

INCARICHI PROFESSIONALI E GIUDIZI PER REVISIONI SPECIALI: NON AUDIT ASSURANCE ENGAGEMENT - NAAE

Altri Incarichi di Assurance non Audit: ISAE 3000

Relatore: Fabio Resnati

Palermo 18 novembre 2020

Indice

- ✓ Il concetto di Assurance Engagement
- ✓ Standard di riferimento
- ✓ ISRE –Limited review
- ✓ Non Audit Assurance Engagement-NAAE
- ✓ Non Audit Assurance Engagement-NAAE-caratteristiche
- ✓ NAAE o non NAAE?
- ✓ Procedure di svolgimento di un incarico NAAE
- ✓ Assurance bilancio di sostenibilità - Un confronto con la revisione del bilan

Il concetto di Assurance Engagement

I servizi professionali di natura “Assurance” comportano l’applicazione di regole specifiche e di specifici standard professionali.

Quando si offrono servizi professionali al cliente è necessario valutare se le relative attività rientrano in tale ambito individuando chiaramente a quale principio professionale fare riferimento durante la prestazione del servizio.

Che cosa si intende con il termine “Assurance”?

Il termine “Assurance” è definito dall’International Framework for Assurance Engagements emesso dall’International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e indica “un incarico in cui un professionista esprime un giudizio al fine di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori circa determinate informazioni o aspetti rilevanti.”

Il concetto di Assurance Engagement

La revisione quindi è un incarico Assurance?

SI

La revisione o “audit” è un sottoinsieme degli incarichi di natura assurance ed è definita come un incarico dove si fornisce ragionevole attendibilità (Reasonable Assurance) su informazioni storiche di natura patrimoniale, finanziaria ed economica.

A seguito del lavoro di revisione, il revisore esprime un giudizio professionale relativo alla ragionevole attendibilità della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica rappresentata nel bilancio.

La revisione è svolta in linea con gli standard professionali di revisione ovvero gli ISA-
International Standard on Auditing.

Standard di riferimento

In aggiunta agli ISA, lo IAASB emette standard professionali quali:

ISRE (International Standard on Review Engagement): si tratta di standard applicabili ad incarichi in cui si fornisce «limited assurance» cioè si esprime un giudizio limitato, detto «di natura negativa» attraverso la revisione limitata (“review”) di bilanci storici;

ISAE (International Standard on Assurance Engagements): si tratta di standard applicabili agli incarichi di assurance su aspetti diversi dall’informativa finanziaria “storica”. Il giudizio fornito può essere di natura positiva (reasonable assurance) o negativa (limited assurance)

Standard di riferimento

ISRS (International Standard on Related Services): si tratta di standard applicabili agli incarichi di procedure concordate con il cliente (**«agreed upon procedures»**). Non si esprime alcun giudizio ovvero **non si fornisce «assurance»**. (due diligence e compilation engagement)

ISQC (International Standard on Quality Control): applicabile per tutti i servizi che ricadono nelle fattispecie regolamentate dagli ISA e dai principi professionali di cui sopra.

Assurance Engagements

ISAs

ISREs

ISAEs

Audit of financial statements and assurance on other historical information

Reasonable assurance

Review of financial statements and interims and assurance on other historical financial information

Limited assurance

Different Assurance engagements = Non Audit Assurance Engagements (NAAE)

Reasonable or Limited assurance

ISRE- limited review

Anche la revisione limitata o "review" fa parte degli incarichi di natura assurance. Infatti anche a seguito della revisione limitata esprimiamo un giudizio di "attendibilità/assurance limitata".

La review è definita come un incarico dove si fornisce attendibilità limitata (limited assurance) su informazioni storiche di tipo finanziario, svolto in linea con gli standard internazionali sugli incarichi di review (ISREs).

Ne sono un esempio le attività di revisione svolte sui dati semestrali (al 30 giugno) delle società quotate in borsa.

Gli standard di riferimento sono:

ISRE 2400 A review of a set of historical Financial Statements (sono revisore legale)

ISRE 2410 A review of Interim Financial Information (non sono revisore legale)

Non Audit Assurance Engagement-NAAE

Non Audit Assurance Engagement (NAAE) sono o non sono incarichi di natura assurance?

I NAAE sono incarichi di natura assurance, diversi dalla revisione, in cui esprimiamo un giudizio fornendo reasonable o limited assurance e non hanno ad oggetto un bilancio annuale o infrannuale.

Quando ci troviamo in queste circostanze occorre far riferimento al set di principi professionali internazionali ISAEs (International Standards on Assurance Engagements).

