

Procedure di verifica

I SERVIZI DI ASSEVERAZIONE DEL REVISORE ETICO

Compete a questo professionista l'asseverazione dei bilanci di sostenibilità di aziende private e pubbliche, esprimendo un giudizio su affidabilità, veridicità e significatività delle informazioni

di **Giacomo Manetti***

— Una recente indagine internazionale della società di revisione Kpmg¹ evidenzia come fra il 2004 ed il 2005 oltre la metà delle società incluse nell'indice G250² e circa un terzo di quelle comprese in N100³ abbiano pubblicato uno o più *corporate responsibility report* per misurare e comunicare la propria *performance* sociale, ambientale o di sostenibilità.

Se si includono nel calcolo anche le imprese che predispongono un'apposita sezione separata del bilancio d'esercizio sulla *performance* socio-ambientale, i valori salgono fino al 64% per le imprese di G250 e al 41% per quelle di N100. Inoltre, nella ricerca si sottolinea che i dati sulla diffusione dei *report* di sostenibilità mostrano un *trend* di crescita in entrambi gli indici rispetto alla precedente rilevazione effettuata nel 2002.

Con riferimento all'Italia, è interessante notare che un'analoga indagine condotta da Avanzi SRI Research⁴ indica che quasi un quinto (18%) delle società quotate sul nostro mercato borsistico pubblicano regolarmente una qualche forma di *reporting* di sostenibilità.

I dati riportati evidenziano senza dubbio un'ampia diffusione dell'informativa esterna sulla *Corporate Social Responsibility* (CSR) tra le imprese di grandi dimensioni nel panorama internazionale. Tuttavia, da sempre i dubbi degli analisti finanziari, degli investitori e degli *stakeholder* in genere si sono concentrati sull'affidabilità, sulla comparabilità spazio-temporale, sulla significatività e sulla rilevanza delle informazioni espresse al loro interno.

In altri termini, esiste un rischio di autoreferenzialità che rende il bilancio di sostenibilità uno strumento scarsamente utilizzato dai suoi destinatari tradizionali: azionisti, finanziatori, clienti, dipendenti e comunità locale.

E' da questa esigenza di colmare il *gap* di credibilità che caratterizza in maniera determinante il *reporting* di sostenibilità che si comprende il ruolo strategico dei servizi di *assurance* (o servizi di asseverazione⁵) realizzati da revisori contabili abilitati o da società di revisione.

Da questo punto di vista, l'indagine di Kpmg testimonia una presenza ancora marginale di *assurance statement* (relazioni del revisore esterno) all'interno del fascicolo dedicato al bilancio di sostenibilità. Nell'indice G250 soltanto il 30% delle imprese ha sottoposto a servizio di asseverazione il proprio *report* di sostenibilità e non molto distanti sono i risultati riscontrati all'interno dell'indice N100 (33%). Dall'indagine, inoltre, non risulta un incremento significativo di relazioni di revisione all'interno dei *report* indagati (+4% per G250 e +6% per N100 dal 2002 al 2005).

Decisamente più positivi, invece, sono i dati relativi al nostro Paese, dove all'interno dell'indice N100 circa il 72% dei *report* di sostenibilità contiene una relazione del revisore esterno. Il dato è più negativo qualora si considerino tutte le società italiane quotate che redigono un *report* di sostenibilità: poco più della metà di esse è ricorsa alla procedura di verifica esterna⁶. In ogni caso, siamo in presenza di percentuali decisamente superiori a quelle riscontrate negli Stati Uniti, in Australia e negli altri paesi membri dell'Unione Europea.

