate nei confronti dei principali portatori di interesse con i quali l'Azienda interagisce. Si basa sulle *Sustainability Reporting Guidelines* del GRI, versione G4 (opzione 'comprehensive') e sui principi (inclusività, materialità, rispondenza) dell'AA1000 AccountAbility Principles Standard (APS 2008), adottato sin dal Bilancio 2009.

Il Bilancio di sostenibilità è elaborato a partire da un sistema di indicatori (*KPI - Key Performance Indicators*) che misurano la performance aziendale e il grado di raggiungimento degli obiettivi precedentemente stabiliti per le aree su cui l'Azienda produce impatti rilevanti.

I KPI sono stati definiti in base:

- all'analisi del Global Reporting Initiative (GRI), organismo internazionale che sviluppa delle linee guida universalmente applicabili per la stesura dei report di sostenibilità;
- alle indicazioni ricevute degli stakeholder;
- ai questionari inviati dalle principali agenzie di rating ai fini dell'ammissione agli indici azionari di sostenibilità;
- all'esperienza che l'Azienda ha maturato sul tema della sostenibilità in 20 anni.

I KPI sono gestiti su un sistema applicativo dedicato che utilizza la stessa piattaforma utilizzata per il reporting finanziario e il controllo.

L'aderenza del Bilancio di sostenibilità di TIM allo standard GRI G4, opzione 'comprehensive', e allo standard AA1000 è verificata dalla società di revisione PricewaterhouseCoopers (cfr. Relazione della società di revisione).

Per quanto riguarda la redazione del Bilancio integrato nel suo complesso, sono stati applicati i seguenti principi e protocolli:

- International Accounting Standards (IAS), ossia i principi contabili internazionali;
- Global Reporting Initiative (GRI) - Linee guida GRI/G3 per le informazioni di carattere sociale e ambientale;
- Gruppo Bilancio Sociale (GBS) - Protocolli per il calcolo e la distribuzione del Valore Aggiunto.

A livello internazionale un altro esempio da analizzare può essere le attività di *assurance* svolte in relazione all'Integrated Report 2016 di SAP sempre da parte del revisore di Gruppo che ha deciso di fare riferimento all'ISAE 3000 ed anche all'ISAE 3410 *Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements* per le informazioni non finanziarie (scheda 3), concludendo poi il giudizio tra *reasonable assurance* per alcuni indicatori e *negative assurance* per altri.

Scheda 3. Independent Assurance Report (estratto da *SAP Integrated report 2016*)

We have performed an independent assurance engagement on selected qualitative and quantitative sustainability disclosures of the *Integrated Report 2016* (further: 'Report') of SAP SE, Walldorf (further 'SAP'), published under <http://www.sap.com/integrated-reports/2016/en.html>. For the performance indicators Business Health Culture Index, Employee Engagement, Employee Retention, Women in Management, Customer Net Promoter Score, Greenhouse Gas Emissions (Scope 1 and 2 as well as selected Scope 3 emissions including business flights and employee commuting), Renewable Energy and Total Energy Consumed, including the explanatory notes thereto, a reasonable assurance engagement was performed.

For the disclosures on materiality and stakeholder engagement, the disclosures on management approaches for the material aspects Business Conduct, Climate and Energy, Human and Digital Rights, Human Capital, Innovation and Customer Loyalty, as well as for the other qualitative and quantitative sustainability disclosures in relation to these material aspects, a limited assurance engagement was performed.

The qualitative and quantitative sustainability disclosures included in the scope of our assurance engagement are marked in the GRI G4 Content Index
[...]

It was not part of our engagement to review product or service related , references to external sources, expert opinions and future-related statements in the Report.

Nature and extent of the assurance engagement

We conducted our work in accordance with the International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): *Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* and the International Standard on Assurance Engagements (ISAE 3410): *Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements* of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). These standards require that we comply with our professional duties and plan and perform the assurance engagement to obtain a reasonable level of assurance to conclude that the above mentioned performance indicators are prepared, in all material respects, in accordance with the aforementioned Reporting Criteria respectively to obtain a limited level of assurance to preclude that the above mentioned qualitative and quantitative sustainability disclosures are not prepared, in all material respects, in accordance with the aforementioned Reporting Criteria. In a limited assurance engagement the evidence gathering procedures are more limited than in a reasonable assurance engagement and therefore less assurance is obtained than in a reasonable assurance engagement.

5 Conclusioni

Il report integrato alla luce anche del d.lgs. 254/2016 rappresenta ormai l'evoluzione della comunicazione finanziaria ed è lecito attendere una sua estensione di applicazione in forma volontaria anche alle società ed ai Gruppi più attenti alle esigenze informative degli stakeholders come è av-

venuto negli ultimi anni. Diventa perciò fondamentale definire il grado e le modalità di attestazione/assurance del report integrato o del sustainability report, affinché, in analogia a quanto accade per le informazioni di natura economico-finanziaria contenute nel bilancio di esercizio e sottoposte a revisione legale, possa essere sviluppato un processo che consenta la verifica e la revisione, ai fini della successiva attestazione dell'informativa contenuta nel report integrato che seguirà l'indicazione dei *regulators* su base nazionale ed europea.

Bibliografia

- AccountAbility (2008). «AA1000 ASSURANCE STANDARD» [online]. URL <http://www.accountability21.net/aa1000series> (2017-10-05).
- ASSIREVI (2015). «Modello di relazione della società di revisione indipendente sul bilancio sociale o di sostenibilità - GRI - G4153». Documento ASSIREVI nr. 190; net/aa1000series. URL <http://www.assirevi.it> (2017-10-05).
- Bianchi, Stefano (2013). «Report integrato e bilancio di sostenibilità. Linee guida per l'audit». *Amministrazione&Finanza*, 5.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, Commissione Economia e Contabilità Ambientale (2006). «Asseverazione e Report Di Sostenibilità» [online]. <http://www.cndcec.it/>.
- CONSOB (2017). «Disposizioni attuative del decreto legislativo 30 dicembre 2016, nr. 254 relativo alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario» [online]. Documento di consultazione del 21 luglio. URL <http://www.consob.it/> (2017-10-05).
- Fondazione Nazionale dei Commercialisti (2017). «Disclosure di sostenibilità. Decreto Legislativo nr. 254/2016 sulla comunicazioni di informazioni di carattere non finanziario e sulla diversità» [online]. URL <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it> (2017-10-05).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). «Integrated Reporting Working Group, Working Group Publication. Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting» [online]. URL <https://www.iaasb.org> (2017-10-05).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). «Integrated Reporting Working Group, Supplemental Information to the Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting. Ten Key Challenges for Assurance Engagements»[online]. URL <https://www.iaasb.org> (2017-10-05).
- SAP (2016). «SAP Integrated Report» [online], 257-9. URL <https://www.sap.com/integrated-reports/>.
- TIM (2016). «Bilancio di sostenibilità»[online]. URL <http://www.telecomitalia.com/tit/it/sustainability/>.