

## QUADRO SISTEMATICO INTERNAZIONALE PER GLI INCARICHI DI ASSURANCE

### INDICE

---

	<b>Paragrafo</b>
Introduzione	1-4
Principi etici e principi sul controllo della qualità	5-9
Descrizione degli incarichi di <i>assurance</i>	10-11
Incarichi di attestazione e incarichi diretti	12-13
Incarichi di <i>assurance</i> ragionevole e incarichi di <i>assurance</i> limitata	14-16
Oggetto del quadro sistematico	17-19
Relazioni su incarichi diversi da quelli di <i>assurance</i>	20-21
Condizioni indispensabili per un incarico di <i>assurance</i>	22-25
Elementi di un incarico di <i>assurance</i>	26
Rapporto a tre parti	27-38
Oggetto sottostante	39-41
Criteri	42-49
Evidenze	50-82
Relazione di <i>assurance</i>	83-92
Altri aspetti	93-95
Utilizzo inappropriato del nome del professionista	96
Appendice 1: Pronunce emanate dallo IAASB, le relazioni tra di loro e con il Codice IESBA	
Appendice 2: Incarichi di attestazione e incarichi diretti	
Appendice 3: Le parti di un incarico di <i>assurance</i>	
Appendice 4: Suddivisione in categorie degli oggetti sottostanti	

---

Il presente “*Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di assurance*” dell’International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) è stato pubblicato in lingua inglese dall’International Federation of Accountants (IFAC) nel dicembre 2016. È stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) con la collaborazione di Assirevi nel giugno 2017 e riprodotto con il permesso di IFAC. Il processo di traduzione del presente *Quadro sistematico* è stato approvato da IFAC e la traduzione è stata svolta in conformità al “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Il testo approvato del presente *Quadro sistematico* è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.

Testo in lingua inglese di International Framework for Assurance Engagements © 2016 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Testo in lingua italiana di Quadro sistematico internazionale per gli incarichi di assurance © 2017 di International Federation of Accountants (IFAC). Tutti i diritti riservati.

Titolo originale: International Framework for Assurance Engagements ISBN: 978-1-60815-318-3

È necessario il permesso di IFAC per riprodurre, custodire o trasmettere il presente documento, o per fare usi simili dello stesso. A tal fine è possibile contattare: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## Introduzione

1. Il presente quadro sistematico è emanato unicamente al fine di favorire la comprensione degli elementi e degli obiettivi di un incarico di *assurance* e degli incarichi ai quali si applicano i principi di revisione internazionali (ISA), i principi internazionali sugli incarichi di revisione limitata (ISRE) e i principi internazionali sugli incarichi di *assurance* (ISAE) (di seguito "principi di *assurance*").
2. Il presente quadro sistematico non costituisce un principio e pertanto non stabilisce regole (né principi fondamentali o procedure essenziali) per lo svolgimento di revisioni contabili complete o limitate o di altri incarichi di *assurance*.<sup>1</sup> Una relazione di *assurance* non può quindi dichiarare che un incarico è stato svolto in conformità al presente quadro sistematico, ma deve piuttosto fare riferimento ai principi di *assurance* pertinenti. I principi di *assurance* contengono le seguenti sezioni coerenti con il presente quadro sistematico: introduzione, obiettivi, definizioni, regole, linee guida ed altro materiale esplicativo. Essi si applicano agli incarichi di revisione contabile completa e limitata e agli altri incarichi di *assurance*. L'Appendice 1 illustra l'ambito delle pronunce emanate dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), le relazioni tra di loro e con il *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA).
3. Il presente documento fornisce un quadro di riferimento per:
  - a) i professionisti che svolgono incarichi di *assurance*;
  - b) gli altri soggetti coinvolti negli incarichi di *assurance*, inclusi i potenziali utilizzatori di una relazione di *assurance* e coloro che conferiscono l'incarico al professionista (la "parte conferente");
  - c) lo IAASB nell'elaborazione di principi di *assurance*, di note pratiche e di altri documenti.
4. Di seguito viene presentata una descrizione generale dei contenuti del quadro sistematico.
  - *Introduzione* - Il presente quadro sistematico tratta degli incarichi di *assurance* svolti da professionisti.
  - *Descrizione degli incarichi di assurance* - Questa sezione descrive gli incarichi di *assurance* e distingue gli incarichi diretti dagli incarichi di attestazione, nonché gli incarichi di *assurance* ragionevole dagli incarichi di *assurance* limitata.
  - *Oggetto del quadro sistematico* - Questa sezione distingue gli incarichi di *assurance* dagli incarichi di altra natura, come gli incarichi di consulenza.
  - *Condizioni indispensabili per un incarico di assurance* - Questa sezione stabilisce le condizioni indispensabili affinché un professionista possa accettare un incarico di *assurance*.
  - *Elementi di un incarico di assurance* - Questa sezione identifica e tratta i cinque elementi che presentano gli incarichi di *assurance*: un rapporto a tre parti, un oggetto sottostante, i criteri, le evidenze e una relazione di *assurance*. Vengono ulteriormente spiegate le importanti distinzioni tra incarichi di *assurance* ragionevole e incarichi di *assurance* limitata. Inoltre, in questa sezione si descrivono, ad esempio, le variazioni significative nell'oggetto sottostante degli incarichi di *assurance*, le caratteristiche richieste affinché i criteri siano idonei, il concetto di rischio e di significatività negli incarichi di *assurance* e il modo in cui sono espresse le conclusioni negli incarichi di *assurance* ragionevole e negli incarichi di *assurance* limitata.

---

<sup>1</sup> Si veda la *Prefazione alle pronunce internazionali in tema di controllo della qualità, revisione contabile completa, revisione contabile limitata, altri incarichi di assurance e servizi connessi*.

- *Altri aspetti*: Questa sezione tratta delle responsabilità di comunicazione del professionista diverse dalla relazione di *assurance*, della documentazione e delle implicazioni dell'associazione del nome del professionista ad un oggetto sottostante o alle informazioni sull'oggetto.

### **Principi etici e principi sul controllo della qualità**

5. Il controllo della qualità all'interno dei soggetti che svolgono incarichi di *assurance* e la conformità ai principi etici, inclusi quelli relativi all'indipendenza, sono ampiamente riconosciuti come aspetti di pubblico interesse e sono parte integrante di incarichi di *assurance* di elevata qualità. Tali incarichi sono svolti in conformità ai principi di *assurance* nei seguenti presupposti:
  - a) i membri del team dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico (per quegli incarichi in cui sia stato nominato) sono soggetti alle Parti A e B del Codice IESBA relativamente agli incarichi di *assurance*, ovvero ad altri principi professionali o a disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano almeno altrettanto stringenti;
  - b) il professionista che sta svolgendo l'incarico appartiene a un soggetto che rispetta l'ISQC 1,<sup>2</sup> ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti, riguardanti la responsabilità di tale soggetto per il proprio sistema di controllo della qualità, che siano stringenti almeno quanto le regole contenute nell'ISQC 1.

#### *Il Codice IESBA*

6. La Parte A del Codice IESBA stabilisce i seguenti principi fondamentali che il professionista è tenuto a rispettare:
  - a) integrità;
  - b) obiettività;
  - c) competenza e diligenza professionale;
  - d) riservatezza;
  - e) comportamento professionale.
7. La Parte A fornisce inoltre un quadro di riferimento concettuale che i professionisti che svolgono l'incarico applicano per identificare le minacce alla conformità ai principi fondamentali, valutare la significatività delle minacce identificate e applicare le misure di salvaguardia, ove necessario, per eliminare le minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile.
8. La Parte B del Codice IESBA descrive in che modo il quadro di riferimento concettuale della Parte A si applica in alcune situazioni ai professionisti che svolgono l'incarico che esercitano la libera professione, inclusi i principi di indipendenza. Secondo la definizione del Codice IESBA, l'indipendenza comprende sia l'indipendenza mentale sia l'indipendenza agli occhi di terzi. L'indipendenza tutela la capacità del professionista di giungere a una conclusione di *assurance* senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale conclusione. L'indipendenza rafforza la capacità del professionista di agire con integrità, di essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.

---

<sup>2</sup> Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1, "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi". Tale principio sul controllo della qualità è applicabile a tutti i soggetti che svolgono incarichi di *assurance*, indipendentemente dal fatto che siano abilitati allo svolgimento della revisione legale dei conti.

*Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) n. 1*

9. L'ISQC 1 tratta delle responsabilità del soggetto incaricato di istituire e mantenere il proprio sistema di controllo della qualità per gli incarichi di *assurance*. La conformità all'ISQC 1 richiede, tra l'altro, che tale soggetto istituisca e mantenga un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi e che documenti le proprie direttive e procedure, comunicandole al personale:
- a) le responsabilità apicali per la qualità nell'ambito del soggetto incaricato;
  - b) i principi etici applicabili;
  - c) l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi;
  - d) le risorse umane;
  - e) lo svolgimento dell'incarico;
  - f) il monitoraggio.