Lo studio di Kpmg rivela anche che esistono profonde differenze nella scelta del revisore esterno (*assurance provider*) da parte delle aziende, poiché dei bilanci di sostenibilità sottoposti a servizio di verifica all'interno di G250 e di N100, circa il 60% è stato revisionato da una delle

* Dottore di ricerca in programmazione e controllo e docente a contratto di economia aziendale presso il Dipartimento di Scienze Aziendali dell'Università di Firenze (e.mail: giacomo.manetti@unifi.it)

cosiddette "big four" (PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche, Kpmg, Ernst&Young), mentre le restanti imprese si sono rivolte a revisori individuali, ad enti privati abilitati per il rilascio di certificazioni dei sistemi di gestione della qualità o della responsabilità socio-ambientale o a società di rating. La situazione è tuttavia destinata a mutare rapidamente poiché nel corso dell'ultimo biennio sono stati emanati due standard internazionali per la conduzione di servizi di verifica esterna dei report di sostenibilità: ISAE 3000⁷ e AA1000 AS⁸.

Rispetto all'indicazione legislativa per cui al dottore commercialista italiano spettano "la redazione e la asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati"⁹, risulta particolarmente interessante illustrare sinteticamente le indicazioni di ISAE 3000 quale espressione della prassi contabile internazionale.

Gli elementi essenziali della procedura di verifica secondo la prassi contabile internazionale

ISAE 3000 costituisce un punto di riferimento imprescindibile per le revisioni di report non economico-finanziari oppure legati a rilevazioni economico-finanziarie antecedenti (ad esempio il budget).

Volendo sintetizzarne i contenuti, gli elementi di particolare interesse per il revisore contabile nell'impostazione del servizio di assurance sono:

- la determinazione del livello di affidabilità delle verifiche condotte (*level of assurance*);

- la possibilità di avvalersi di un *team* interdisciplinare di esperti;
- il tipo di verifiche e di test da implementare;
- la valutazione del rischio di revisione;
- la forma della relazione finale (*assurance statement*).

Il primo punto è particolarmente critico poiché, come chiarito all'interno dei principi IAASB, tutte le attività di verifica esterna dovrebbero esplicitare il livello di *assurance* della procedura onde diminuire il divario tra la percezione che il lettore ha dell'affidabilità delle verifiche condotte e l'effettività delle stesse (*expectation gap*).

Il principio consente al revisore di indicare due diversi livelli di *assurance* sulla base delle caratteristiche intrinseche dell'oggetto indagato (*subject matter*) e delle indagini effettivamente implementate: ragionevole (*reasonable assurance*) e limitato (*limited assurance*).

Il motivo di questa duplice opzione è del tutto evidente: nel caso dello standard ISAE 3000 l'universo dei possibili oggetti indagati è molto vasto ed eterogeneo, pertanto non è logico 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 che non è previsto neppure per il tradizionale *full audit* del bilancio d'esercizio¹⁰. 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;

NOTE

1 Kpmg - Amsterdam Graduate Business School, *Kpmg international survey of corporate responsibility reporting 2005*, Rotterdam, 2005. Il documento è consultabile all'indirizzo: www.kpmg.com.
 2 Si tratta delle prime 250 imprese all'interno del Global Fortune 500 che raccoglie le maggiori 500 società al mondo per fatturato annuo. All'interno dell'indice il paese più rappresentato è gli Stati Uniti (40%), seguito da Giappone (16%), Francia (9,6%) e Germania (8,4%). Per ulteriori informazioni sulle società incluse in G250 si rimanda al sito web: www.fortune.com.
 3 N100 è stato elaborato direttamente da Kpmg e comprende le prime 100 imprese per fatturato all'interno di ciascuno dei 16 Paesi industrializzati inseriti nell'indice (Australia, Belgio, Canada, Danimarca, Finlandia, Francia, Germania, Italia, Giappone, Olanda, Norvegia, Sud Africa, Spagna, Svezia, Regno Unito, Stati Uniti).
 4 Avanzi SRI Research - Osservatorio Bilanci CSR, *Focus società quotate. Pubblicazioni dei bilanci ambientali, sociali e di sostenibilità del 2004*, Milano, 2005. Il paper è consultabile on line all'in-

dirizzo: www.avanzi-sri.org.

