

# I servizi di Assurance dei Report socio-ambientali nella prassi contabile internazionale: standard ed evidenze empiriche

GIACOMO MANETTI\*

## 1. La domanda di servizi di assurance per i report socio-ambientali

È noto che le imprese moderne (soprattutto se di grandi dimensioni ed operanti su scala internazionale) devono garantire, oltre ad una congrua remunerazione degli *investors*, una soddisfazione di tutti i portatori di interesse (*stakeholders*)<sup>1</sup>. Questo fenomeno si lega alla necessità di misurare la *performance* d'impresa in un'ottica integrata, ossia valutando – accanto ai tradizionali risultati economici – anche le dimensioni sociale ed ambientale della gestione. Da qui il concetto di *triple bottom line* (TBL)<sup>2</sup>, inteso sia come capacità dell'impresa di operare in coerenza con l'ideale di sviluppo sostenibile<sup>3</sup>, sia come necessità di misurare la *performance* complessiva attraverso la pubblicazione di bilanci che integrino l'informativa sulle tre dimensioni.

Rispetto a quest'ultimo aspetto, in assenza di linee guida generalmente accettate emanate dalla prassi contabile nazionale o internazionale, ogni azienda ha proceduto autonomamente, personalizzando i contenuti dei documenti redatti.

Tra gli effetti positivi di questa tendenza, vi sono senza dubbio la sperimentazione di nuove procedure e la graduale diffusione di una cultura della responsabilità sociale nel mondo imprenditoriale e nelle istituzioni nazionali e sopranazionali. Ciò nonostante, gli *stakeholders* destinatari dell'informativa esterna (azionisti, clienti, dipendenti, finanziatori, fornitori) si dimostrano tradizionalmente scettici verso tale strumento di comunicazione<sup>4</sup>, a causa di alcuni fattori di criticità particolarmente evidenti: assenza di standard generalmente accettati per il *reporting*, scarsa attenzione da parte delle imprese verso i principi di significatività e rilevanza (con particolare riferimento al coinvolgimento degli *stakeholders*), difficile comparabilità dei report nel tempo e nello spazio e, più in generale, tendenza a trasformare il docu-

\* Assegnista di ricerca e docente a contratto di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Scienze Aziendali dell'Università di Firenze. Il presente lavoro è stato presentato al 10° Workshop annuale di AIDEA-Giovani dal titolo *I processi di standardizzazione in azienda* tenutosi il 17-18 marzo 2005 presso l'Università Parthenope di Napoli.

mento in uno strumento di costruzione e/o consolidamento della propria reputazione. In definitiva, raramente i report di sostenibilità sono capaci di fornire un quadro veritiero, completo, accurato, rilevante e bilanciato della *performance* complessiva<sup>5</sup>.

Questo gap di credibilità ha condotto le aziende, le società di consulenza e gli enti di ricerca a sviluppare degli strumenti gestionali e di revisione per permettere una verifica rigorosa da parte di un soggetto esterno imparziale e dotato di una formazione professionale adeguata.

Sino ad oggi, buona parte del lavoro di revisione esterna di report di tipo *nonfinancial* è stato condotto da società di revisione contabile, in particolare dalle *big four*: PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte & Touche e Reconta Ernst & Young. L'attestazione finale del revisore si concretizza molto spesso in un parere su completezza e comprensibilità dei dati esposti, frutto di procedure concordate tra committente e professionista.

Per risolvere parte dei limiti legati ad una verifica attendibile delle informazioni di carattere qualitativo all'interno dei report, sono stati creati appositi standard e prassi operative che chiamano in causa il ruolo di "*famous faces*", "*opinion leaders*" o "*panel di esperti*"<sup>6</sup>.

Nonostante gli standard e le linee guida emanati da soggetti privati a livello internazionale siano ormai numerosi<sup>7</sup>, il presente lavoro si focalizza esclusivamente sulle indicazioni della prassi contabile internazionale<sup>8</sup>. Il riferimento è, in particolare, agli standard dell'International Federation of Accountants (IFAC) a cui spetta il ruolo di diffondere linee guida internazionali di comportamento per revisori e *professional accountants*.

## **2. Le indicazioni della prassi contabile internazionale**

In risposta alla crescente domanda di servizi di *assurance* su report di tipo *nonfinancial* (bilanci sociali e ambientali, rapporti sul capitale intellettuale, sulla valorizzazione e gestione dell'intangibile, sulla *performance* competitiva *tout court*), la prassi contabile internazionale ha prodotto negli ultimi anni alcuni principi e raccomandazioni destinati sia alle imprese che ai revisori contabili. In particolare, nell'ambito dell'IFAC, allo IAASB (*International Auditing and Assurance Standard Board*) è stato affidato il compito di emettere linee guida per le attività di revisione esterna<sup>9</sup>.

Nel dicembre 2003 lo IAASB ha pubblicato un quadro sistematico di raccomandazioni entrato ufficialmente in vigore dal 1° gennaio 2005. In particolare, per tutti i servizi di *assurance* (revisione contabile di report economico-finanziari, indagine conoscitiva limitata, procedure concordate e compilazione) sono applicabili le indicazioni previste dall'*International framework for assurance engagement*<sup>10</sup>.

Sempre a partire dal 1° gennaio 2005 è entrato in vigore l'*International Standard on Assurance Engagement 3000 Revised – Assurance engagement other than audits*

or reviews of historical information (ISAE 3000 revised)<sup>11</sup> che costituisce un punto di riferimento imprescindibile per le revisioni di report non economico-finanziari oppure legati a rilevazioni antecedenti (e.g. il budget).

I testi integrali del *framework* e di ISAE 3000 revised sono raccolti, come consuetudine IAASB, all'interno di un unico manuale<sup>12</sup>, destinato ai revisori contabili di tutto il mondo. In questo voluminoso documento, ai fini della conduzione di verifiche esterne sui report di sostenibilità, assume particolare rilievo la distinzione sopra accennata tra:

- la revisione di bilanci economico-finanziari (*audit*)<sup>13</sup>;
- l'indagine conoscitiva limitata (*review*) disciplinata dallo standard ISRE 2400 (già ISA 910)<sup>14</sup>;
- la procedura concordata (*agreed-upon procedures*) illustrata dallo standard ISRS 4400 (già ISA 920)<sup>15</sup>;
- la compilazione (*compilation*) regolata dallo standard ISRS 4410 (già ISA 930)<sup>16</sup>.

La compilazione si avvicina più ad un'attività di affiancamento professionale che non ad una procedura di verifica esterna indipendente. Poiché non prevede alcuna fase di verifica dei dati, la Federazione degli Esperti contabili Europei (FEE)<sup>17</sup> inquadra questo tipo di prassi all'interno delle attività di consulenza. Pertanto, prescindendo dalla classificazione formale dello IAASB, è ammissibile una sua esclusione dalla gamma dei servizi di *assurance*.

Le principali differenze tra i tre sistemi rimanenti riguardano: la scelta delle procedure di revisione, il tipo di verifiche condotte, la forma delle conclusioni, la valutazione del rischio di revisione e, soprattutto, il grado di affidabilità della verifica (Tav. 1). Dalla tavola emerge un livello di affidabilità elevato soltanto per le revisioni complete di report economico-finanziari, mentre l'affidabilità è inferiore (*limited*) nel caso di indagini conoscitive limitate, fino a diventare nulla nell'ambito delle procedure concordate. Più in particolare, nell'*audit* le indagini sono condotte attraverso test di controllo e test di sostanza<sup>18</sup>. I primi hanno lo scopo di verificare se i meccanismi di controllo interno hanno effettivamente operato durante il periodo amministrativo preso a riferimento<sup>19</sup>, mentre i secondi mirano all'individuazione di eventuali errori materiali nelle varie aree di bilancio attraverso la verifica di singoli eventi o

**Tav. 1 – Caratteristiche dei servizi di assurance secondo lo IAASB**

	<i>Chi sceglie le procedure di revisione?</i>	<i>Livello di assurance</i>	<i>Tipo di verifiche</i>	<i>Valutazione del rischio di revisione?</i>	<i>Forma della relazione finale</i>
<b>Audit</b>	Revisore	Ragionevole (reasonable assurance)	Test di controllo e test di sostanza	Si	Positiva
<b>Review</b>	Revisore	Limitato (limited assurance)	Colloqui e procedure analitiche	No	Negativa
<b>Procedura concordata</b>	Committente	Nulla	Test di sostanza	No	Fatti e rilievi emersi

gruppi di operazioni. A quest'ultima categoria appartengono anche le procedure analitiche che costituiscono tecniche di analisi volte ad evidenziare andamenti o trend anomali nei valori (saldi) di bilancio<sup>20</sup>.