**Descrizione degli incarichi di *assurance***

10. Un incarico di *assurance* è un incarico in cui un professionista ha lo scopo di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per esprimere una conclusione volta ad accrescere il grado di fiducia dei potenziali utilizzatori, diversi dalla parte responsabile, sul risultato della misurazione o della valutazione di un oggetto sottostante rispetto a determinati criteri.
11. Il risultato della misurazione o della valutazione di un oggetto sottostante è costituito dalle informazioni derivanti dall'applicazione dei suddetti criteri all'oggetto sottostante. Ad esempio:
- il bilancio (risultato) deriva dalla misurazione della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico e dei flussi di cassa di un'impresa (oggetto sottostante), effettuata applicando un quadro normativo sull'informazione finanziaria (criteri);
  - una dichiarazione sull'efficacia del controllo interno (risultato) deriva dalla valutazione dell'efficacia del processo di controllo interno di un'impresa (oggetto sottostante), effettuata applicando criteri pertinenti;
  - le misurazioni della performance specifiche di un'impresa (risultato) derivano dalla misurazione dei diversi aspetti della performance (oggetto sottostante), effettuata applicando metodologie di misurazione pertinenti (criteri);
  - una dichiarazione sulle emissioni dei gas a effetto serra (risultato) deriva dalla misurazione delle emissioni a effetto serra di un'impresa (oggetto sottostante), effettuata applicando protocolli di rilevazione, misurazione e presentazione (criteri);
  - una dichiarazione sulla conformità (risultato) deriva dalla valutazione della conformità di un'impresa (oggetto sottostante) a, per esempio, leggi e regolamenti (criteri).

Il termine "informazioni sull'oggetto" è utilizzato per indicare il risultato della misurazione o della valutazione di un oggetto sottostante rispetto ai criteri. Il professionista acquisisce evidenze sufficienti ed appropriate sulle informazioni sull'oggetto al fine di esprimere la propria conclusione.

### **Incarichi di attestazione e incarichi diretti**

12. In un incarico di attestazione, una parte diversa dal professionista misura o valuta l'oggetto sottostante rispetto ai criteri. Inoltre una parte diversa dal professionista presenta spesso le informazioni risultanti sull'oggetto in una relazione o in una dichiarazione. In alcuni casi, tuttavia, le informazioni sull'oggetto possono essere presentate dal professionista nella relazione di *assurance*. La conclusione del professionista indica se le informazioni sull'oggetto non contengono errori significativi (si veda anche il paragrafo 85).
13. In un incarico diretto, il professionista misura o valuta l'oggetto sottostante rispetto ai criteri. Inoltre, egli applica le proprie capacità e tecniche di *assurance* per acquisire evidenze sufficienti e appropriate sul risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri. Il professionista può acquisire tali evidenze contemporaneamente alla misurazione o alla valutazione dell'oggetto sottostante, ma può anche acquisirle prima o dopo tale misurazione o valutazione. In un incarico diretto, la conclusione del professionista indica il risultato ottenuto dalla misurazione o dalla valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri ed è formulata con riferimento all'oggetto sottostante e ai criteri. In alcuni incarichi diretti, la conclusione del professionista coincide con le informazioni sull'oggetto o ne fa parte (si veda anche l'Appendice 2).

### **Incarichi di *assurance* ragionevole e incarichi di *assurance* limitata**

14. In un incarico di *assurance* ragionevole, il professionista riduce il rischio dell'incarico ad un livello accettabilmente basso nelle circostanze dell'incarico stesso al fine di esprimere la propria conclusione. La conclusione del professionista è espressa in una forma che comunica il proprio giudizio sul risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante rispetto a determinati criteri.
15. In un incarico di *assurance* limitata, in cui il rischio è maggiore rispetto a quello di un incarico di *assurance* ragionevole, il professionista riduce il rischio dell'incarico ad un livello che sia accettabile nelle circostanze dell'incarico stesso per poter esprimere una conclusione se, in base alle procedure svolte e alle evidenze acquisite, sono pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate. In un incarico di *assurance* limitata, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte sono limitate rispetto a quelle necessarie in un incarico di *assurance* ragionevole, ma sono pianificate per acquisire un livello di *assurance* che, a giudizio del professionista, sia adeguato. Il livello di *assurance* acquisito dal professionista è adeguato se è probabile che accresca la fiducia dei potenziali utilizzatori nelle informazioni sull'oggetto ad un grado chiaramente maggiore di irrilevante.
16. All'interno della gamma degli incarichi di *assurance* limitata, un livello adeguato di *assurance* può variare da un livello di poco superiore a quello che probabilmente accresce la fiducia dei potenziali utilizzatori nelle informazioni sull'oggetto ad un grado chiaramente maggiore di irrilevante, fino ad un livello di *assurance* poco meno che ragionevole. All'interno di tale gamma, stabilire il livello adeguato di *assurance* in un determinato incarico richiede l'esercizio del giudizio professionale nelle circostanze, tenendo conto delle esigenze informative dei potenziali utilizzatori come gruppo, dei criteri e dell'oggetto sottostante dell'incarico. In alcuni casi, le conseguenze per i potenziali utilizzatori dovute al fatto di ricevere una conclusione inappropriata possono essere talmente rilevanti che è necessario per il professionista svolgere un incarico di *assurance* ragionevole per acquisire un livello di *assurance* che sia adeguato nelle circostanze.

### **Oggetto del quadro sistematico**

17. Non tutti gli incarichi svolti da professionisti costituiscono incarichi di *assurance*. Altri incarichi svolti di frequente che non sono coerenti con la descrizione di cui al precedente paragrafo 10 (e quindi non rientrano nell'oggetto del presente quadro sistematico) includono:

- gli incarichi a cui si applicano i principi internazionali sui servizi connessi (ISRS), quali gli incarichi per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente e gli incarichi di compilazione;<sup>3</sup>
  - la predisposizione di dichiarazioni dei redditi qualora non venga espressa nessuna conclusione di *assurance*;
  - gli incarichi di consulenza,<sup>4</sup> quali le consulenze gestionali e fiscali.
18. Un incarico di *assurance* può essere parte di un incarico più ampio, ad esempio, laddove un incarico di consulenza relativo ad un'acquisizione aziendale comprenda l'obbligo di *assurance* relativamente all'informativa finanziaria storica o prospettica. In tali circostanze, il presente quadro sistematico è pertinente solo per la parte d'incarico relativa all'*assurance*.
19. I seguenti incarichi, che possono essere coerenti con la descrizione di cui al paragrafo 10, non sono considerati incarichi di *assurance* in conformità al presente quadro sistematico:
- a) incarichi per testimoniare in procedimenti legali su aspetti relativi alla contabilità, alla revisione, alle imposte o di altra natura;
  - b) incarichi che includono giudizi professionali, pareri o formulazioni da cui un utilizzatore può intendere un certo livello di *assurance*, qualora si verifichino tutte le seguenti condizioni:
    - (i) tali giudizi, pareri o formulazioni sono solo marginali rispetto all'incarico nel suo complesso;
    - (ii) l'utilizzo di qualunque relazione scritta emessa è espressamente limitato ai soli potenziali utilizzatori specificati nella relazione stessa;
    - (iii) in base ad un accordo scritto con i potenziali utilizzatori specificati, l'incarico non è da intendersi come incarico di *assurance*;
    - (iv) nella relazione del professionista, l'incarico non viene rappresentato come incarico di *assurance*.

#### **Relazioni su incarichi diversi da quelli di *assurance***

20. Nell'emettere una relazione su un incarico diverso da quelli di *assurance* che rientrano nell'oggetto del presente quadro sistematico, un professionista distingue chiaramente tale relazione da una relazione di *assurance*. In una relazione che non sia di *assurance*, per non confondere gli utilizzatori, si evita, ad esempio:
- di indicare la conformità al presente quadro sistematico, ovvero ai principi di *assurance*;
  - di utilizzare in modo inappropriato i termini "*assurance*", "revisione contabile completa" o "revisione contabile limitata";

<sup>3</sup> Principi internazionali sui servizi connessi (ISRS) n. 4400, *Incarichi per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente relative all'informativa finanziaria*, e n. 4410, *Incarichi di compilazione*

<sup>4</sup> In un incarico di consulenza, il professionista applica le capacità tecniche, la formazione, le osservazioni, le esperienze e le conoscenze del processo di consulenza. Gli incarichi di consulenza implicano un processo analitico che comporta generalmente una combinazione di attività concernenti: la definizione degli obiettivi, l'individuazione dei fatti, la definizione dei problemi o delle opportunità, la valutazione delle alternative, l'elaborazione di raccomandazioni tra cui le azioni, la comunicazione dei risultati e, in alcuni casi, l'implementazione e le verifiche successive. Le relazioni (se emesse) sono generalmente redatte con uno stile descrittivo ("forma estesa" o "long-form"). Generalmente il lavoro svolto è ad uso e beneficio esclusivi del cliente. La natura e la portata del lavoro sono determinate dall'accordo tra il professionista e il cliente. Qualunque servizio che corrisponda alla definizione di incarico di *assurance* non è un incarico di consulenza, ma un incarico di *assurance*.