5 La traduzione dell'espressione anglosassone "assurance service" in "servizio di asseverazione" a nostro parere non rispecchia fedelmente il significato della procedura di verifica esterna condotta, se non altro perché non presenta la stessa efficacia comunicativa che possiede nella versione inglese. Inoltre, l'espressione "servizio di asseverazione" rispecchia meglio le caratteristiche di una procedura concordata tra committente e revisore il cui esito finale, come avremo modo di dire in seguito, si concretizza nell'indicazione dei soli fatti e rilievi emersi senza la formulazione di un verso e proprio giudizio. Tuttavia, siccome questa terminologia è diventata ormai di utilizzo comune nella prassi contabile italiana, nel prosieguo della trattazione la utilizzeremo quale sinonimo di servizio di *assurance*.

6 Cfr. Avanzi SRI Research - Osservatorio Bilanci CSR, *Focus società quotate. Pubblicazioni dei bilanci ambientali, sociali e di sostenibilità del 2004*, op.cit.

7 International Auditing and Assurance Standard Board, *International Standard on Assurance*

Engagement 3000. Assurance engagement other than audits or reviews of historical informations, New York, 2004.

8 Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA), *AA1000 Assurance Standard*, Londra, 2003. Il documento è reperibile all'indirizzo web: www.accountability.org.uk.

9 D.lgs. 139/2005, *Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*, a norma dell'art. 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34 (G.U. del 19 luglio 2005, n. 166-s.o. n. 126).

10 Sul legame tra tipo di procedura implementata e livello di *assurance* fornito sono stati elaborati alcuni contributi internazionali di grande interesse. In particolare si vedano: Hasan M.-Majoor S.-Mock T.J.-Roebuck P.-Simnett R.-Vanstraelen A., *The different types of assurance services and levels of assurance provided*, in «International Journal of Auditing», n. 9/2005; International Federation of Accountants (IFAC), *The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High*, New York, 2002.

- 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 *subject matter*.

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 *subject matter* dovrebbero eliminare ogni indugio. Infatti, essendo il *report* di sostenibilità 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 *stakeholder*, *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 il richiamo esplicito al rispetto dei requisiti etici del revisore (integrità, competenza professionale, *due care*, riservatezza e comportamento professionale).

L'accettazione dell'incarico dovrebbe essere subordinata all'individuazione di un soggetto responsabile per i contenuti del *report* diverso dagli utilizzatori finali e dal revisore stesso (normalmente, il CdA della società committente). Nell'ambito dell'informativa socio-ambientale questo requisito è generalmente rispettato, tranne nel caso in cui il revisore chiamato a svolgere il servizio di verifica abbia sposato un approccio «consulenziale» che lo veda direttamente responsabile per i contenuti del documento. Inoltre, nel caso di un servizio di asseverazione 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 interdisciplinare che spesso esula dal tradizionale bagaglio tecnico-conoscitivo dei revisori contabili. E' per questo motivo che ISAE 3000 ha esplicitato la possibilità che il revisore contabile si avvalga, per l'espletamento delle sue indagini, del lavoro di esperti di altre discipline. A titolo esemplificativo, nel caso del bilancio di sostenibilità è ragionevole ritenere che possa usufruire del contributo di psicologi del

lavoro, ingegneri ambientali, rappresentanti di organizzazioni non governative o di agenzie di *rating*. E' altrettanto evidente che tutte le persone che compongono il gruppo di lavoro dovranno attenersi ai principi etici contenuti nel *framework* IAASB⁴⁴ e 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. 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).

Per quel che concerne il tipo di verifiche che debbono essere condotte dal *team* si prevede una combinazione di test di sostanza, procedure analitiche e test di controllo. Nel primo caso, con specifico riferimento al *reporting* socio-ambientale, riteniamo si debba trattare di indagini volte a verificare che i dati e gli indicatori quantitativi riportati (sia di natura economico-finanziaria che socio-ambientale) provengano dal sistema informativo interno e che quest'ultimo, a sua volta, ri-



specchi gli accadimenti aziendali. Le procedure analitiche, sottocategorie dei test di sostanza, si concretizzano nell'analisi critica di serie storiche di dati, in indagini sugli scostamenti rispetto ai valori programmati oppure in analisi degli indici e dei *trend* aziendali. Infine, i test di controllo dovrebbero verificare il corretto funzionamento dei sistemi di controllo interno implementati in azienda, onde testare la loro capacità di prevenire o individuare eventuali anomalie¹².