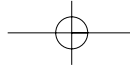
Si noti che nelle *review* e nelle procedure concordate non avviene alcuna valutazione del rischio di revisione, ossia della possibilità di emettere un'opinione errata sul bilancio frutto di una combinazione tra rischio inerente (legato ad errori materiali in una singola area di bilancio) e rischio di controllo (derivante dalla scarsa efficacia o dall'assenza di sistemi di controllo interno che prevengano o individuino con tempestività errori afferenti il bilancio)<sup>21</sup>.

Un ultimo significativo aspetto riguarda la forma con la quale viene espressa l'opinione professionale. Mentre la revisione completa si conclude tipicamente con una relazione espressa in forma positiva (*positive assurance*)<sup>22</sup>, la *review* prevede un giudizio finale nel quale si attesta che non sono pervenuti all'attenzione del revisore (*negative assurance*) fatti che portino a ritenere che il bilancio in oggetto non rappresenti in maniera veritiera e corretta la situazione della società e gli andamenti della gestione (con *focus* prioritario sul capitale e sul reddito)<sup>23</sup>. Infine, nelle *agreed-upon procedures*, i revisori si limitano semplicemente a riportare i risultati emersi dalle procedure concordate, astenendosi da qualsiasi giudizio<sup>24</sup>.

Rispetto all'oggetto del presente lavoro, la domanda che ci si poteva porre prima dell'entrata in vigore dello standard ISAE 3000 Revised era a quale delle tre procedure sopra elencate corrispondesse il servizio di *assurance* sui report socio-ambientali. Preliminare all'individuazione del servizio, è la verifica della sussistenza dei cinque elementi richiamati dal *framework* IAASB per poter condurre una qualsiasi attività di *assurance*<sup>25</sup>:

1. una relazione che coinvolga tre parti (*three party relationship*), ossia un *practitioner*, un soggetto responsabile (*a responsible party*) e un destinatario dell'informativa verificabile (*intended user*);
2. un elemento o una questione sulla quale indagare (*subject matter*) e sulla quale esprimere un'opinione professionale;
3. l'esistenza di appropriati criteri e principi di riferimento (*suitable criteria*) ai quali il revisore possa ispirare la propri attività;
4. la sussistenza di sufficienti elementi probativi (*sufficient appropriate evidence*) per poter supportare le conclusioni;
5. un *assurance statement* in forma scritta che esprima un livello di *assurance* ragionevole o limitato sull'elemento indagato.

I primi tre elementi sopra richiamati sono facilmente rintracciabili in un servizio di *assurance* su report di carattere non economico-finanziario. Il primo punto è presente poiché il revisore, l'azienda emittente e gli *stakeholders* aziendali costituiscono la *three-party relationship* indicata dal *framework* IAASB. Il *subject matter* (SM) è costituito dal report socio-ambientale e, eventualmente, dal processo rendicontativo sottostante. Per quel che concerne i criteri ed i principi ai quali il revisore può ispirare la sua attività, il riferimento è al già citato standard ISAE 3000 Revised.



Nella logica IAASB, altri standard – come il noto *AA1000 Assurance Standard*<sup>26</sup> – sono soltanto integrativi delle indicazioni della prassi contabile. Il quarto e il quinto elemento sono invece strettamente connessi con il tipo di servizio realizzato.

Ebbene, da quanto sin qui espresso dovrebbe essere palese una configurazione delle attività di revisione di report non economico-finanziari all'interno della categoria delle procedure concordate.

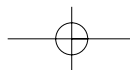
Il ragionamento può procedere per esclusione: l'attività di *audit* si caratterizza tradizionalmente per la revisione di bilanci economico finanziari consuntivi e, quindi, il SM è del tutto estraneo rispetto ai fini di un report di tipo *nonfinancial*.

Nel caso della *review*, la possibilità di emettere un giudizio in forma negativa e di assicurare un livello di affidabilità limitata, può avvicinarsi agli scopi della revisione di report socio-ambientali. Tuttavia, rispetto all'oggetto di indagine sussiste un problema di incompatibilità: la *review* si concretizza in indagini conoscitive limitate su report o altri documenti<sup>27</sup>, comunque di carattere economico-finanziario. Si legge infatti nell'introduzione allo standard ISA 2400: "The purpose of this International Standard on Review Engagements (ISRE) is to establish standards and provide guidance on the auditor's professional responsibilities when an engagement to review financial statements is undertaken and on the form and content of the report that the auditor issues in connection with such a review". Il riferimento ad un "*financial statement*" è inequivocabile, tuttavia alcune società di revisione hanno comunque inquadrato la problematica in oggetto all'interno della procedura di *review*, assicurando un livello di affidabilità limitato (o moderato nella terminologia del precedente standard ISA 910) ed esprimendo un'opinione finale in forma negativa<sup>28</sup>.

Le *audit firm* hanno giustificato il ricorso a procedure di *review* con la necessità di attestare la "quadratura" dei dati economico-finanziari eventualmente contenuti nei report socio-ambientali con quelli espressi nel bilancio d'esercizio (o consolidato) e derivanti dalla contabilità generale.

Stante questa situazione di forte incertezza, nel panorama italiano le stesse società di revisione si sono guardate bene dall'impiegare nella relazione finale il termine "revisione", preferendo, invece, ricorrere all'utilizzo di termini più imparziali quali "verifica" o "procedure di verifica" e denominando la relazione con l'appellativo di "attestazione di conformità procedurale"<sup>29</sup>. Inoltre, data la mancanza di standard generalmente accettati per la rendicontazione e l'*assurance* dei bilanci socio-ambientali, ci si è indirizzati verso la procedura concordata piuttosto che verso la *review*<sup>30</sup>, data anche la maggiore neutralità della prima rispetto alla seconda.

Nella sostanza, dunque, la verifica esterna di un report non economico-finanziario è una procedura concordata. Di questo dovremo tenere conto nelle considerazioni successive. Tuttavia, con l'entrata in vigore di ISAE 3000 Revised, il dibattito in oggetto ha perso gran parte del suo *appeal*, poiché il nuovo standard costituisce oggi il punto di riferimento per i revisori di bilanci socio-ambientali<sup>31</sup>. L'analisi di tale documento è dunque fondamentale ai fini di una corretta comprensione del comportamento da adottare nella situazione in oggetto.



### 2.1. ISAE 3000 Revised

Lo standard ISAE 3000 Revised, nonostante l'autorevolezza della fonte, è una raccomandazione di estrazione esclusivamente contabile che non si occupa, almeno direttamente, di questioni legate al *social audit* o ai sistemi di *rating*<sup>32</sup>.

Il principio si apre con un'introduzione dedicata alla determinazione del livello di *assurance*. Non essendo possibile applicare automaticamente le indicazioni in tema di *audit*, di *review* o di procedura concordata ai servizi in oggetto, lo standard richiama il generico riferimento del *framework* ai due possibili livelli di *assurance*: ragionevole e limitato<sup>33</sup>. Il motivo di questa duplice opzione è del tutto evidente: nel caso dello standard ISAE 3000 Revised l'universo dei possibili SM è molto vasto ed eterogeneo, pertanto non è possibile stabilire a priori un livello di affidabilità più o meno elevato. L'unica certezza riguarda la sostanziale impossibilità di garantire un livello di *assurance* assoluto (*absolute assurance*) che, stante le premesse precedentemente espresse, non può essere raggiunto neppure nei casi di *audit* tradizionale.

Più in dettaglio, i fattori che determinano un livello di affidabilità dei controlli più o meno elevato sono:

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

Nel caso del reporting di sostenibilità, qualora i primi quattro elementi sopra riportati non fossero sufficienti ad evidenziare l'impossibilità di raggiungere un livello di *assurance* elevato, le caratteristiche del SM dovrebbero eliminare ogni indugio. Infatti, essendo il *sustainability report* un oggetto di indagine particolarmente complesso che affianca ad informazioni di carattere quantitativo, elementi di natura più squisitamente qualitativa e che, soprattutto, implica la realizzazione di un processo difficilmente formalizzabile (mappatura e coinvolgimento degli *stakeholders*, *embedding* delle loro opinioni ed altro ancora) non è possibile garantire un livello elevato di affidabilità delle verifiche.

Escludiamo pertanto a priori la *reasonable assurance* e propendiamo decisamente per la *limited assurance*, sempre che sia data ampia libertà di azione al revisore e ai suoi collaboratori (in caso contrario, infatti, la procedura sarebbe concordata e il livello di *assurance* nullo).