- di includere una dichiarazione che potrebbe essere ragionevolmente confusa con una conclusione basata su evidenze sufficienti e appropriate volta ad accrescere il grado di fiducia dei potenziali utilizzatori nel risultato della misurazione o della valutazione di un oggetto sottostante rispetto a determinati criteri.
21. Il professionista e la parte responsabile possono concordare l'utilizzo dei principi del presente quadro sistematico per un determinato incarico anche quando non vi siano potenziali utilizzatori ulteriori rispetto alla parte responsabile, ma in cui sono rispettate tutte le altre regole previste dai principi di *assurance* pertinenti. In tali circostanze la relazione del professionista include una dichiarazione che ne limita l'utilizzo alla parte responsabile.

### **Condizioni indispensabili per un incarico di *assurance***

22. Le seguenti condizioni indispensabili per un incarico di *assurance* sono rilevanti al fine di valutare se accettare o mantenere un incarico di *assurance*:
- a) i ruoli e le responsabilità delle parti appropriate (cioè, la parte responsabile, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione e la parte conferente, come appropriato) sono adeguati alle circostanze;
  - b) l'incarico presenta tutte le seguenti caratteristiche:
    - (i) l'oggetto sottostante è appropriato;
    - (ii) i criteri che il professionista prevede verranno applicati nella predisposizione delle informazioni sull'oggetto sono idonei nelle circostanze dell'incarico, incluso il fatto che presentino le caratteristiche descritte al paragrafo 44;
    - (iii) i criteri che il professionista prevede verranno applicati nella predisposizione delle informazioni sull'oggetto saranno resi disponibili ai potenziali utilizzatori;
    - (iv) il professionista ritiene di essere in grado di acquisire le evidenze necessarie a supportare la propria conclusione;
    - (v) la conclusione del professionista, nella forma appropriata, a seconda dei casi, per un incarico di *assurance* ragionevole o per un incarico di *assurance* limitata, deve essere inserita in una relazione scritta;
    - (vi) una motivazione logica che include, nel caso di un incarico di *assurance* limitata, che il professionista ritiene di essere in grado di acquisire un livello adeguato di *assurance*.
23. Gli oggetti sottostanti dei diversi incarichi di *assurance* possono variare molto. Alcuni di questi possono richiedere capacità e conoscenze specialistiche, che vanno oltre quelle normalmente possedute dal singolo professionista. È importante tuttavia che il professionista sia convinto che le persone che devono svolgere l'incarico possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate (si veda anche il paragrafo 31).
24. Qualora un incarico potenziale non possa essere accettato come incarico di *assurance*, la parte conferente può essere in grado di individuare un incarico diverso che soddisfi le esigenze dei potenziali utilizzatori. Ad esempio:
- a) se i criteri che il professionista prevede verranno applicati non sono idonei, è comunque possibile svolgere un incarico di *assurance* che soddisfi le altre condizioni indispensabili di cui al paragrafo 22 se:



- (i) il professionista può identificare uno o più aspetti dell'oggetto sottostante per i quali tali criteri siano idonei. In questi casi, il professionista potrebbe svolgere un incarico di *assurance* limitatamente a tale aspetto dell'oggetto sottostante. In tali circostanze può essere necessario chiarire nella relazione di *assurance* che essa non si riferisce all'oggetto sottostante originario nella sua interezza; ovvero
  - (ii) possono essere scelti o elaborati criteri alternativi idonei per l'oggetto sottostante;
- b) la parte conferente può richiedere un incarico che non sia di *assurance*, come un incarico di consulenza o un incarico per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente.
25. Una volta accettato, non è appropriato trasformare un incarico di *assurance* in un incarico diverso da quello di *assurance* oppure un incarico di *assurance* ragionevole in un incarico di *assurance* limitata, senza una motivazione ragionevole. Un cambiamento nelle circostanze che incida sulle esigenze dei potenziali utilizzatori o un fraintendimento sulla natura dell'incarico, possono giustificare la richiesta di un cambiamento nell'incarico. Qualora avvenga tale cambiamento, le evidenze acquisite prima dello stesso vengono comunque prese in considerazione. L'impossibilità di acquisire evidenze sufficienti e appropriate per giungere a una conclusione fondata su un'*assurance* ragionevole non è un motivo accettabile per trasformare un incarico di *assurance* ragionevole in un incarico di *assurance* limitata.

#### **Elementi di un incarico di *assurance***

26. Nella presente sezione sono trattati i seguenti elementi di un incarico di *assurance*:
- a) un rapporto a tre parti che coinvolge un professionista, una parte responsabile e i potenziali utilizzatori;
  - b) un oggetto sottostante appropriato;
  - c) criteri idonei;
  - d) evidenze sufficienti ed appropriate;
  - e) una relazione di *assurance* scritta nella forma appropriata, a seconda dei casi, per un incarico di *assurance* ragionevole o per un incarico di *assurance* limitata.

#### **Rapporto a tre parti**

27. Tutti gli incarichi di *assurance* hanno almeno tre parti distinte: il professionista, la parte responsabile e i potenziali utilizzatori. A seconda delle circostanze dell'incarico, anche il ruolo del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione o della parte conferente può essere distinto (si veda anche l'Appendice 3).
28. La parte responsabile e i potenziali utilizzatori possono far parte di imprese diverse o della stessa impresa. Per fare un esempio di quest'ultimo caso, in una struttura dualistica l'organo di sorveglianza può richiedere un certo livello di *assurance* sulle informazioni fornite dall'organo esecutivo di tale impresa. È necessario che il rapporto tra la parte responsabile e i potenziali utilizzatori sia inquadrato nel contesto dell'incarico specifico, potendo differire dalle linee di responsabilità definite in modo più tradizionale. Ad esempio, i vertici della direzione di un'impresa (un potenziale utilizzatore) possono conferire ad un professionista un incarico di *assurance* su un particolare aspetto delle attività dell'impresa, di competenza diretta di un livello direzionale inferiore (la parte responsabile), ma del quale i vertici della direzione sono i responsabili ultimi.

#### *Professionista*

29. Il "professionista" è la persona che svolge, o le persone che svolgono, l'incarico (generalmente il responsabile dell'incarico o altri membri del team dell'incarico ovvero, in base alle circostanze, il soggetto

incaricato) applicando capacità e tecniche di *assurance*, al fine di acquisire un'*assurance* ragionevole o un'*assurance* limitata, a seconda dei casi, in merito al fatto se le informazioni sull'oggetto non contengano errori significativi.<sup>5</sup> In un incarico diretto, il professionista misura o valuta l'oggetto sottostante rispetto ai criteri e applica capacità e tecniche di *assurance* per acquisire un'*assurance* ragionevole o limitata, a seconda dei casi, in merito al fatto se il risultato di tale misurazione o valutazione non contenga errori significativi.

30. Se un professionista competente che svolge l'incarico sceglie di attestare la conformità a un principio di *assurance*, è importante riconoscere che tali principi includono regole che riflettono il presupposto indicato al paragrafo 5 riguardante il Codice IESBA e l'ISQC 1, ovvero altri principi professionali o disposizioni stabilite da leggi o regolamenti che siano almeno altrettanto stringenti.
31. Un incarico non viene accettato se le conoscenze preliminari delle circostanze dello stesso indicano che i principi etici in materia di competenza professionale non saranno soddisfatti. In alcuni casi, tali principi possono essere soddisfatti dal professionista utilizzando il lavoro di un esperto del professionista stesso (di seguito anche "proprio esperto").
32. Inoltre, è necessario che il professionista sia in grado di essere sufficientemente coinvolto nel lavoro del proprio esperto e in quello di altri professionisti coinvolti nell'incarico in misura tale da accettare la responsabilità della conclusione di *assurance* sulle informazioni sull'oggetto, e tale da acquisire le evidenze necessarie a concludere se il lavoro di tale esperto o di un altro professionista di *assurance* sia adeguato rispetto agli obiettivi del professionista.
33. Il professionista ha la responsabilità esclusiva della conclusione di *assurance* espressa e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro di un proprio esperto o di altri professionisti coinvolti nell'incarico. Nondimeno, se il professionista che utilizza il lavoro di un proprio esperto in conformità ai principi di *assurance* pertinenti, conclude che il lavoro di tale esperto è adeguato rispetto ai propri scopi può accettare i risultati o le conclusioni cui l'esperto è giunto nel settore di competenza quali evidenze appropriate.

#### *Parte responsabile*

34. La parte responsabile è la parte che ha la responsabilità dell'oggetto sottostante. In un incarico di attestazione la parte responsabile coincide spesso con il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione. La parte responsabile può essere o non essere la parte che conferisce al professionista l'incarico di *assurance* (la "parte conferente").