Riteniamo, inoltre, che per il bilancio di sostenibilità il revisore debba anche procedere ad indagini approfondite tramite interviste e colloqui con il personale interno per verificare il livello di coinvolgimento delle diverse categorie di *stakeholder* nell'ambito del processo rendicontativo. In altri termini, si tratta di verificare il rispetto dei principi di significatività e rilevanza che, come noto, nell'ambito del bilancio sociale focalizzano l'attenzione sul coinvolgimento degli *stakeholder* (*stakeholder engagement*). Fine ultimo delle indagini condotte è giungere a conclusioni suffragate da sufficienti ed appropriate evidenze su attendibilità e rilevanza delle informazioni contenute nel *report*.

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) dipende dalle peculiari circostanze dell'incarico, in particolare dalla natura del *subject matter* e dal grado di affidabilità del servizio (*reasonable* o *limited assurance engagement*).

Ciò che emerge chiaramente dalla lettura dello standard è l'obbligo (non la facoltà) di procedere ad una valutazione del rischio di revisione anche quando il documento sottoposto a verifica non costituisca un *output* naturale delle scritture contabili.

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

ri di riferimento con i quali è stato redatto il *report* o li ritenga insufficienti.

Nello specifico contesto del bilancio 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 GRI¹³ e AA1000¹⁴. Non è un caso, infatti, che oltre il 40% delle aziende che hanno redatto bilanci di sostenibilità all'interno dell'indagine di Kpmg dichiara di essersi ispirato alle linee guida GRI per la redazione del *report*.

Una volta stabilita la congruità dei criteri, il revisore procederà alla programmazione e alla attuazione del proprio compito. Particolare enfasi sarà dedicata allo scopo del servizio, alla tempistica, alla profondità e all'estensione delle indagini da attuare, alla valutazione del rischio che il documento contenga errori di particolare rilevanza, all'identificazione dei destinatari finali (*intended users*), alla valutazione del rischio di revisione e, infine, alla quantità e qualità degli esperti esterni da coinvolgere nel *team* interdisciplinare. 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.

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) conducendo una serie di verifiche che indaghino 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* interdisciplinari coordinati dall'*auditor*.

Una sintesi delle considerazioni sin qui espresse è offerta dalla tavola 1. Da essa si evince che il passaggio dalle procedure concordate tra committente e revisore (molto diffuse prima del 2005) allo standard ISAE 3000 ha portato con sé profonde conseguenze per la verifica esterna dei *report* di sostenibilità.

Tav. 1 - Caratteristiche dei servizi di assurance secondo ISAE 3000

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

NOTE

¹¹ Cfr. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), *International Framework on Assurance Engagement*, New York, 2003.

¹² Per approfondimenti su test di sostanza, procedu-

re analitiche e test di controllo si vedano: Bruni G., *La revisione aziendale di bilancio*, Torino, 2004; Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Milano, 2004.

¹³ Global Reporting Initiative (GRI), *Linee guida sul reporting di sostenibilità*, Amsterdam, 2002.

¹⁴ Institute of Social and Ethical Accountability, *AA1000 Framework*, Londra, 1999.

A questo punto il lavoro del revisore si completa con l'emissione di una relazione finale contenente una chiara espressione delle sue conclusioni circa le informazioni incluse nel documento oggetto di indagine.

Il giudizio, nel caso della *limited assurance*, dovrebbe essere espresso in forma negativa ossia attestando che gli elementi probativi raccolti non inducono a ritenere che il *report* non rappresenti in maniera veritiera e corretta la *performance* complessiva dell'azienda.