Procedendo nell'analisi del documento si nota che, oltre al doveroso richiamo al rispetto dei requisiti etici<sup>34</sup> del revisore (integrità, competenza professionale, *due care*, riservatezza e comportamento professionale), ISAE 3000 Revised cita espressamente l'*International Standard on Quality Control* (ISQC 1) emesso dallo stesso IAASB<sup>35</sup>.

L'accettazione dell'incarico dovrebbe essere subordinata all'individuazione di un soggetto responsabile per i contenuti dell'oggetto indagato diverso dagli utilizzatori finali e dal revisore stesso. Nell'ambito dell'informativa socio-ambientale questo requisito è generalmente rispettato, tranne il caso in cui il revisore chiamato a svolgere il servizio di verifica abbia sposato un approccio "consultancy" che lo veda direttamente responsabile per i contenuti del SM. Inoltre, nel caso di un servizio di *assurance* condotto congiuntamente da più persone, il revisore dovrebbe accettare l'incarico soltanto qualora sia ragionevolmente sicuro che le persone che faranno parte del *team* di lavoro posseggano le necessarie conoscenze professionali. A questo proposito, non è superfluo ricordare che le verifiche esterne indipendenti dei report di sostenibilità richiedono necessariamente una preparazione multidisciplinare che spesso esula dal tradizionale bagaglio tecnico-conoscitivo dei revisori contabili.

Il coinvolgimento di esperti, che affianchino il revisore nell'attività di raccolta di sufficienti ed appropriate evidenze per poter esprimere un giudizio sul SM indagato, è un'opzione espressamente prevista dallo standard. In questo caso, tutte le persone che compongono il gruppo dovranno attenersi ai principi etici contenuti nel codice IFAC-IAASB ma ciascuna di loro avrà responsabilità diverse a seconda dei compiti assegnati. In generale, è richiesta una conoscenza di base del lavoro complessivamente svolto ma la visione d'insieme delle diverse problematiche appartiene soltanto al revisore contabile. Egli, infatti, assegna i compiti ai vari esperti, valuta la ragionevolezza delle assunzioni, dei metodi e delle fonti informative utilizzate, nonché delle conclusioni espresse da ciascuno. Corollario di questa affermazione è la previsione della responsabilità ultima del revisore per l'opinione espressa nell'*assurance statement* finale<sup>36</sup>. Tale parere professionale sarà il frutto della combinazione delle diverse evidenze empiriche raccolte ed interpretate dagli esperti. A loro volta le evidenze devono presentare le caratteristiche di sufficienza e appropriatezza (rispettivamente, misura delle quantità e della qualità degli elementi probativi raccolti)<sup>37</sup>.

Per quel che concerne il tipo di verifiche che debbono essere condotte dal *team* si parla di "a combination of inspection, observation, confirmation, recalculation, re-performance, analytical procedures, inquiry, tests of the operating effectiveness of controls"<sup>38</sup>.

Si tratta di un mix di test di controllo e test di sostanza che dovrebbero indagare in profondità il SM per poter giungere a conclusioni suffragate da sufficienti ed appropriate evidenze.

Il tipo di procedura concretamente adottata determina poi una diversa valutazione del rischio di revisione, poiché il grado con il quale l'*auditor* considera le diverse componenti del rischio (rischio inerente, rischio di controllo e rischio di indagine<sup>39</sup>) dipende dalle peculiari circostanze dell'incarico, in particolare dalla natura del SM e dal grado di affidabilità della procedura (*reasonable* o *limited assurance engagement*).

Un altro punto particolarmente delicato è costituito dalla determinazione dei criteri di riferimento (*suitable criteria*). A questo riguardo ISAE 3000 Revised richiama espressamente il *framework* ricordando che il revisore non può accettare l'incarico

qualora non conosca i criteri di riferimento con i quali è stato redatto il SM o li ritenga insufficienti<sup>40</sup>.

Nello specifico contesto del reporting di sostenibilità, non essendo possibile individuare principi contabili generalmente accettati (come nel caso degli IAS-IFRS per il bilancio economico-finanziario), l'unico riferimento plausibile è costituito dalle *best practices* internazionali come GRI e AA1000<sup>41</sup>.

Una volta stabilita la congruità dei criteri, il revisore procederà nella programmazione e nell'attuazione del proprio compito. Particolare enfasi sarà dedicata allo scopo del servizio, alla tempistica, alla profondità e all'estensione delle verifiche da attuare, alla valutazione del rischio che il SM contenga errori di particolare rilevanza, all'identificazione dei destinatari finali del servizio (*intended users*), alla valutazione del rischio di revisione e, infine, alla quantità e qualità degli esperti esterni da coinvolgere nel *team*. Nella programmazione della propria attività, il revisore dovrebbe sempre mantenere una propensione allo scetticismo professionale attraverso una valutazione critica delle evidenze ottenute e dell'affidabilità della documentazione raccolta<sup>42</sup>.

Qualora l'azienda dovesse richiedere un cambiamento nel tipo di servizio da implementare prima della conclusione delle indagini (ad esempio, da *reasonable a limited assurance*), il revisore dovrebbe accettare soltanto in presenza di ragionevoli e affidabili motivazioni<sup>43</sup>.

Una sintesi delle considerazioni sin qui espresse è offerta dalla tavola 2. Da essa si evince che il passaggio dalle procedure concordate allo standard ISAE 3000 Revised ha portato con sé profonde conseguenze per la verifica esterna dei report di sostenibilità.

**Tav. 2 – Caratteristiche dei servizi di assurance diversi dall'audit o dalla review di report economico-finanziari consuntivi**

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

Rispetto al passato è possibile emettere opinioni professionali che contengano un livello di *assurance* limitato (escludiamo a priori il livello *reasonable* per le ragioni sopra elencate) effettuando una serie di verifiche che investighino in profondità l'efficacia dei sistemi di controllo interno, l'affidabilità dei processi rendicontativi e la veridicità delle informazioni espresse, aprendo la strada a *team* multidisciplinari coordinati dall'*auditor*. A questo punto il lavoro del revisore si completa con l'emis-

sione di una relazione finale contenente una chiara espressione delle sue conclusioni circa le informazioni contenute nel SM<sup>44</sup>.

L'*assurance statement* finale dovrebbe contenere almeno i seguenti elementi:

- un titolo che indichi chiaramente che la relazione è un "*independent assurance report*";
- il soggetto (o i soggetti) a cui è indirizzato;
- una descrizione delle informazioni essenziali relative al SM quali il periodo di tempo preso a riferimento, il soggetto responsabile, le caratteristiche intrinseche del SM (prevalenza di dati qualitativi o quantitativi, di aspetti oggettivi o soggettivi, di informazioni consuntive o prospettiche), i cambiamenti intervenuti che possono influenzare la comparabilità delle informazioni tra il periodo in oggetto e quello successivo;
- i criteri adottati per la valutazione del SM (qualora non esista una prassi contabile generalmente accettata, si farà riferimento a principi e linee guida a riguardo emanati da autorità, esperti o istituti riconosciuti);
- se appropriata, un'accurata descrizione di ogni limitazione significativa incontrata nella valutazione del SM rispetto ai criteri adottati;
- se i criteri seguiti sono comunicati soltanto a taluni destinatari finali, una dichiarazione di limitazione dell'utilizzo dell'*assurance statement* solo nei confronti di tali categorie;
- l'identificazione del soggetto responsabile per il SM e la specificazione delle sue responsabilità rispetto a quelle attribuibili al revisore;
- l'indicazione che la relazione è stata redatta in conformità con gli *International Standard on Assurance Engagement*;
- una sintesi del lavoro che agevoli la comprensione del grado di copertura delle verifiche esterne rispetto al SM<sup>45</sup>;
- le conclusioni dell'*auditor* espresse in forma positiva (affidabilità ragionevole) o negativa (affidabilità limitata)<sup>46</sup>;
- la data di emissione;
- il nome dell'*audit firm* o del revisore, nonché il luogo dove svolge la sua attività principale<sup>47</sup>.

Rispetto agli elementi obbligatori sopra riportati, un chiarimento merita il punto relativo alla conclusioni del revisore<sup>48</sup>. All'opzione citata (giudizio senza rilievi formulato, a seconda del livello di *assurance*, in forma positiva o negativa), si aggiungono una serie di alternative quali diretta conseguenza degli elementi probativi raccolti: giudizio positivo con rilievi, giudizio negativo o rifiuto di emettere un giudizio<sup>49</sup>.