#### *Potenziali utilizzatori*

35. I potenziali utilizzatori sono la persona (le persone) o l'organizzazione (le organizzazioni) o il relativo gruppo (i relativi gruppi) che il professionista si aspetta utilizzeranno la relazione di *assurance*. La parte responsabile può essere uno dei potenziali utilizzatori ma non l'unico.
36. In alcuni casi, possono esserci potenziali utilizzatori diversi dai destinatari della relazione di *assurance*. Il professionista può non essere in grado di identificare tutti coloro che leggeranno la relazione di *assurance*, in particolare qualora molte persone dovessero avere accesso alla stessa. In tali circostanze, e in particolare qualora sia probabile che i possibili utilizzatori abbiano interessi ampiamente differenziati con riferimento all'oggetto sottostante, i potenziali utilizzatori possono essere limitati ai principali soggetti detentori di interessi significativi e comuni.

---

<sup>5</sup> Le espressioni "responsabile dell'incarico" e "soggetto incaricato" vanno intese, ove pertinente, come riferite alle figure equivalenti nell'ambito del settore pubblico.

37. I potenziali utilizzatori possono essere identificati in modi diversi, ad esempio attraverso un accordo tra il professionista e la parte responsabile o la parte conferente, oppure possono essere identificati da leggi o regolamenti. I potenziali utilizzatori o i loro rappresentanti possono essere direttamente coinvolti insieme al professionista e alla parte responsabile (nonché alla parte conferente, se diversa) nella determinazione dei termini dell'incarico. Indipendentemente dal coinvolgimento di altri soggetti, tuttavia, e diversamente da quanto accade in un incarico per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente (che comporta la rendicontazione dei risultati derivanti dalle procedure concordate con la parte conferente ed eventuali terze parti appropriate, piuttosto che di una conclusione):
- a) il professionista è responsabile della determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure;
  - b) il professionista può avere la necessità di svolgere ulteriori procedure se le informazioni pervenute alla sua attenzione sono significativamente diverse da quelle su cui era basata la definizione delle procedure pianificate.
38. In alcuni casi, i potenziali utilizzatori (per esempio, banche e autorità di vigilanza) impongono o richiedono alla parte o alle parti appropriate, di accordarsi per un incarico di *assurance* da svolgersi per uno scopo specifico. Quando negli incarichi vengono utilizzati criteri elaborati per uno scopo specifico, la relazione di *assurance* include una dichiarazione che avverta i lettori di questo fatto. Inoltre il professionista può ritenere appropriato indicare nella relazione di *assurance* che essa è destinata esclusivamente ad utilizzatori specifici. A seconda delle circostanze dell'incarico, ciò può essere conseguito limitando la distribuzione o l'utilizzo della relazione di *assurance*. Anche se una relazione di *assurance* può contenere una tale limitazione ogni qual volta sia destinata solo a potenziali utilizzatori specificati o per uno scopo specifico, l'assenza di una limitazione relativa ad un particolare utilizzatore o ad uno scopo specifico non implica di per sé la sussistenza di una responsabilità legale del professionista nei confronti di quell'utilizzatore o per quello scopo. La sussistenza di tale responsabilità dipenderà dalle circostanze del caso specifico e dall'ordinamento giuridico di riferimento.

### **Oggetto sottostante**

39. L'oggetto sottostante di un incarico di *assurance* può assumere molte forme, quali:
- performance o condizioni finanziarie storiche (ad esempio, dati storici relativi alla situazione patrimoniale e finanziaria, al risultato economico e ai flussi di cassa), per le quali le informazioni sull'oggetto possono essere la rilevazione, la misurazione, la presentazione e l'informativa rappresentate nel bilancio;
  - performance o condizioni finanziarie future (ad esempio, dati prospettici relativi alla situazione patrimoniale e finanziaria, al risultato economico e ai flussi di cassa), per le quali le informazioni sull'oggetto possono essere la rilevazione, la misurazione, la presentazione e l'informativa rappresentate in una previsione o proiezione finanziaria;
  - performance e condizioni non finanziarie (ad esempio, la performance di un'impresa), per le quali le informazioni sull'oggetto possono essere indicatori chiave di efficienza e di efficacia;
  - caratteristiche fisiche (ad esempio, la capacità produttiva di un impianto), per le quali le informazioni sull'oggetto possono consistere in un documento contenente le relative specifiche;
  - sistemi e processi (ad esempio, il controllo interno o il sistema IT di un'impresa), per i quali le informazioni sull'oggetto possono consistere in una dichiarazione sull'efficacia;

- comportamenti (ad esempio, la governance societaria, la conformità alla regolamentazione, le procedure nell'ambito delle risorse umane), per i quali le informazioni sull'oggetto possono consistere in una dichiarazione di conformità o di efficacia.

L'Appendice 4 mostra una suddivisione in categorie della gamma dei possibili oggetti sottostanti con alcuni esempi.

40. Oggetti sottostanti diversi hanno caratteristiche diverse che riguardano tra l'altro la misura in cui le relative informazioni sono di natura qualitativa o quantitativa, oggettiva o soggettiva, storica o prospettica, e si riferiscono a un momento specifico oppure a un periodo di tempo. Tali caratteristiche influenzano:
- a) la precisione con cui l'oggetto sottostante può essere misurato o valutato rispetto a determinati criteri;
  - b) la persuasività delle evidenze disponibili.

La relazione di *assurance* può evidenziare caratteristiche di particolare rilevanza per i potenziali utilizzatori.

41. L'appropriatezza di un oggetto sottostante non è influenzata dal livello di *assurance*, vale a dire che se un oggetto sottostante non è appropriato per un incarico di *assurance* ragionevole, esso non è appropriato nemmeno per un incarico di *assurance* limitata, e viceversa. Un oggetto sottostante appropriato è identificabile e può essere misurato o valutato in coerenza rispetto ai criteri identificati in modo tale che le informazioni risultanti sull'oggetto possano essere sottoposte a procedure per acquisire evidenze sufficienti e appropriate a supporto di una conclusione fondata su un'*assurance* ragionevole o su un'*assurance* limitata, a seconda dei casi.

## I criteri

42. I criteri sono i termini di riferimento utilizzati per misurare o valutare l'oggetto sottostante. I criteri possono essere formali; ad esempio, nella redazione del bilancio i criteri possono essere costituiti dai principi contabili internazionali (IFRS) o dai principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS); qualora oggetto della relazione sia l'efficacia operativa dei controlli interni, i criteri possono essere basati su un quadro di riferimento prestabilito per il controllo interno o da singoli obiettivi di controllo appositamente configurati per uno scopo; qualora oggetto della relazione sia il riscontro di conformità, i criteri possono essere costituiti da leggi, regolamenti o contratti applicabili. Esempi di criteri meno formali sono un codice di condotta elaborato internamente o un livello di performance concordato (come il numero di volte in cui si prevede che un particolare comitato si riunisca in un anno).
43. Per misurare o valutare in modo ragionevolmente coerente un oggetto sottostante, nell'ambito del giudizio professionale sono necessari criteri idonei. Senza il quadro di riferimento fornito da criteri idonei, qualsiasi conclusione può essere oggetto di interpretazioni soggettive e fraintendimenti. I criteri idonei variano in base al contesto ovvero sono pertinenti alle circostanze dell'incarico. Possono esserci criteri differenti anche per il medesimo oggetto sottostante, che porteranno a una diversa misurazione o valutazione. Ad esempio, uno dei criteri che il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione potrebbe scegliere per l'oggetto sottostante relativo alla soddisfazione della clientela, è il numero di reclami dei clienti che si sono conclusi con il riconoscimento della soddisfazione degli stessi; mentre un altro soggetto che effettui la misurazione o la valutazione potrebbe scegliere il numero di acquisti ripetuti nei tre mesi successivi al primo acquisto. Inoltre, i criteri possono essere idonei per un insieme particolare di circostanze dell'incarico ma possono non essere idonei per un insieme diverso di circostanze. Per esempio, l'emissione di una relazione per autorità governative o di vigilanza può richiedere l'utilizzo di un particolare insieme di criteri, ma tali criteri possono non essere idonei per un gruppo più ampio di utilizzatori.