Non Audit Assurance Engagement-NAAE

ISAE 3000 (tradotto)

INCARICHI DI ASSURANCE DIVERSI DALLE REVISIONI CONTABILI COMPLETE O DALLE REVISIONI CONTABILI LIMITATE DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA STORICA

ISAE 3400 (tradotto)

L'ESAME DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA PROSPETTICA

ISAE 3402 (tradotto)

RELAZIONI DI ASSURANCE SUI CONTROLLI PRESSO UN FORNITORE DI SERVIZI

ISAE 3410 (non tradotto)

ASSURANCE ENGAGEMENTS ON GREENHOUSE GAS STATEMENTS

ISAE 3420 (tradotto)

INCARICHI DI ASSURANCE FINALIZZATI A EMETTERE UNA RELAZIONE SULLA COMPILAZIONE DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA PRO-FORMA INCLUSA IN UN PROSPETTO

NAAE o non NAAE?

Cosa NON è un NAAE?

- Audit del bilancio di un'impresa (dati storici) (ISAs)
- Review del bilancio (ISRE 2400)
- Review di situazioni finanziarie infrannuali (ISRE 2410)
- Incarichi di procedure concordate (ISRS 4400)
- Incarichi di compilazione (ISRS 4410)
- Due Diligence

Non Audit Assurance Engagement-NAAE

I NAAE comprendono una vasta gamma di possibili incarichi relativi a diversi aspetti, con diversi gradi di assurance (reasonable o limited) e diverse procedure per ottenere comfort.

L'ISAE 3000 è lo standard applicabile a tutti i NAAE per i quali non esiste uno standard specifico e tratta l'approccio generale da adottare e i requisiti minimi da rispettare.

Lo standard si pone come obiettivo quello di ottenere uniformità metodologica e comportamentale da tutti coloro che svolgono e devono documentare un incarico NAAE.

Non Audit Assurance Engagement-NAAE-caratteristiche

In generale, gli incarichi Assurance hanno sempre le caratteristiche di seguito riepilogate:

Relazione a tre parti tra:

- Professionista/revisore
- Responsabile della redazione dell'oggetto (subject matter)
- Utilizzatore

“Subject matter “appropriata ovvero identificabile, valutabile o misurabile e assoggettabile a procedure per ottenere sufficiente evidenza a supporto delle conclusioni di ragionevole o limitata assurance.

La “subject matter” può riguardare:

- Aspetti finanziari
- Performance o aspetti non finanziari (es: indicatori di efficacia o efficienza)
- Caratteristiche fisiche (es: informazioni contenute in specifiche di produzione)
- Sistemi e processi (efficacia)
- Comportamenti (compliance)

Non Audit Assurance Engagement-NAAE-caratteristiche

Adeguati criteri

Criteri e benchmark richiesti al fine della valutazione o misurazione della subject matter stessa, per evitare fraintendimenti e interpretazioni individuali. A tale fine, si richiede che tali criteri siano conosciuti dall'utilizzatore e, qualora non disponibili all'utilizzatore, siano identificati nella relazione affinché comprenda le modalità di valutazione e di misurazione della subject matter stessa.

Sufficiente e appropriata evidenza

Ottenere evidenza su cui basare le conclusioni (l'evidenza da fonte esterna e/o in forma documentale è sempre più attendibile).

Relazione scritta

Forme orali di espressione delle conclusioni possono essere fraintese senza il supporto di un report scritto.

Procedure di svolgimento di un NAAE

La metodologia di svolgimento dei NAAE è basata sull'ISA 3000 e sui requisiti dell'ISQC1

Lo standard prevede 6 fasi del processo di svolgimento di un lavoro NAAE:

1. Valutazione se l'incarico ha le caratteristiche di NAAE
2. Valutazione del rischio e decisione finale se accettare l'incarico
3. Preparazione della lettera d'incarico e del piano delle attività
4. Definizione della materialità e del livello di assurance desiderato (reasonable o limited)
5. Valutazione del rischio e definizione delle procedure appropriate in relazione alla "subject matter" e al livello di assurance desiderato
6. Completamento del lavoro e reporting (ridefinizione della materiality, eventi successivi, summary dei risultati, attestazione del cliente, report finale/relazione, documentazione)

Procedure di svolgimento di un NAAE

1) Valutazione se l'incarico ha le caratteristiche di NAAE

Come detto in precedenza, un incarico NAAE deve includere tutti i seguenti elementi:

- una relazione a tre parti tra il professionista, l'utilizzatore e il responsabile della redazione dell'oggetto
- un oggetto ("*subject matter*")
- criteri adeguati ("*suitable criteria*"). Si richiede di identificare tali criteri nella relazione qualora non siano altrimenti disponibili all'utilizzatore
- sufficiente e adeguata evidenza del lavoro svolto ("*sufficient and appropriate evidence*")
- una relazione di "assurance" che esprima un giudizio sull'attendibilità della subject matter.

Procedure di svolgimento di un NAAE

1) Valutazione se l'incarico ha le caratteristiche di NAAE

Una relazione a tre parti può sussistere anche quando il responsabile della redazione dell'oggetto e il destinatario appartengono alla stessa società; per esempio, il consiglio di amministrazione può chiedere un “assurance report” sulla funzione finanza della società stessa.