L'*auditor* non dovrebbe emettere un giudizio positivo senza rilievi qualora si verificassero circostanze che possano avere effetti significativi sul proprio lavoro. I casi più importanti sono riportati di seguito:

- quando le limitazioni e le restrizioni imposte dalle circostanze dell'indagine, dai soggetti responsabili del SM o dal soggetto che ha reclutato l'*auditor*, siano tali da non permettere la corretta raccolta di elementi probativi per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile. In questi casi, l'*auditor* dovrebbe esprimere un giudizio positivo con rilievi oppure un rifiuto ad emettere un giudizio;
- le conclusioni dell'*auditor* sono formulate
  - rispetto alle affermazioni del soggetto responsabile e quest'ultime non siano state correttamente riportate in tutti i loro aspetti rilevanti;
  - rispetto al SM e ai criteri adottati, ma le relative informazioni risultano carenti in maniera significativa (in questi casi l'*auditor* dovrebbe emettere un giudizio positivo con rilievi o un giudizio negativo);
- quando si scopre, dopo l'accettazione dell'incarico, che i criteri adottati non erano affidabili o il SM non è appropriato rispetto all'incarico ricevuto. Il revisore dovrebbe formulare un giudizio positivo con rilievi o un giudizio negativo quando i criteri non affidabili o il SM inappropriato sono fuorvianti per i destinatari finali mentre, in tutti gli altri casi, dovrebbe esprimere un giudizio positivo con rilievi o il rifiuto ad emettere un giudizio.

Si noti che l'*auditor* dovrebbe esprimere un giudizio positivo con rilievi quando gli effetti di una determinata questione non sono talmente pervasivi da portare ad un giudizio avverso o ad un rifiuto di emettere un giudizio. In questo caso, l'opinione professionale conterrà una chiara espressione delle eccezioni che hanno dato luogo al giudizio con rilievi<sup>50</sup>.

Infine, nel suo lavoro di indagine, l'*auditor* dovrebbe valutare anche la responsabilità degli organi di *governance* aziendali, poiché il loro ruolo di supervisione, controllo e direzione del soggetto responsabile implica una responsabilità perlomeno indiretta sul SM. Ovviamente la questione si pone in termini diversi a seconda che il soggetto responsabile per il SM sia o meno lo stesso che ha incaricato l'*auditor*. Tale problematica dovrà essere comunque considerata in modo da formulare un giudizio attendibile sulle responsabilità oggettive degli organi di *governance*<sup>51</sup>.

Concludiamo questa analisi dello standard ISAE 3000 Revised ricordando che esso è debitore di uno studio condotto nel 2002 da studiosi ed esperti di fama internazionale sulle attività di verifica contraddistinte da livelli di *assurance* diversi da quello elevato che caratterizza il tradizionale *full audit*<sup>52</sup>. Lo studio aveva l'obiettivo di individuare le ragioni di un diverso riconoscimento di un livello di *assurance* elevato (ragionevole) ad un dato servizio di verifica rispetto a quello moderato (limitato) di altri. L'obiettivo era comunicare chiaramente agli *intended users* il livello di affidabilità delle verifiche eseguite a seconda della procedura condotta. Come evidenza la ricerca<sup>53</sup>, un ruolo preponderante nel discriminare tra livelli elevati o moderati di *assurance* è assunto dalla natura del SM.

Inoltre, una sezione apposita di questa ricerca è stata dedicata ai report ambientali e di sostenibilità. In questa sezione si ribadisce che nei casi più ottimistici il livello di *assurance* fornibile è moderato<sup>54</sup>. Inoltre, nella parte dedicata ai servizi di *assu-*

rance dei report ambientali e di sostenibilità, la commissione di esperti cita espressamente una raccomandazione degli *accountant* australiani del 2000<sup>55</sup> che individua quattro diversi livelli di indagine:

1. verifica dei dati (controllo a campione dei dati quantitativi esposti nei report per verificare la loro correttezza e accuratezza);
2. verifica della completezza del report (confronto delle politiche programmate e degli standard eventualmente adottati con i contenuti del report per attestarne la coerenza);
3. verifica dell'osservanza dei criteri a livello di divisioni e siti aziendali (in modo da valutare la performance dell'intera organizzazione);
4. verifica del processo rendicontativo attraverso ulteriori analisi delle fonti dei dati e dell'efficacia del sistema informativo (fase necessaria soltanto per le aziende sottoposte ad un esame diretto da parte degli *stakeholders*).

In generale, l'osservanza dei primi due punti costituisce già di per sé una buona prassi di revisione, mentre i due punti successivi rappresentano esigenze particolari di aziende complesse che devono colmare un gap di credibilità particolarmente elevato. Le considerazioni sopra esposte rappresentano, nel loro complesso, la premessa necessaria per delineare i possibili scenari futuri dei servizi di *assurance* dei bilanci di sostenibilità.

### 3. Le evidenze empiriche

I principi illustrati non sempre si traducono con assoluta correttezza nella concreta impostazione e conduzione dei servizi di *assurance* da parte dei revisori nei diversi contesti nazionali.

Al fine di verificare quale sia oggi lo stato dell'arte rispetto all'osservanza dei principi IFAC-IAASB e, in assenza di raccomandazioni generalmente accettate<sup>56</sup>, di indagare come le società di revisione (o i revisori individuali) abbiano interpretato l'attività di *assurance* dei report di sostenibilità, riteniamo particolarmente interessante la ricerca condotta dalla RMIT University di Melbourne per conto del CPA Australia<sup>57</sup>. L'indagine è stata condotta su 161 *assurance statement* relativi ad altrettanti bilanci di sostenibilità emessi da imprese europee<sup>58</sup> (52), britanniche (48), australiane (33), giapponesi (16) o di altre regioni del mondo (21)<sup>59</sup>. Le relazioni analizzate sono relative al triennio 2001-2003 con una netta prevalenza dei primi due anni (oltre l'80%) sul terzo<sup>60</sup>.

Il primo punto della ricerca analizza le caratteristiche degli *assurance provider*, evidenziando che la percentuale di verifiche effettuate da *audit firm* è maggiore in Europa (60%), rispetto a quanto accade in Giappone (37%), Regno Unito (23%) e Australia (15%). A questo proposito, è interessante notare che un'indagine condotta nel 2002 da ERM<sup>61</sup> afferma che le relazioni emesse da società di revisione su report

di sostenibilità presentano alcune caratteristiche comuni:

- sono neutrali (non esprimono una vera e propria opinione);
- sono quasi del tutto prive di raccomandazioni e suggerimenti;
- presentano conclusioni sull'accuratezza e affidabilità delle informazioni espresse;
- palesano un linguaggio standardizzato e uniforme tipico della revisione contabile.

Queste caratteristiche rendono tali relazioni molte diverse da quelle emesse da specialisti del *social audit* che tendono a:

- esprimere un'opinione sulla robustezza o debolezza dei sistemi di raccolta dati e dei processi sottostanti;
- formulare raccomandazioni e suggerimenti per il miglioramento;
- evidenziare la coerenza o meno tra gli scopi del report e le informazioni espresse;
- palesare una metodologia di indagine personalizzata per ciascun cliente.

La ricerca del CPA Australia evidenzia anche che la terminologia adottata per il titolo della relazione è molto eterogenea. Il termine in assoluto più utilizzato è "*verification statement*"<sup>62</sup>. È ragionevole pensare che questa terminologia tenderà rapidamente a mutare – in seguito dell'entrata in vigore di ISAE 3000 Revised – a favore della più standardizzata "*assurance report*".

Rispetto alle indicazioni della prassi contabile internazionale, l'indagine evidenzia una scarsa identificazione dei soggetti responsabili per *subject matter* (ossia il report stesso), tranne nelle relazioni redatte da *audit firm*, nel quale caso – data l'osservanza dello standard ISA 100<sup>63</sup> allora in vigore – quasi sempre viene identificato il soggetto responsabile.

Le carenze più macroscopiche riguardano l'indicazione:

- degli *intended users*;
- di eventuali restrizioni al processo di verifica;
- dell'oggetto e della copertura del servizio di *assurance*<sup>64</sup> (con una netta prevalenza di valutazioni sulla significatività del report);
- dei criteri di riferimento per la rendicontazione<sup>65</sup>.

La prassi contabile internazionale sottolinea che l'estensione, la profondità e la tipologia di verifiche adottate dipendono anzitutto dagli obiettivi del servizio di *assurance*, dal rischio di revisione, dal c.d. *expectation gap*<sup>66</sup> e, quindi, dal livello di *assurance* fornito.

La maggioranza delle relazioni esaminate contengono un riferimento esplicito o, più spesso, implicito alla *review*. Pertanto, si caratterizzano per un livello di *assurance* moderato o limitato, una formulazione dell'opinione professionale in termini negativi e verifiche che si basano prevalentemente su indagini e procedure analitiche (a discapito degli elementi probativi sostanziali)<sup>67</sup>.