44. Criteri idonei sono quelli che presentano le seguenti caratteristiche.
- a) **Pertinenza:** I criteri pertinenti danno luogo a informazioni sull'oggetto che supportano il processo decisionale dei potenziali utilizzatori.
  - b) **Completezza:** I criteri sono completi quando le informazioni sull'oggetto predisposte in conformità agli stessi non omettono fattori rilevanti che potrebbero ragionevolmente influire sulle decisioni dei potenziali utilizzatori prese sulla base di tali informazioni. I criteri completi comprendono, laddove pertinenti, termini di riferimento per la presentazione e l'informativa.
  - c) **Attendibilità:** I criteri attendibili consentono una misurazione o una valutazione ragionevolmente uniforme dell'oggetto sottostante, incluse, laddove pertinenti, la presentazione e l'informativa, qualora utilizzati in circostanze simili da professionisti diversi.
  - d) **Neutralità:** I criteri neutrali danno luogo a informazioni sull'oggetto prive di ingerenze a seconda delle circostanze dell'incarico.
  - e) **Comprensibilità:** I criteri comprensibili danno luogo a informazioni sull'oggetto che possono essere comprese dai potenziali utilizzatori.
45. Descrizioni vaghe delle aspettative o dei giudizi derivanti da esperienze personali non costituiscono criteri idonei.
46. Nel valutare l'idoneità dei criteri per un determinato incarico, l'importanza relativa di ciascuna delle precedenti caratteristiche è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale. L'idoneità dei criteri non è influenzata dal livello di *assurance*, vale a dire che se i criteri non sono idonei per un incarico di *assurance* ragionevole, essi non sono idonei nemmeno per un incarico di *assurance* limitata, e viceversa. I criteri possono essere previsti da leggi o regolamenti oppure emanati da organismi autorizzati o riconosciuti composti da esperti nel rispetto di un *due process* (criteri prestabiliti). Altri criteri possono essere elaborati appositamente allo scopo di predisporre le informazioni sull'oggetto nelle particolari circostanze dell'incarico. Il fatto che i criteri siano prestabiliti o elaborati appositamente influisce sul lavoro necessario per valutarne l'idoneità per un determinato incarico; per esempio, in assenza di elementi che indichino il contrario, si presume che i criteri prestabiliti siano idonei se sono pertinenti per le esigenze informative dei potenziali utilizzatori.
47. È necessario che i criteri siano resi disponibili ai potenziali utilizzatori al fine di consentire loro di comprendere come è stato misurato o valutato l'oggetto sottostante. I criteri sono resi disponibili ai potenziali utilizzatori in uno o più dei seguenti modi:
- a) sono pubblici;
  - b) sono inclusi in modo chiaro nella presentazione delle informazioni sull'oggetto;
  - c) sono inclusi in modo chiaro nella relazione di *assurance*;
  - d) per convenzione, come ad esempio il criterio della misurazione del tempo in ore e minuti.
48. I criteri possono anche essere resi disponibili solo a specifici potenziali utilizzatori, come ad esempio i termini di un contratto o i criteri emanati da un'associazione di settore, che sono resi disponibili ai soli operatori di quel settore, in quanto pertinenti esclusivamente per uno scopo specifico (si veda anche il paragrafo 38).
49. Il professionista stabilisce se i criteri siano idonei, come parte dell'incarico.

## Evidenze

50. Gli incarichi di *assurance* sono pianificati e svolti con un atteggiamento di scetticismo professionale al fine di acquisire evidenze sufficienti e appropriate nel contesto dell'incarico in merito al risultato ottenuto dalla misurazione o dalla valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri. È necessario esercitare il giudizio professionale nel valutare la significatività, il rischio dell'incarico, nonché la quantità e la qualità delle evidenze disponibili durante la pianificazione e lo svolgimento dell'incarico, in particolare nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure.

### *Scetticismo professionale*

51. Lo scetticismo professionale è un atteggiamento che implica prestare attenzione, per esempio:
- alle evidenze incoerenti con altre evidenze acquisite;
  - alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come evidenze;
  - alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure rispetto a quelle richieste dai principi di *assurance* pertinenti;
  - alle condizioni che possono segnalare probabili errori.
52. Mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico è necessario, ad esempio, per ridurre il rischio:
- di trascurare circostanze inusuali;
  - di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate;
  - di utilizzare assunzioni non appropriate nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure e nel valutarne i risultati.
53. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica delle evidenze. Ciò implica interrogarsi sulle evidenze incoerenti nonché sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini. Ciò implica altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza delle evidenze acquisite alla luce delle circostanze.
54. Tranne nel caso in cui l'incarico comporti l'acquisizione di un certo livello di *assurance* sul fatto che i documenti siano autentici, le registrazioni e i documenti possono essere accettati come autentici a meno che il professionista non abbia motivo di ritenere diversamente. Nondimeno, il professionista valuta l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come evidenze.
55. Non ci si può attendere che il professionista ignori l'esperienza passata per quanto riguarda l'onestà e l'integrità di coloro che forniscono le evidenze. Tuttavia, la convinzione che coloro che forniscono le evidenze siano onesti e integerrimi non esime il professionista dal mantenere il necessario scetticismo professionale.

### *Giudizio professionale*

56. Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento di un incarico di *assurance*. Ciò in quanto non è possibile interpretare i principi etici e i principi di *assurance* applicabili né assumere consapevolmente le necessarie decisioni nel corso dell'incarico, in mancanza di una formazione adeguata, delle conoscenze e

dell'esperienza pertinenti ai fatti e alle circostanze. Il giudizio professionale è necessario in particolare per le decisioni in merito:

- alla significatività e al rischio dell'incarico;
  - alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure utilizzate per rispettare le regole contenute nei principi di *assurance* pertinenti e per acquisire le evidenze;
  - alla valutazione se siano state acquisite evidenze sufficienti e appropriate e se sia necessario porre in essere ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi dei principi di *assurance* pertinenti. In particolare, nel caso di un incarico di *assurance* limitata, è richiesto giudizio professionale nel valutare se sia stato acquisito un livello adeguato di *assurance*;
  - nel caso di un incarico diretto, all'applicazione dei criteri all'oggetto sottostante e, se il professionista sceglie o elabora i criteri, alla loro scelta o elaborazione. Nel caso di un incarico di attestazione, alla valutazione dei giudizi espressi da altri;
  - alle conclusioni appropriate da trarre sulla base delle evidenze acquisite.
57. La caratteristica distintiva del giudizio professionale che ci si attende è che venga esercitato da un professionista la cui formazione, conoscenza ed esperienza siano servite a sviluppare le competenze necessarie alla formulazione di giudizi ragionevoli.
58. L'esercizio del giudizio professionale, in ogni caso particolare, si basa sui fatti e sulle circostanze noti al professionista. La consultazione sugli aspetti complessi o controversi nel corso dell'incarico, sia nell'ambito del team dell'incarico sia tra il team e altri soggetti ad un livello appropriato all'interno o all'esterno del soggetto incaricato, aiuta il professionista a formulare giudizi consapevoli e ragionevoli.
59. Il giudizio professionale può essere valutato sulla base del fatto che il giudizio cui si è pervenuti rifletta un'applicazione di qualità dei principi di *assurance* e di misurazione o di valutazione, che sia appropriato alla luce dei fatti e delle circostanze di cui il professionista era a conoscenza alla data della sua relazione di *assurance* e che sia coerente con tali fatti e circostanze.
60. È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata dell'incarico. Il giudizio professionale non è utilizzato per giustificare decisioni che non siano altrimenti supportate dai fatti e dalle circostanze dell'incarico o da evidenze sufficienti e appropriate.

#### *Sufficienza e appropriatezza delle evidenze*

61. La sufficienza e l'appropriatezza delle evidenze sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità delle evidenze. La quantità necessaria di evidenze è influenzata dai rischi che le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate (più elevati sono i rischi, maggiore è la quantità delle evidenze che probabilmente sarà necessaria) nonché dalla qualità di tali evidenze (maggiore è la loro qualità, minore può essere la quantità richiesta). L'acquisizione di un maggior numero di evidenze, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità (si vedano anche i paragrafi 81-82).
62. L'appropriatezza è la misura della qualità delle evidenze, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare la conclusione del professionista.
63. L'attendibilità delle evidenze è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisite. È possibile fare delle considerazioni di carattere generale sull'attendibilità delle varie tipologie di evidenze; tuttavia, tali considerazioni sono soggette ad importanti eccezioni. Anche qualora le evidenze siano acquisite da fonti esterne, possono sussistere circostanze che

potrebbero influenzarne l'attendibilità. Ad esempio, le evidenze acquisite da una fonte esterna possono non essere attendibili qualora la fonte non abbia le conoscenze appropriate o non sia obiettiva. Pur riconoscendo che possono esistere eccezioni, le seguenti considerazioni di carattere generale in merito all'attendibilità delle evidenze possono essere utili:

- le evidenze sono più attendibili quando sono acquisite da fonti esterne alla parte o alle parti appropriate;
  - le evidenze generate internamente sono più attendibili quando i relativi controlli sono efficaci;
  - le evidenze acquisite direttamente dal professionista (per esempio, mediante l'osservazione dell'applicazione di un controllo) sono più attendibili di quelle acquisite indirettamente o per deduzione (per esempio, mediante indagini sull'applicazione di un controllo);
  - le evidenze sono più attendibili ove esistano in forma documentale, sia essa cartacea, elettronica o in altro formato (ad esempio, il verbale di una riunione redatto contestualmente è normalmente più attendibile di una successiva esposizione verbale degli aspetti discussi).
64. Solitamente si acquisisce una maggiore *assurance* da evidenze coerenti provenienti da fonti diverse oppure di natura diversa, piuttosto che da evidenze considerate singolarmente. Inoltre, acquisire evidenze da fonti diverse o di natura diversa può convalidare le altre evidenze o indicare che una singola evidenza non è attendibile. Qualora le evidenze acquisite da una fonte siano incoerenti con quelle acquisite da un'altra fonte, è necessario stabilire quali ulteriori procedure siano necessarie per risolvere tale incoerenza.
65. In termini di acquisizione di evidenze sufficienti ed appropriate, è generalmente più complesso acquisire un'*assurance* su informazioni sull'oggetto che si riferiscono a un periodo piuttosto che su quelle che si riferiscono ad un momento specifico. Inoltre, le conclusioni fornite sui processi sono solitamente limitate al periodo a cui si riferisce l'incarico; il professionista non fornisce nessuna conclusione in merito al fatto se in futuro il processo continuerà a funzionare nel modo specificato.
66. Stabilire se siano stati acquisite evidenze sufficienti e appropriate sulle quali basare la conclusione del professionista è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale, che implica la considerazione del rapporto tra il costo per acquisire evidenze e l'utilità delle informazioni ottenute. Il professionista utilizza il giudizio professionale ed esercita lo scetticismo professionale nel valutare la quantità e la qualità delle evidenze, e quindi la loro sufficienza e appropriatezza, a supporto della relazione di *assurance*.