Approcci e tecniche integrativi

A conclusione della descrizione degli elementi essenziali del servizio di verifica esterna su *report* di carattere non economico-finanziario previsti da ISAE 3000, preme sottolineare che il revisore ha comunque la facoltà di:

- stabilire con il committente una procedura concordata¹⁵ (*agreed-upon procedure*) nella quale quest'ultimo indichi al revisore gli elementi da indagare. La verifica si conclude con una relazione finale (nota anche come "attestazione di conformità procedurale"¹⁶) che esplicita soltanto i fatti e rilievi emersi (quindi, non un vero e proprio giudizio) ed il livello nullo di affidabilità dell'indagine;
- condurre un'indagine conoscitiva limitata¹⁷ (*review*) tramite colloqui e procedure analitiche finalizzati all'espressione di un giudizio in forma negativa sulla quadratura dei dati economico-finanziari del *report* di sostenibilità con quelli contenuti nel bilancio d'esercizio o consolidato (a sua volta oggetto di verifica esterna attraverso un *full audit*).

Tuttavia, data l'esistenza di uno standard specifico per la conduzione di servizi di *assurance* su *report* di carattere non economico-finanziario, la scelta di una delle due procedure sopra descritte risulterebbe non perfettamente allineata alle previsioni della prassi contabile internazionale e, soprattutto, non contribuirebbe affatto alla riduzione dell'*expectation gap*.

Dunque, da quanto sin qui espresso emerge la grande interdisciplinarietà e versatilità di azione richiesta al revisore etico e al suo *team* per la conduzione delle indagini. Da questo punto di vista è evidente che il reviso-

re etico, essendo prima di tutto un revisore contabile abilitato secondo l'ordinamento italiano, non sempre sarà in possesso delle competenze necessarie per condurre da solo le verifiche sui *report* di sostenibilità.

I motivi possono essere molto eterogenei: difficoltà nella valutazione dell'impatto ambientale della gestione aziendale, impossibilità di valutare il grado di reale coinvolgimento degli *stakeholder* nel processo rendicontativo, prevalenza di informazioni di carattere qualitativo-descrittivo all'interno del *report* ed altro ancora. Quindi, il revisore contabile potrà trovarsi di fronte a situazioni nelle quali non possiede adeguate competenze professionali per condurre le verifiche richieste, oppure – anche avvalendosi della collaborazione di esperti di altre discipline – può riscontrare difficoltà oggettive nel rispondere alle richieste del committente a causa di un'eccessiva genericità ed opinabilità degli indicatori elaborati nel documento. La tradizione del *social accounting* anglosassone e scandinavo ha in parte risposto a questi limiti proponendo l'intervento di *famous faces*, *opinion leaders*, *panel* di esperti, organizzazioni non governative ed agenzie di *rating* che di volta in volta sono chiamati ad esprimere un giudizio sull'attendibilità delle informazioni qualitative o sul rispetto dei postulati di significatività e rilevanza dell'informazione in assenza di riscontri oggettivi da parte del revisore contabile.

A ben vedere, si tratta di tecniche scarsamente standardizzabili e decisamente opinabili ma che talvolta possono raggiungere l'obiettivo di fornire credibilità al *report* aziendale molto più efficacemente del giudizio espresso da una società di revisione o da un revisore singolo.

In altri termini, riteniamo che il revisore etico possa (e talvolta debba) richiedere la collaborazione di soggetti esterni dotati di professionalità specifiche, i quali – grazie all'esperienza acquisita sul campo in attività di valutazione e revisione etico-sociale – possano evidenziare gli elementi di maggiore debolezza ed opinabilità del processo rendicontativo.

In ogni caso, anche qualora si richieda l'intervento di soggetti esterni, rimane in capo al revisore etico la responsabilità esclusiva per la coordinazione del *team* interdisciplinare e per la formulazione del giudizio finale all'interno dell'*assurance statement*.

NOTE

¹⁵ Per approfondimenti sulla procedura citata si rimanda a: Mainardi M., *I servizi di assurance e le relazioni emesse dalla società di revisione*, Padova, 2004.

¹⁶ Cfr. Barzagli P., *Il valore strategico dell'attestazione di conformità*, in «Social Dialogue», Milano, n. 6/2003.

¹⁷ Ibidem.