ATTENZIONE !!! Un lavoro NAAE non è un lavoro di consulenza!!!

Nell'ambito di un incarico di consulenza le attività sono svolte con la collaborazione del cliente e forniscono informazioni sufficienti affinché quest'ultimo si formi una propria opinione.

Dallo svolgimento di tale incarico emergono indicazioni dalle quali il cliente potrà trarre conforto, ma non si tratterà di “assurance”.

Procedure di svolgimento di un NAAE

2) Valutazione del Rischio e definizione delle procedure

Considerando l'ampiezza dei NAAE e dei rischi relativi, non sono state definite delle procedure standard ma sono state fornite alcune indicazioni di massima in base al livello di assurance desiderato:

a) Reasonable Assurance:

- Comprensione del cliente e dei processi
- Adeguata evidenza dalle procedure (test dei controlli ma più frequentemente procedure di sostanza)

Procedure di svolgimento di un NAAE

2) Valutazione del Rischio e definizione delle procedure (segue)

b) Limited Assurance:

- Comprensione del cliente e dei processi
- Procedure analitiche ed interviste

Procedure di svolgimento di un NAAE

3) Preparazione lettera d'incarico e del piano delle attività

Per evitare disguidi e fraintendimenti occorre **concordare i termini dell'incarico con una lettera d'incarico**. Occorre valutare l'appropriatezza della richiesta, prima della formalizzazione della lettera d'incarico, ed eventualmente convertirlo in un incarico "non assurance" o cambiare da reasonable a limited assurance.

Conseguentemente, deve essere applicato lo standard internazionale (ISAE) di riferimento e di tale fatto è necessario darne atto sia nella lettera di incarico che nel Report finale.

Dopo la definizione della lettera d'incarico NAAE e sulla base dei termini della stessa, il revisore procede alla definizione **del piano delle attività definendo la strategia ed un piano dell'incarico che includano, scopo, tempistica e composizione del team** (incluso il coinvolgimento degli esperti) ruoli e responsabilità.

Procedure di svolgimento di un NAAE

4) Definizione della materialità e del livello di assurance desiderato (reasonable o limited)

Nel definire la significatività, occorre **comprendere e valutare quali fattori possono influenzare le decisioni dell'utilizzatore** delle informazioni collegate all'oggetto.

Si deve considerare **la significatività nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione** delle procedure da svolgere per ottenere l'evidenza necessaria in base al grado di assurance desiderato.

Procedure di svolgimento di un NAAE

5) Valutazione del rischio e delle procedure appropriate

Definizione delle procedure appropriate in relazione alla “subject matter” e al livello di assurance desiderato, reasonable o limited assurance.

Procedure di svolgimento di un NAAE

6) Completamento del lavoro e reporting

Questa fase include la ridefinizione della significatività, se necessario, lo svolgimento di analisi di eventi successivi, la predisposizione di un riepilogo degli aspetti critici rilevati, l'ottenimento della **lettera di attestazione**, l'ottenimento della **versione finale dell'oggetto** firmato dal responsabile, la predisposizione del **rapporto**, le eventuali ulteriori comunicazioni con gli organi di governance .

Procedure di svolgimento di un NAAE

Documentazione di un incarico NAAE

Come i lavori di audit anche i NAAE devono essere svolti e documentati in linea con ISQC1 e ISA 230

Si devono sempre rispettare i requisiti metodologici previsti dagli standard professionali applicabili, **incluso l'adeguata e tempestiva documentazione del completamento e della supervisione del lavoro nonché la relativa archiviazione entro 60 giorni dalla data della firma del report finale del NAAE.**

Dopo la data di archiviazione, il file (elettronico e/o cartaceo) dovrà essere custodito e non più modificato.

Assurance Bilancio di Sostenibilità

Un confronto con la revisione del Bilancio d'esercizio

	Bilancio di Sostenibilità	Bilancio d'esercizio
Definizione	Conformità del Bilancio a definiti postulati di redazione	Conformità dello Bilancio alle norme di legge sulla sua redazione, integrate da norme tecniche (principi contabili)
Postulati di redazione	Definite dalla Società attraverso una proprio documento o facendo riferimento a standard volontari internazionali	Principi Contabili , IFRS, raccomandazioni CONSOB
Principi di revisione	SAE 3000	Principi di revisione italiani in linea con ISA 100+
Obbligatorietà	Volontario	Obbligatorio: TUIF
Oggetto	Informazioni qualitative e informazioni quantitative relative a variabili monetarie, ambientali, sociali e di produzione.	Bilancio d'esercizio e consolidato e coerenza con la relazione sulla gestione. Dati economico-patrimoniali e finanziari dell'esercizio.
Punti di Contatto	Alcune procedure di revisione comuni (es circolarizzazioni legali) e affidamento sulla qualità dei dati economici desunti dalla contabilità generale (non sulla classificazione)	