### *Significatività*

67. La significatività è rilevante nel pianificare e svolgere l'incarico di *assurance*, inclusa la definizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure, e nel valutare se le informazioni sull'oggetto non contengano errori. I giudizi professionali sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, ma non sono influenzati dal livello di *assurance*, vale a dire che, a parità di scopo e per gli stessi potenziali utilizzatori, la significatività per un incarico di *assurance* ragionevole è la stessa di quella per un incarico di *assurance* limitata poiché la significatività si basa sulle esigenze informative dei potenziali utilizzatori.
68. Gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni pertinenti prese dai potenziali utilizzatori sulla base delle informazioni sull'oggetto. La considerazione della significatività da parte del professionista è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale ed è influenzata dalla sua percezione delle esigenze informative comuni dei potenziali utilizzatori come gruppo. A meno che l'incarico non sia stato definito per soddisfare le particolari esigenze informative di utilizzatori specifici, il possibile effetto di errori su utilizzatori specifici, le cui esigenze informative possono variare considerevolmente, non viene solitamente considerato.



69. La significatività è considerata nel contesto di fattori qualitativi e, ove applicabili, di fattori quantitativi. Nel considerare la significatività nell'ambito di un particolare incarico, l'importanza relativa dei fattori qualitativi e quantitativi è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale.
70. La significatività riguarda le informazioni oggetto della relazione di *assurance* del professionista. Pertanto, quando l'incarico si riferisce solo ad alcuni e non a tutti gli aspetti delle informazioni sull'oggetto, la significatività è considerata soltanto in rapporto a quella parte delle informazioni sull'oggetto a cui si riferisce l'incarico.

#### *Rischio dell'incarico*

71. Le informazioni sull'oggetto possono non essere espresse correttamente nel contesto dell'oggetto sottostante e dei criteri e possono pertanto essere errate, potenzialmente in misura significativa. Ciò si verifica quando tali informazioni non riflettono correttamente l'applicazione dei criteri per misurare o valutare l'oggetto sottostante.
72. Il rischio dell'incarico è il rischio che il professionista esprima una conclusione inappropriata nel caso in cui le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate. Il rischio dell'incarico non riguarda, né include, i rischi connessi all'attività del professionista, come le perdite derivanti da controversie, la pubblicità negativa o altri eventi che si possono verificare in relazione a determinate informazioni sull'oggetto.
73. Molto raramente è possibile o conveniente, dal punto di vista del rapporto costi-benefici, annullare il rischio dell'incarico e, pertanto, un livello di "*assurance* ragionevole" è inferiore a un livello di *assurance* assoluta, a causa di fattori quali:
- l'utilizzo di metodi di selezione per lo svolgimento delle verifiche;
  - i limiti intrinseci del controllo interno;
  - il fatto che molte delle evidenze a disposizione del professionista sono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva;
  - l'utilizzo del giudizio professionale nella raccolta e nella valutazione delle evidenze nonché nel giungere alle conclusioni sulla base di tali evidenze;
  - in alcuni casi, le caratteristiche dell'oggetto sottostante qualora misurato o valutato rispetto ai criteri.
74. In generale, il rischio dell'incarico può essere rappresentato dalle componenti che seguono, sebbene non tutte siano necessariamente presenti o significative in tutti gli incarichi di *assurance*:
- a) rischi sui quali il professionista non ha influenza diretta, che a loro volta consistono:
- (i) nella possibilità che le informazioni sull'oggetto contengano un errore significativo indipendentemente da qualunque controllo ad esse riferito applicato dalla parte o dalle parti appropriate (rischio intrinseco);
  - (ii) nel rischio che un errore significativo contenuto nelle informazioni sull'oggetto non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno della parte o delle parti appropriate (rischio di controllo);
- b) rischi sui quali il professionista ha influenza diretta, che a loro volta consistono:
- (i) nel rischio che le procedure svolte dal professionista non individuino un errore significativo (rischio di individuazione);

(ii) nel caso di un incarico diretto, nei rischi collegati alla misurazione o alla valutazione da parte del professionista dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri (rischio di misurazione o di valutazione).

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

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

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

#### *Natura, tempistica ed estensione delle procedure*

76. Solitamente si utilizza una combinazione di procedure per acquisire un'*assurance* ragionevole o un'*assurance* limitata. Le procedure possono includere:

- ispezione;
- osservazione;
- richiesta di conferma;
- ricalcolo;
- riesecuzione;
- procedure di analisi comparativa;
- indagine.

L'esatta natura, tempistica ed estensione delle procedure varieranno da un incarico all'altro. Per molti incarichi di *assurance*, sono possibili in teoria infinite variazioni nelle procedure. In pratica, tuttavia, è difficile comunicarle in modo chiaro e inequivocabile.

77. Sia gli incarichi di *assurance* ragionevole sia quelli di *assurance* limitata richiedono l'applicazione di capacità e tecniche di *assurance* e la raccolta di evidenze sufficienti e appropriate come parte di un processo iterativo e sistematico che include l'acquisizione di una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico.

78. Un incarico di *assurance* ragionevole comporta:
- a) identificare e valutare i rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto, sulla base della comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico,
  - b) definire e svolgere procedure in risposta ai rischi identificati e valutati e per acquisire un'*assurance* ragionevole a supporto della conclusione del professionista;
  - c) valutare la sufficienza e l'appropriatezza delle evidenze acquisite nel contesto dell'incarico e, se necessario nelle circostanze, cercare di acquisire evidenze ulteriori.
79. In un incarico di *assurance* limitata, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure per la raccolta di evidenze sufficienti ed appropriate sono limitate rispetto a quelle di un incarico di *assurance* ragionevole. Un principio di *assurance* specifico per un oggetto sottostante può stabilire che, per esempio, per una determinata tipologia di incarico di *assurance* limitata siano acquisite evidenze sufficienti e appropriate, principalmente mediante procedure di analisi comparativa e indagini. In assenza di un principio di *assurance* specifico per un oggetto sottostante, tuttavia, le procedure per la raccolta di evidenze sufficienti e appropriate per altre tipologie di incarichi di *assurance* limitata possono consistere principalmente, o meno, in procedure di analisi comparativa e indagini, e possono variare a seconda delle circostanze dell'incarico, in particolare, a seconda dell'oggetto sottostante e delle esigenze informative dei potenziali utilizzatori e della parte conferente, ivi inclusi i relativi vincoli di tempo e di costo. La determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale e varierà da un incarico all'altro.
80. Un incarico di *assurance* limitata comporta:
- a) l'identificazione delle aree in cui è probabile che si verifichi un errore significativo nelle informazioni sull'oggetto sulla base della comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico;
  - b) la definizione e lo svolgimento delle procedure per fronteggiare tali aree e acquisire un'*assurance* limitata a supporto della conclusione del professionista;
  - c) qualora siano pervenuti all'attenzione del professionista elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate, la definizione e lo svolgimento di ulteriori procedure per acquisire altre evidenze.

#### *Quantità e qualità delle evidenze disponibili*

81. La quantità o la qualità delle evidenze disponibili è influenzata:
- a) dalle caratteristiche dell'oggetto sottostante e delle informazioni sull'oggetto. Ad esempio, ci si può aspettare la presenza di evidenze meno oggettive qualora le informazioni sull'oggetto siano di natura previsionale invece che storica (si veda il paragrafo 40);
  - b) da altre circostanze, come quando le evidenze ragionevolmente attese non sono disponibili a causa, ad esempio, della tempistica del conferimento dell'incarico al professionista, delle procedure dell'impresa in materia di conservazione dei documenti, di sistemi informativi inadeguati o delle limitazioni imposte dalla parte responsabile.

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

82. Una conclusione senza modifica non è appropriata né per un incarico di *assurance* ragionevole né per un incarico di *assurance* limitata quando:

- a) le circostanze impediscono al professionista di acquisire le evidenze necessarie per ridurre il rischio dell'incarico al livello appropriato; ovvero
- b) una delle parti dell'incarico impone una limitazione che impedisce al professionista di acquisire le evidenze necessarie per ridurre il rischio dell'incarico al livello appropriato.