Relativamente agli standard adottati per la conduzione del lavoro di revisione non è possibile evidenziare una tendenza prevalente, né a livello locale, né tantome-

no nel contesto internazionale. L'opzione più frequente, infatti, è l'assoluta mancanza di qualsiasi menzione di principi o linee guida di riferimento. Un ruolo abbastanza marginale hanno principi come AA1000 Assurance Standard, Standard ISA o ISAE dell'IFAC-IAASB e ISO 14001.

A livello locale, è doveroso ricordare il riferimento – non particolarmente frequente – a linee guida nazionali come nel caso di *AUS 108 Assurance Engagement* per l'Australia e *SAPA Professional Guidance* per la Danimarca<sup>68</sup>.

Un aspetto del tutto particolare è costituito, invece, dall'utilizzo del lavoro di esperti su specifiche problematiche attinenti la *performance* sociale o ambientale. Anche in questo caso la carenza di indicazioni è macroscopica: soltanto il 6% degli *assurance statement* australiani, il 4% di quelli britannici, il 3% di quelli europei e nessuno di quelli giapponesi forniscono una qualche indicazione sull'utilizzo di esperti esterni<sup>69</sup>.

Il fatto che la stragrande maggioranza delle relazioni non indichino la collaborazione di soggetti esterni, non significa che le *audit firm* o i revisori non siano ricorsi al contributo di personale esterno. Tuttavia, in assenza di indicazioni esplicite, è impossibile giungere ad alcun tipo di conclusione in merito.

Vero punto critico di tutta la ricerca è comunque la forma e il contenuto della relazione finale. La prima considerazione è relativa al linguaggio scarsamente formalizzato utilizzato sia dalle *audit firm* che dai revisori all'interno degli *assurance statement*. Aggettivi quali “*balanced*”, “*fair*”, “*honest*”, “*complete*”, “*reasonable*” e “*accurate*” sono spesso impiegati come sinonimi, non contribuendo certo a creare chiarezza negli utilizzatori finali. L'eccessiva variabilità ed ambiguità del linguaggio è indice di carente pragmaticità, di estemporaneo ricorso a standard generalmente accettati e, più in generale, costituisce un ostacolo all'intelligibilità del documento.

Rispetto all'opinione professionale vera e propria si osserva che viene espressa sia in forma positiva che negativa a seconda del tipo di servizio sottostante. La prassi vorrebbe che i servizi di *review* fossero espressi in forma negativa, mentre le procedure concordate dovrebbero evidenziare esclusivamente i fatti ed i rilievi emersi. Tuttavia, le evidenze empiriche dimostrano che il quadro generale è molto più confuso, poiché le conclusioni sono espresse<sup>70</sup>:

- nel 70% dei casi in forma positiva<sup>71</sup>;
- nel 12% dei casi in forma negativa<sup>72</sup>;
- nel 10% dei casi in una forma ibrida che combina espressioni positive e negative assieme (anche quando il servizio è dichiaratamente una *review* o una procedura concordata)<sup>73</sup>;
- nell'8% dei casi indicando i fatti ed i rilievi emersi.

Per quel che concerne la tipologia di opinioni espresse, si nota che la quantità di opinioni positive con rilievi (*qualified opinion*) rappresenta una percentuale piuttosto marginale del totale (5%) con un'incidenza decisamente maggiore nel contesto australiano (10%), mentre i pareri negativi sono del tutto assenti<sup>74</sup>. Inoltre, mentre è

inusuale trovare apprezzamenti e lodi rispetto al SM all'interno delle relazioni sui *financial report*, questo fenomeno è molto frequente all'interno delle relazioni emesse su report socio-ambientali. In particolare, circa il 50% delle relazioni australiane e il 40% di quelle britanniche includono almeno un esplicito apprezzamento ad un'area del report. Il caso è molto meno evidente nel contesto europeo (11%) e giapponese (12%). Questo fatto è letto in maniera particolarmente critica dagli autori dell'indagine, poiché appare come un indizio evidente della scarsa indipendenza degli *auditor* nell'adempimento dei propri compiti. In altri termini, "giving praise certainly goes beyond providing a conclusion on material appearing in a TBL report, and perhaps to some readers, may give the appearance of the assurance provider appearing to be trying to 'win favour' with the reporting organisation. However, this is only speculation – but nevertheless it would be worthwhile to investigate through research whether the existence of praise within an assurance statement undermines the appearance of independence exhibited by the assurance provider"<sup>75</sup>.

Per salvaguardare l'indipendenza di giudizio almeno nei suoi aspetti formali, un utile *escamotage* è dato dall'inserimento degli eventuali apprezzamenti in un apposito documento nettamente separato dall'*assurance statement*. Tuttavia, le lodi non dovrebbero essere oggetto dei servizi di verifica esterna, pertanto è auspicabile giungere ad una loro totale eliminazione.

Differenti sono le considerazioni legate al fenomeno delle raccomandazioni e dei suggerimenti all'interno della relazione finale. Dato il frequente approccio "*consultancy*" di molti incarichi, non è raro imbattersi in consigli per il miglioramento del report. Anche in questo caso, il fenomeno è molto diffuso nel contesto australiano e britannico, mentre è più inusuale in Europa o in Giappone. Le aree sulle quali si focalizzano i suggerimenti degli *auditor* sono<sup>76</sup>:

- utilizzo delle definizioni;
- sistemi di raccolta e conservazione dei dati;
- performance ambientale e sistema di gestione ambientale;
- utilizzo di indicatori e target;
- formazione interna e condivisione degli obiettivi con il personale;
- prassi di *stakeholder engagement*;
- informazioni sulla *corporate governance*;
- collegamenti tra la *performance* socio-ambientale e gli incentivi al personale.

Un punto particolarmente delicato è costituito dalle corrette prassi di *stakeholder engagement* come questione da integrare ed approfondire nei futuri standard per la rendicontazione di sostenibilità. A questo proposito, un'analoga ricerca condotta nel Regno Unito sugli *assurance statement* degli 81 membri della *shortlist* di partecipanti al "ACCA-UK and European Sustainability Reporting Awards 2002" evidenzia una decisa carenza di informazioni su mappatura e coinvolgimento degli *stakeholders*<sup>77</sup>.

In questo studio si sottolinea che la correzione di comportamenti sbagliati e tendenzialmente fuorvianti (linguaggio elusivo e non formalizzato, scarsa indipendenza

degli *assurance provider*, insufficiente ricorso al lavoro di esperti, incoerenza tra tipologia di servizio e *subject matter*, oppure tra forma delle conclusioni e livello di *assurance*) sarà realmente efficace soltanto se si sposterà con il processo di standardizzazione in atto.

#### 4. *Gli obiettivi di miglioramento*

I risultati delle indagini empiriche sin qui descritte, evidenziano un quadro di riferimento piuttosto confuso e scarsamente codificato. Riteniamo, pertanto, che il legislatore e la prassi contabile debbano orientarsi verso i seguenti obiettivi di miglioramento da perseguire nel prossimo futuro<sup>78</sup>:

- approvare norme legislative ad hoc per la misurazione e la comunicazione della performance in ottica TBL che siano integrate ed interpretate da principi generalmente accettati per la rendicontazione (*Generally Accepted Accounting Principles for Sustainability-GAAPS*) e per l'*assurance* (*Generally Accepted Assurance Standards for Sustainability-GAASS*);
- garantire la multidisciplinarietà del lavoro di revisione attraverso il supporto di esperti di *social audit* e *rating* che lavorino in stretta collaborazione – e talvolta in concorrenza – con le società di revisione contabile;
- riconoscere la professionalità dei revisori sociali attraverso la costituzione di un'apposita federazione internazionale di *assurance provider*;
- non limitare le indagini all'accuratezza dei dati espressi e all'osservanza delle norme legislative in materia, ma verificare anche la significatività e la rilevanza (*materiality*) delle informazioni rispetto alle aspettative degli *stakeholders*<sup>79</sup>;
- stimolare gli investitori, le agenzie di *rating* e gli intermediari finanziari ad un utilizzo estensivo delle informazioni contenute nei TBL report per le proprie attività di valutazione.