### **Relazione di *assurance***

83. Il professionista giunge a una conclusione sulla base delle evidenze acquisite, ed emette una relazione scritta che contiene un'espressione chiara di tale conclusione di *assurance* in merito alle informazioni sull'oggetto. I principi di *assurance* stabiliscono gli elementi basilari per le relazioni di *assurance*.
84. In un incarico di *assurance* ragionevole, la conclusione del professionista è espressa in una forma positiva che comunica il proprio giudizio sul risultato della misurazione o della valutazione dell'oggetto sottostante.
85. Nel seguito vengono indicati alcuni esempi di conclusioni espresse in una forma appropriata per un incarico di *assurance* ragionevole:
- quando la conclusione è espressa con riferimento all'oggetto sottostante e ai criteri applicabili: "A nostro giudizio, l'impresa ha rispettato, in tutti gli aspetti significativi, le disposizioni della legge XYZ";
  - quando la conclusione è espressa con riferimento alle informazioni sull'oggetto e ai criteri applicabili: "A nostro giudizio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa al [data] e il risultato economico e i flussi di cassa dell'impresa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità al quadro normativo XYZ; " ovvero
  - quando la conclusione è espressa con riferimento ad una dichiarazione resa dalla parte appropriata: "A nostro giudizio, la dichiarazione di [la parte appropriata] che l'impresa ha rispettato le disposizioni della legge XYZ è, in tutti gli aspetti significativi, rappresentata correttamente, " ovvero "A nostro giudizio, la dichiarazione di [la parte appropriata] che gli indicatori chiave di performance sono presentati in conformità ai criteri XYZ è, in tutti gli aspetti significativi, rappresentata correttamente".

In un incarico diretto, la conclusione del professionista è formulata con riferimento all'oggetto sottostante e ai criteri.

86. In un incarico di *assurance* limitata, la conclusione del professionista è espressa in una forma che comunica se, sulla base dell'incarico svolto, siano pervenuti alla sua attenzione elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate, per esempio: "Sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, non sono pervenuti alla nostra attenzione elementi che ci facciano ritenere che l'impresa non ha rispettato, in tutti gli aspetti significativi, le disposizioni della legge XYZ".
87. Il professionista può scegliere uno stile di relazione in "forma sintetica" ("short-form") o in "forma estesa" ("long-form") per contribuire a una comunicazione efficace nei confronti dei potenziali utilizzatori. Le relazioni in "forma sintetica" includono solitamente soltanto gli elementi basilari. Le relazioni in "forma estesa" includono altre informazioni e spiegazioni che non sono finalizzate a influenzare la conclusione del professionista. Oltre agli elementi basilari, le relazioni in "forma estesa" possono descrivere i termini dell'incarico, i criteri utilizzati, i risultati riguardanti particolari aspetti dell'incarico, i dettagli delle qualifiche e delle esperienze del professionista e degli altri soggetti coinvolti nell'incarico, l'indicazione dei livelli di significatività e, in alcuni casi, delle raccomandazioni. L'inserimento di alcune di queste informazioni dipende dalla loro importanza per le esigenze informative dei potenziali utilizzatori.
88. La conclusione del professionista è chiaramente separata dalle informazioni o dalle spiegazioni che non sono finalizzate a influire su di essa, inclusi eventuali richiami di informativa, paragrafi relativi ad altri

aspetti, risultati riguardanti particolari aspetti dell'incarico, raccomandazioni o informazioni aggiuntive incluse nella relazione di *assurance*. La formulazione utilizzata chiarisce che i richiami di informativa, i paragrafi relativi ad altri aspetti, i risultati, le raccomandazioni o le informazioni aggiuntive non hanno lo scopo di ridurre l'importanza della conclusione del professionista.

89. Il professionista esprime una conclusione con modifica nelle seguenti circostanze:
- a) quando, secondo il suo giudizio professionale, esiste una limitazione allo svolgimento di procedure e il relativo effetto dell'aspetto può essere significativo. In questi casi, il professionista esprime una conclusione con rilievi ovvero dichiara l'impossibilità di esprimere una conclusione. In alcuni casi il professionista considera se recedere dall'incarico;
  - b) quando, secondo il suo giudizio professionale, le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate. In questi casi, il professionista esprime una conclusione con rilievi ovvero una conclusione negativa. Negli incarichi diretti in cui le informazioni sull'oggetto sono la conclusione del professionista e questi conclude che tutto o parte dell'oggetto sottostante non è, in tutti gli aspetti significativi, conforme ai criteri, anche tale conclusione verrebbe considerata con rilievi (o negativa, a seconda dei casi).
90. Si esprime una conclusione con rilievi qualora gli effetti, o i possibili effetti, di un aspetto non siano così significativi e pervasivi da richiedere una conclusione negativa o una dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione.
91. Qualora, dopo l'accettazione dell'incarico, si scopra che una o più condizioni indispensabili per un incarico di *assurance* non sono presenti, il professionista discute la questione con la parte o le parti appropriate, e stabilisce:
- a) se la questione possa essere risolta in modo soddisfacente per il professionista;
  - b) se sia appropriato proseguire l'incarico;
  - c) se comunicare la questione nella relazione di *assurance* e, in caso affermativo, con quali modalità.
92. Qualora, dopo l'accettazione dell'incarico, si scopra che alcuni o tutti i criteri non sono idonei o che tutto o parte dell'oggetto sottostante non è appropriato per un incarico di *assurance*, il professionista considera se recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito da leggi o da regolamenti applicabili. Se il professionista prosegue l'incarico, esprime:
- a) una conclusione con rilievi o negativa, a seconda di quanto l'aspetto sia significativo e pervasivo, nei casi in cui, sulla base delle evidenze raccolte, il professionista ritenga probabile, secondo il proprio giudizio professionale, che i criteri applicabili non idonei o l'oggetto sottostante inappropriato siano fuorvianti per i potenziali utilizzatori; ovvero
  - b) una conclusione con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere una conclusione in base, secondo il suo giudizio professionale, alla significatività e alla pervasività dell'aspetto, negli altri casi.

## **Altri aspetti**

### *Altri obblighi di comunicazione*

93. Il professionista considera se, sulla base dei termini dell'incarico e delle altre circostanze dello stesso, siano pervenuti alla sua attenzione eventuali aspetti da comunicare alla parte responsabile, al soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, alla parte conferente, ai responsabili delle attività di governance o ad altri soggetti.

### *Documentazione*

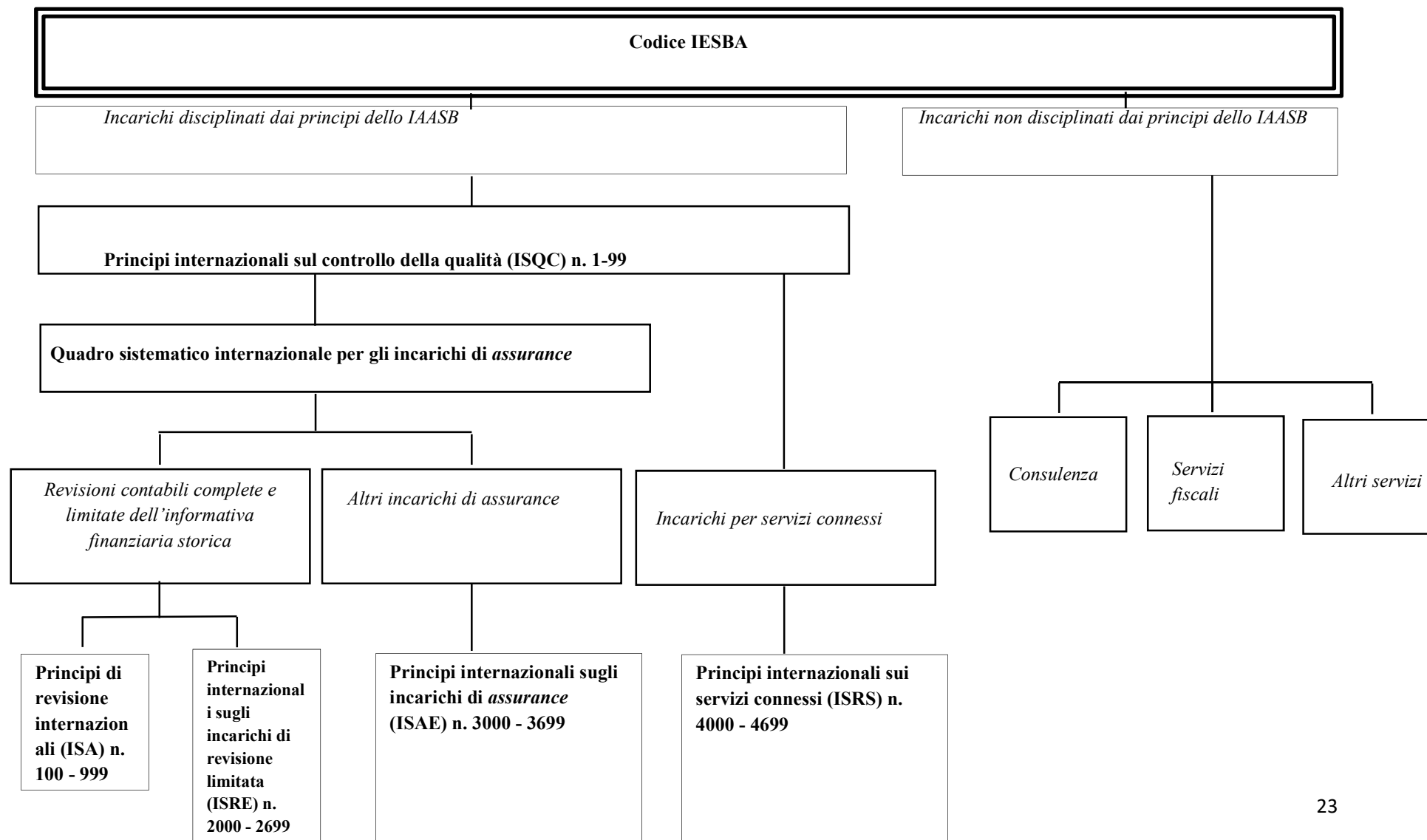
94. La documentazione dell'incarico fornisce una registrazione degli elementi alla base della relazione di *assurance* quando è predisposta tempestivamente ed è sufficiente e appropriata a consentire ad un professionista esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere:
- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure svolte in conformità ai principi di *assurance* pertinenti e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
  - b) i risultati delle procedure svolte e le evidenze acquisite;
  - c) gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.
95. La documentazione dell'incarico include le modalità con le quali il professionista ha affrontato eventuali incoerenze tra le informazioni da lui identificate e la sua conclusione finale relativamente ad un aspetto significativo.