Dati tali obiettivi generali, non è improbabile ritenere che essi possano tradursi in scenari diversi a seconda del contesto locale di concreta operatività. In effetti, è plausibile ipotizzare che nel percorso di standardizzazione le singole prassi contabili nazionali procedano indipendentemente e che, contestualmente, a livello legislativo non si riesca a giungere ad un'armonizzazione su scala internazionale<sup>80</sup>. A ciò si aggiunga che la multidisciplinarietà del futuro *social auditor* costituisce una variabile particolarmente critica, sulla quale non esiste uniformità di vedute. Nel mondo accademico e nella prassi contabile, infatti, non vi è accordo sul fatto che esperti di discipline diverse dall'*accounting* possano svolgere il ruolo di revisori<sup>81</sup>. La questione investe non soltanto le persone fisiche, ma anche le ONG che sono considerate interlocutori privilegiati per il *social audit*<sup>82</sup>. In altri termini, mentre la necessità di combinare conoscenze e capacità nella gestione delle problematiche ambientali con quelle tipiche dei revisori contabili è condivisa anche dalle *audit firm*, un minor grado di

accordo si registra sulla possibile integrazione di soggetti del tutto estranei alle professioni contabili. In questo senso la previsione più realistica è quella di uno scenario nel quale le società di revisione<sup>83</sup> saranno gli unici soggetti abilitati alla verifica esterna dei bilanci di sostenibilità, purché al loro interno si proceda ad una migliore identificazione di figure professionali con preparazione multidisciplinare.

Un'altra questione che emerge dall'indagine empirica è la difficoltà di condurre un servizio di verifica su aspetti eterogenei riguardanti la *performance* d'impresa in ottica TBL. Infatti, l'affidabilità e l'accuratezza dei controlli dipendono dalla pressione del pubblico degli *stakeholders* all'interno dello specifico settore industriale nel quale opera l'azienda. Inoltre, mentre sulla *performance* ambientale esistono ad oggi un *framework* teorico e un'esperienza empirica consolidati<sup>84</sup>, non altrettanto si può dire per le dimensioni economica e sociale (la prima si traduce quasi sempre in una riclassificazione del *financial report*, mentre per la seconda non esiste uniformità di vedute sugli strumenti di misurazione<sup>85</sup>).

Anche la verifica della reale integrazione delle tre dimensioni<sup>86</sup>, dei processi e dei sistemi di gestione della sostenibilità aziendale<sup>87</sup> e dell'effettività dello *stakeholder engagement* sono elementi sino ad oggi scarsamente valutati dalla prassi contabile.

In definitiva, i principi attualmente in vigore<sup>88</sup> hanno purtroppo poca autorevolezza e palesano importanti difetti intrinseci: genericità, eccessiva flessibilità di applicazione, diffusa inosservanza dei postulati della significatività e della rilevanza delle informazioni, insufficiente attenzione alle procedure di *stakeholder engagement* e di *stakeholder embedding*, scarsa capacità di misurazione del patrimonio intangibile, eccessivo ricorso alle misure qualitative. Di ciò dovranno tenere conto i futuribili principi generalmente accettati per il reporting e l'*assurance* di sostenibilità<sup>89</sup>, nella consapevolezza che, dato l'attuale stadio evolutivo degli studi, la comparabilità dei report e la loro correlata verificabilità, sono obiettivi gerarchicamente preordinati rispetto alla flessibilità richiesta dalle aziende rendicontanti.

## Note

<sup>1</sup> Sul punto rimandiamo alla lettura di alcune opere di Edward Freeman, padre della teoria degli stakeholder: Freeman, R.E., *Strategic management: a stakeholder approach*, Pitman, Boston, 1984; Freeman R.E., "Ethical leadership and creating value for stakeholders", in Peterson R.-Ferrell, O. (a cura di), *Business ethics: new challenges for business schools and corporate leaders*, M.E. Sharpe, 2004; Freeman, R.E.-Wicks, A.-Parmar, B.-McVea, J., "Stakeholder theory: the state of the art and future perspectives", in *Notizie di Politeia*, n. 74, 2004. Per l'originalità e la capacità innovativa segnaliamo anche: Donaldson, T.-Preston, L.E., "The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications", in *Academy Management Review*, n. 1/1995; Mitchell, R.K.-Agle, B.R.-Wood, D.J., "Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts", in *Academy of management review*, n.4/1997, pp. 853-886.

<sup>2</sup> Cfr. Elkington, J., *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*, Capstone, Oxford, 1999.

<sup>3</sup> Sul concetto di sviluppo sostenibile rimandiamo a: World Commission on Environment and

Development, *Our common future*, Oxford University Press, 1987.

<sup>4</sup> Sul punto segnaliamo la seguente indagine condotta dall'ente britannico Sustainability: Sustainability Ltd, *Trust us*, London, 2002.

<sup>5</sup> Cfr. Zadek, S., "Breaking the trust barrier", in *The civil corporation*, Earthscan, Londra, 2001.

<sup>6</sup> Una chiara illustrazione delle procedure sopra richiamate è contenuta in: New Economics Foundation, *Briefing Paper on Social Auditing*, Earthscan, Londra, 1997.

<sup>7</sup> A titolo esemplificativo e senza pretesa di esaustività si vedano: AccountAbility, *AA1000 Assurance standard*, AccountAbility, London, 2003; Fédération des Experts Comptables Européens, *Providing assurance on sustainability reports*, FEE Discussion Paper, 2002; GRI, *Overarching principles for providing independent assurance on sustainability reports*, Working Paper, Boston, 2002.

<sup>8</sup> Per un inquadramento generale delle procedure di verifica esterna sulla base delle indicazioni di enti privati non riconducibili nell'alveo della prassi contabile internazionale si rimanda alla lettura di: Manetti, G., "Le verifiche esterne indipendenti dei report di sostenibilità", in *Notizie di Politeia*, n. 74, 2004, pp. 156-174.

<sup>9</sup> Dal 1° Aprile 2002 lo IAASB ha assunto le funzioni della precedente commissione denominata IAPC (International Auditing Practices Committee).

<sup>10</sup> IFAC-IAASB, *International framework for assurance engagement*, IFAC, New York, 2003. Tutti i documenti dell'IFAC sono reperibili all'indirizzo web: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<sup>11</sup> IFAC-IAASB, *ISAE 3000 revised. Assurance engagement other than audits or reviews of historical information*, IFAC, New York, 2004.

<sup>12</sup> IFAC-IAASB, *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, IFAC, New York, 2004.

<sup>13</sup> Cfr. IFAC-IAASB, "International standard on auditing 200. Objective and general principles governing and audit of financial statements", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 178-188.

<sup>14</sup> Cfr. IFAC-IAASB, "International standard on review engagements 2400 (Previously ISA 910). Engagements to review financial statements", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 858-876.

<sup>15</sup> Cfr. IFAC-IAASB, "International standard on related services 4400 (Previously ISA 920). Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 936-945.

<sup>16</sup> Cfr. IFAC-IAASB, "International standard on related services 4410 (Previously ISA 930). Engagements to compile financial statements", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 946-955.

<sup>17</sup> Il riferimento è al documento: Fédération des Experts Comptables Européens, *Providing assurance on sustainability reports*, cit. Nel paper vengono sinteticamente esposti i diversi approcci al *social audit* diffusi a livello internazionale. Fra questi, quello "consultancy" è indubbiamente il più criticato, anche se molto adottato specialmente nei paesi anglosassoni.

<sup>18</sup> Per approfondimenti sulle modalità di ottenimento delle evidenze necessarie per emettere il giudizio finale si rimanda al relativo standard: IFAC-IAASB, "International standard on auditing 500 (revised). Audit evidence", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 389-399.

<sup>19</sup> Un tradizionale esempio di test di sostanza è dato dalla verifica dei saldi provvisori di bilancio durante l'esercizio. Sul punto si veda anche: Marchi, L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Giuffrè, Milano, 2004, pp. 45 e ss.

<sup>20</sup> Quest'ultime si concretizzano in osservazioni comparative di serie storiche di dati di bilancio, indagini sugli scostamenti rispetto ai valori programmati nel budget oppure analisi degli indici e dei trend aziendali. Per approfondimenti sulla conduzione delle *analytical procedures* si rimanda a: Bauer, R., "Scopi, obiettivi e limiti delle tecniche analitiche nel controllo dei bilanci d'esercizio", in *Il controllo legale dei conti*, 1998, pp. 35 e ss. Il tema delle procedure analitiche chiama direttamente in causa le tecniche di analisi di bilancio e le misurazioni degli scostamenti tra dati preventivi e consuntivi. Sul primo punto si veda: Giunta F. (a cura di),

*Analisi di bilancio. Teoria e tecnica*, Vol. I, Centro Stampa Il Prato, Firenze, 2004. Sul secondo rimandiamo a: Brusa, L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 2000.

<sup>21</sup> Sul punto si veda anche il relativo ISA dello IAASB: IFAC-IAASB, "International standard on auditing 330. The auditor's procedures in response to assessed risks", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 335-356.

<sup>22</sup> Più precisamente, in un incarico di revisione caratterizzato da un livello di *assurance* moderato, il giudizio finale è espresso nei seguenti termini: "In our opinion internal control is effective, in all material respects, based on XYZ criteria". La formula sottende che il revisore ha raccolto sufficienti ed appropriate evidenze per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile. Cfr. IAASB-IFAC, "International framework for assurance engagement", cit., p. 166.

<sup>23</sup> L'espressione per la *negative assurance* è: "Based on our review, nothing has come to our attention that causes us to believe that the accompanying financial statements do not give a true and fair view (or are not presented fairly, in all material respects) in accordance with International Accounting Standards". Cfr. IFAC-IAASB, "International standard on review engagements 2400 (Previously ISA 910)", cit., p. 874.

<sup>24</sup> Cfr. IFAC-IAASB, "International standard on related services 4400 (Previously ISA 920). Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 942.

<sup>25</sup> Cfr. IAASB-IFAC, *International framework for assurance engagement*, op.cit., p. 154.

<sup>26</sup> Cfr. AccountAbility, *AA1000 Assurance Standard*, AccountAbility, London, 2003.

<sup>27</sup> Ricordiamo che lo standard ISA 2400 parla genericamente di attività di verifica su "financial statements".

<sup>28</sup> Per approfondimenti su tali prassi rimandiamo al paragrafo terzo.

<sup>29</sup> Sul punto si veda l'indagine condotta da Fondazioni Italia nel 2001, i cui risultati sono esposti in: Auci B., "Il social audit: uno strumento di rendicontazione sociale", in Hinna, L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002, pp. 332 e ss.

<sup>30</sup> Sul punto si vedano le considerazioni espresse in: Mainardi, M., "La verifica esterna del bilancio di missione dell'azienda-museo: quale approccio seguire?", in Sibilio Parri, B. (a cura di), *Atti del convegno internazionale L'azienda museo: dalla conservazione del valore alla creazione di valori*, Tomo III, *Misurare e comunicare i risultati. L'accountability del museo*, Franco Angeli, Milano, 2004, pp. 269-287.

<sup>31</sup> Ciò non esclude, tuttavia, che le parti possano continuare a realizzare delle *agreed-upon procedures*, limitando l'indagine all'oggetto concordato e non garantendo alcun livello di affidabilità delle verifiche.

<sup>32</sup> Per evidenti ragioni cronologiche, ad oggi non esistono evidenze empiriche di effettiva applicazione di questo standard, poiché i primi *assurance report* che dovranno obbligatoriamente tener conto delle indicazioni in esso contenute, saranno presumibilmente emanati durante la prima metà del 2005.

<sup>33</sup> IAASB-IFAC, "ISAE 3000 Revised. Assurance engagement other than audits or reviews of historical information", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., p. 907.

<sup>34</sup> Si veda in proposito: IFAC-IAASB, "Code of ethics for professional accountants", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 11-116.

<sup>35</sup> IFAC-IAASB, *International standard on quality control (ISQC) 1. Quality control for audit, assurance and related services practices*, IFAC, New York, 2004.

<sup>36</sup> Cfr. IAASB-IFAC, "ISAE 3000 Revised. Assurance engagement other than audits or reviews of historical information", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, op.cit., p. 914.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 915.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 916.

<sup>39</sup> Il rischio inerente è legato ad una singola area di bilancio o ad un gruppo di operazioni. Il rischio di controllo dipende dalla possibilità che il sistema di controllo interno non prevenga o individui tempestivamente errori afferenti ad un'area di bilancio o ad un insieme di operazioni. Infine, il rischio di indagine discende dall'eventualità che i controlli effettuati non siano in grado di scoprire errori materiali in virtù della natura campionaria delle indagini. Cfr. Mainardi, M., *I servizi di assurance e le relazioni emesse dalle*

società di revisione, Cedam, Padova, 2004, pp. 35-36.

<sup>40</sup> Cfr. IAASB-IFAC, "ISAE 3000 Revised. Assurance engagement other than audits or reviews of historical information", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., p. 912.

<sup>41</sup> Sul punto si vedano: AccountAbility, *AA1000 Framework*, AccountAbility, London, 1999; Global Reporting Initiative, *Linee guida sul reporting di sostenibilità*, Amsterdam, 2002.

<sup>42</sup> Ibidem, p. 911.

<sup>43</sup> Ibidem, p. 909.

<sup>44</sup> Ibidem, pp. 918-923. L'opzione tra una forma breve o lunga per la relazione finale dipende dagli utilizzatori finali cui è destinata. Ovviamente la versione estesa permette di evidenziare una serie di informazioni (termini dell'incarico, criteri, conclusioni su particolari aspetti di indagine, raccomandazioni, suggerimenti etc.) che la forma sintetica non può necessariamente contenere.

<sup>45</sup> Lo schema di riferimento è dato dagli standard ISA 700 – *The auditor's report on financial statements* e ISRE 2400 – *Engagements to review financial statements*.

<sup>46</sup> Nel caso di conclusioni positive, l'espressione raccomandata è: "*In our opinion internal control is effective, in all material respects, based on XYZ criteria*" oppure "*In our opinion the responsible party's assertion that internal control is effective, in all material respects, based on XYZ criteria, is fairly stated*". Invece, le conclusioni in forma negativa possono concretizzarsi in espressioni quali: "*Based on our work described in this report, nothing has come to our attention that causes us to believe that internal control is not effective, in all material respects, based on XYZ criteria*" oppure "*Based on our work described in this report, nothing has come to our attention that causes us to believe that the responsible party's assertion that internal control is effective, in all material respects, based on XYZ criteria, is not fairly stated*". Cfr. IAASB-IFAC, ISAE 3000 Revised. Assurance engagement other than audits or reviews of historical information, in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., p. 922.

<sup>47</sup> Oltre agli punti sopra citati, la relazione può contenere una serie di informazioni riguardanti la qualifica professionale, le esperienze acquisite dal revisore, elementi rilevanti delle indagini, conclusioni relative a particolari aspetti del SM, raccomandazioni per il miglioramento etc.

<sup>48</sup> Non è superfluo ricordare in questa sede che in Italia il Testo Unico per la Finanza (TUF) ha accolto all'art. 156 la stessa graduazione del giudizio espressa dello IAASB (revisione dei bilanci di esercizio e consolidati). Cfr. D.Lgs 24/2/1998 n. 58 *Testo Unico per la Finanza*.

<sup>49</sup> Secondo lo IAASB il giudizio positivo con rilievi (*qualified opinion*) è espresso quando "*the auditor concludes that an unqualified opinion cannot be expressed but that the effect of any disagreement with management, or limitation on scope is not so material and pervasive as to require an adverse opinion or a disclaimer of opinion*". Il rifiuto ad emettere un giudizio (*disclaimer of opinion*) si ha invece quando "*the possible effect of a limitation on scope is so material and pervasive that the auditor has not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence and accordingly is unable to express an opinion on the financial statements*". Infine, un giudizio negativo (*adverse opinion*) si ha quando "*the effect of a disagreement is so material and pervasive to the financial statements that the auditor concludes that a qualification of the report is not adequate to disclose the misleading or incomplete nature of the financial statements*". Cfr. IFAC-IAASB, "Glossary of terms", in *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, cit., pp. 141-142.

<sup>50</sup> Si noti che spesso le espressioni "giudizio positivo con rilievi" e "giudizio con eccezioni" sono utilizzate come sinonimi. Sul punto si veda quanto contenuto in: Bruni, G., *La revisione aziendale di bilancio*, ISEDI, Torino, 2004.

<sup>51</sup> Sulle relazioni tra l'*auditor*, il soggetto responsabile per il SM e gli organi di *governance* aziendali si rimanda a quanto espresso in: Messier W.F. Jr, *Auditing & Assurance services. A systematic approach*, McGraw Hill, New York, 2003, pp. 23-64.

<sup>52</sup> Cfr. IFAC-IAASB, *The determination and communication of levels of assurance other than high*, IFAC, New York, 2002.

<sup>53</sup> Ibidem, pp. 43 e ss.

<sup>54</sup> Ibidem, p. 44. Nell'appendice 2 di questa pubblicazione vengono forniti esempi di opinioni professio-

nali relative a 19 grandi imprese europee che hanno sottoposto nel 1999 i propri *report* di sostenibilità alla verifica esterna di *audit firm* (le allora “big six”) o di *social auditor* riconosciuti.

<sup>55</sup> Environment Australia, *A framework for public environmental reporting: an Australian approach*, Canberra, A.C.T., 2000.

<sup>56</sup> Ricordiamo, a questo proposito, che *ISAE 3000 Revised* è entrato in vigore il 1° gennaio 2005 e che le prime evidenze empiriche si potranno ottenere soltanto a partire dalla primavera di questo anno.

<sup>57</sup> Deegan C.-Cooper B.J.-Shelly M., *An investigation of TBL report assurance statements: international evidence*, CPA Australia, Melbourne, 2004. Della ricerca in oggetto è disponibile anche una sintesi: CPA Australia, *Triple bottom line: a study of assurance statements worldwide. Summary report*, CPA Australia, Melbourne, 2004. Quest’ultimo documento è ottenibile *on line* all’indirizzo: [www.cpaaustralia.com.au](http://www.cpaaustralia.com.au)

<sup>58</sup> All’interno della macrocategoria europea un ruolo predominante hanno le imprese danesi (15) e olandesi (8). L’Italia conta soltanto 5 *report*.

<sup>59</sup> L’esclusione di una realtà particolarmente significativa come quella statunitense è giustificata dalla diversa interpretazione che in quel contesto si è data agli *assurance report*. Ricordiamo, infatti, che gli Usa sono il paese dove è nata e si è sviluppata la prassi del *social performance statement* (ossia un rapporto redatto da un *social auditor* indipendente che, anche senza la collaborazione del *management*, conduce un’indagine sulla correttezza della gestione aziendale da un punto di vista sociale e ambientale). La cultura del servizio di *assurance* per i bilanci socio-ambientali è, invece, molto più carente. Si veda in proposito quanto espresso nel capitolo secondo.

<sup>60</sup> Di questo si tenga conto rispetto alle considerazioni che andremo in seguito ad enucleare.

<sup>61</sup> ERM, *Socially responsible investment: assessing the non-financial performance of companies*, ERM, Sydney, 2002, pp. 12-13.

<sup>62</sup> CPA Australia, *op.cit.*, p. 7.

<sup>63</sup> Si ricorda che l’*International Standard on Auditing 100* è stato sostituito prima da *ISAE 3000* e, dal gennaio 2005, da *ISAE 3000 Revised*.

<sup>64</sup> Trattandosi prevalentemente di procedure concordate, l’oggetto di indagine è ristretto o ampliato a seconda delle necessità del soggetto responsabile.

<sup>65</sup> Tra i criteri più citati si trovano nell’ordine: AA1000, GRI, ESAA’s code of environment practice, ISO 14001. Tuttavia, in tutti i contesti geografici analizzati, la categoria più numerosa è rappresentata da coloro che non specificano alcun criterio. Tale osservazione lascia aperto il dubbio sul reale rigore della metodologia adottata. Cfr. Deegan, C.-Cooper, B.J.-Shelly, M., *op.cit.*, pp. 35-38.

<sup>66</sup> Sul concetto di *expectation gap* si veda in particolare: Arens, A.A., *Auditing and assurance services*, Beasley Mark, New York, 2003, p. 23.

<sup>67</sup> CPA Australia, *op.cit.*, p. 9.

<sup>68</sup> Deegan, C.-Cooper, B.J.-Shelly, M., *op.cit.*, pp. 46-48.

<sup>69</sup> *Ibidem*, pp. 49-50.

<sup>70</sup> *Ibidem*, pp. 61-62.

<sup>71</sup> Un esempio piuttosto frequente è il seguente: “*In our opinion the subject matter of the triple bottom line report accurately reflects the performance of the reporting entity in accordance with the XYZ guidelines*”. *Ibidem*, p. 10.

<sup>72</sup> Un’espressione ricorrente è la seguente: “*Nothing has come to our attention to indicate that the subject matter of the triple bottom line report does not accurately reflect the performance of the entity*”. Cfr. CPA Australia, *op.cit.*, p. 10.

<sup>73</sup> Ad esempio, nella relazione di Deloitte & Touche allo SCA Environmental Report 2003 si legge: “*Based on the above limited review, it is our opinion that the data and information on pages 34-45 of this environmental report which are extracted from SCA’s RMS have been obtained with due care from the operating units. We have not found any indications that the information reported on pages 34-45 of this environmental report is subject to material errors*”.

<sup>74</sup> In questa sede ci sembra doveroso ricordare che la decisione di pubblicare l’*assurance report*

finale non dovrebbe essere influenzata dal tipo di giudizio espresso. Tale scelta, infatti, dovrebbe essere effettuata in sede di definizione dei termini dell'*engagement* poiché, come ricorda l'appendice sull'*assurance* delle linee guida GRI: "The governing body recognize explicitly that the assurance provider alone is responsible for the content of the independent assurance report and will agree, at the beginning of the engagement, to publish the assurance report in full". Cfr. GRI, *Sustainability reporting guidelines – Annex n.4: Credibility and Assurance*, Amsterdam, 2002, p. 77.

<sup>75</sup> Deegan, C.-Cooper, B.J.-Shelly, M., *op.cit.*, p. 64.

<sup>76</sup> *Ibidem*, pp. 64-65.

<sup>77</sup> Cfr. Owen, D.-O'Dwyer, B., *Assurance statement quality in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation of leading edge practice*, International Centre for Corporate Social Responsibility, Nottingham, Research Paper Series N. 23/2004, p. 27.

<sup>78</sup> Le opinioni di seguito espresse rappresentano una nostra rielaborazione delle osservazioni contenute nella seguente indagine internazionale condotta dai *professional accountants* britannici in collaborazione con l'ente privato di ricerca AccountAbility: Association of Chartered Certified Accountants-AccountAbility, *The future of sustainability assurance*, ACCA Research Report N. 86, Certified Accountants Educational Trust, London, 2004, pp. 73 e ss. Il documento è reperibile *on line* all'indirizzo: [www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk)

<sup>79</sup> *Ibidem*, p. 74.

<sup>80</sup> A questo proposito, la ricerca di ACCA e AccountAbility sottolinea che l'approvazione di provvedimenti legislativi come il Sarbanes-Oxley Act o il Toxics Release Inventory negli Stati Uniti, il Pensions Act nel Regno Unito e la pubblicazione obbligatoria di un'informativa sociale per le società del CAC40 (indice azionario delle prime 40 società francesi), sono segnali inequivocabili di una tendenza verso un processo di regolamentazione frammentato e disomogeneo a livello globale che fanno propendere decisamente per uno scenario più pessimistico. *Ibidem*, p. 77.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 75. Le considerazioni espresse nel testo sono una sintesi dei risultati di un'intervista a dieci *opinion leader* sul futuro dei servizi di *assurance* per i report di sostenibilità: L'elenco analitico include: Ernst Ligteringen (Global Reporting Initiative), Claus Frier (Novozymes), Eileen Kohl Kaufman (Social Accountability International), Nola Buhr (University of Saskatchewan), Anne Larsen (Novo Nordisk), Clare Griffin (Camelot), Preben Soeresen (Deloitte), Geoff Lane (PWC), Lars-Olle Larsson (KPMG-FEE), David Owen (University of Nottingham).

<sup>82</sup> Più in particolare, mentre taluni configurano le ONG come potenziali concorrenti delle società di revisione sui temi della sostenibilità, altri limitano il loro ruolo alla partecipazione nei team multidisciplinari o, addirittura, a consulenti del *team* per specifiche questioni attinenti il *rating* socio-ambientale e la significatività delle informazioni espresse nei report.

<sup>83</sup> Tale indicazione non è necessariamente limitata alle "big four", poiché negli anni avvenire potranno sorgere altre società di revisione che si specializzeranno nel *social audit*.

<sup>84</sup> Sul punto si vedano anche le considerazioni espresse in: Gray, R.-Bebbington, J., *Accounting for the environment*, 2<sup>nd</sup> Ed., SAGE, London, 2002.

<sup>85</sup> Cfr. Doane D., *Corporate spin: the troubled teenage years of social reporting*, New Economics Foundation, London, 2000.

<sup>86</sup> Ricordiamo, a tal proposito, che la questione chiave è la corretta identificazione di un set di indicatori *cross-cutting* articolati per settore industriale. Questo obiettivo è, al momento, largamente disatteso.

<sup>87</sup> In questa ottica può essere interpretata positivamente l'integrazione tra standard per la certificazione della qualità dei sistemi di gestione della responsabilità sociale (SA 8000) e linee guida rendicontative.

<sup>88</sup> Il riferimento è, in particolare, alle linee guida GRI e alla gamma dei documenti AA1000.

<sup>89</sup> In questo senso ci sembra interpretabile l'invito lanciato nel 2004 da FEE alla prassi contabile internazionale in: FEE, *Call for Action: assurance for sustainability* Discussion Papers, Brussels, 2004, pp. 30-34. Il documento è consultabile alla pagina web: [www.fee.be](http://www.fee.be)