### **Utilizzo inappropriato del nome del professionista**

96. Un professionista viene associato ad un oggetto sottostante, o alle relative informazioni sull'oggetto, qualora emetta una relazione sulle informazioni relative a quell'oggetto sottostante o acconsenta all'utilizzo del proprio nome nell'ambito di un rapporto di natura professionale che riguarda il suddetto oggetto, ovvero le relative informazioni sull'oggetto. Se il professionista non viene associato in questo modo, terze parti non possono presumere nessuna responsabilità da parte del professionista. Se il professionista viene a conoscenza del fatto che una parte sta utilizzando in modo inappropriato il suo nome in associazione a un oggetto sottostante, o alle informazioni sull'oggetto, il professionista richiede a detta parte di cessare tale comportamento. Il professionista considera altresì la necessità di ulteriori misure, come informare qualsiasi terzo utilizzatore conosciuto del fatto che viene utilizzato il suo nome in modo inappropriato oppure richiedere un parere legale.

**Pronunce emanate dallo IAASB, le relazioni tra di loro e con il Codice IESBA**

L'Appendice illustra l'ambito delle pronunce emanate dallo IAASB, le relazioni tra di loro e con il Codice IESBA.



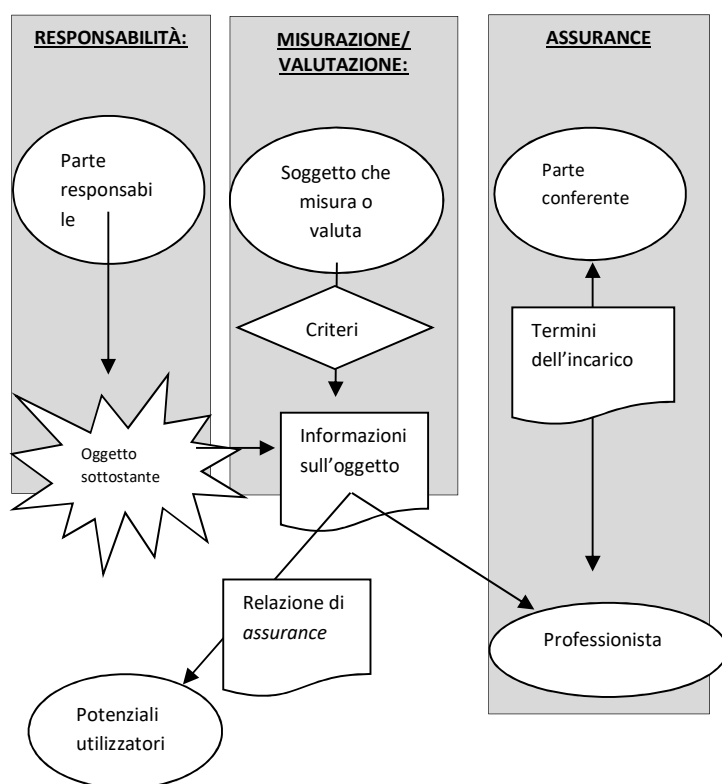
### Incarichi di attestazione e incarichi diretti

La presente Appendice illustra le differenze tra un incarico di attestazione e un incarico diretto.

1. In un incarico di attestazione, il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione, diverso dal professionista, misura o valuta l'oggetto sottostante rispetto ai criteri, e il risultato di ciò sono le informazioni sull'oggetto. Le informazioni sull'oggetto possono non essere espresse correttamente nel contesto dell'oggetto sottostante e dei criteri e possono pertanto essere errate, potenzialmente in misura significativa. Il ruolo del professionista in un incarico di attestazione è quello di acquisire evidenze sufficienti e appropriate al fine di esprimere una conclusione sul fatto se le informazioni sull'oggetto, così come predisposte dal soggetto che ha effettuato la misurazione o la valutazione, non contengano errori significativi.
2. In un incarico diretto il professionista misura o valuta l'oggetto sottostante rispetto ai criteri e presenta le informazioni risultanti sull'oggetto all'interno della relazione di *assurance*, o allegandole alla stessa. In un incarico diretto la conclusione del professionista indica il risultato ottenuto dalla misurazione o valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri. In alcuni incarichi diretti la conclusione del professionista coincide con le informazioni sull'oggetto o è parte di esse. A seconda dell'oggetto sottostante:
  - a) in un incarico diretto, il risultato della misurazione o della valutazione può essere simile a una relazione o a una dichiarazione predisposta dal soggetto che ha effettuato la misurazione o la valutazione in un incarico di attestazione. In altre circostanze, tuttavia, il risultato, ossia le informazioni sull'oggetto, può essere riflesso nella descrizione dei risultati e degli elementi alla base della conclusione del professionista in una relazione di *assurance* in forma estesa;
  - b) il professionista può utilizzare dati raccolti o compilati da altri. Per esempio, i dati possono provenire da un sistema informativo tenuto dalla parte responsabile.
3. Oltre a misurare o valutare l'oggetto sottostante, in un incarico diretto il professionista applica altresì capacità e tecniche di *assurance* per acquisire evidenze sufficienti e appropriate al fine di esprimere una conclusione sul fatto se le informazioni sull'oggetto siano significativamente errate. Il professionista può acquisire tali evidenze contemporaneamente alla misurazione o alla valutazione dell'oggetto sottostante, ma può anche acquisirle prima o dopo tale misurazione o valutazione.
4. Il valore di un incarico diretto risiede nella combinazione:
  - a) dell'indipendenza del professionista dall'oggetto sottostante, dalla parte conferente, dai potenziali utilizzatori e dalla parte responsabile, nonostante il professionista non sia indipendente dalle informazioni sull'oggetto in quanto le ha predisposte;
  - b) delle capacità e tecniche di *assurance* applicate nella misurazione o nella valutazione dell'oggetto sottostante, che danno luogo alla raccolta di evidenze in quantità e qualità simili a quelli di un incarico di attestazione. Il fatto di acquisire evidenze sufficienti e appropriate distingue un incarico diretto da un mero incarico di compilazione. Ad esempio, se il professionista stesse compilando una dichiarazione sulle emissioni dei gas a effetto serra di un'impresa, non verificherebbe la calibrazione degli strumenti di monitoraggio. In un incarico diretto, tuttavia, il professionista, ove pertinente, calibrerebbe gli strumenti di monitoraggio nell'ambito del processo di misurazione, oppure verificherebbe la loro calibrazione effettuata da altri come se si trattasse di un incarico di attestazione.



**Le parti di un incarico di *assurance***



1. Tutti gli incarichi di *assurance* hanno almeno tre parti: la parte responsabile, il professionista e i potenziali utilizzatori. A seconda delle circostanze dell'incarico, il ruolo del soggetto che effettua la misurazione o la valutazione o della parte conferente può anche essere distinto.
2. Il diagramma sopra illustrato mostra come i ruoli seguenti siano connessi a un incarico di *assurance*:
  - a) la parte responsabile ha la responsabilità dell'oggetto sottostante;
  - b) il soggetto che effettua la misurazione o la valutazione utilizza i criteri per misurare o valutare l'oggetto sottostante da cui derivano le informazioni sull'oggetto;
  - c) la parte conferente concorda i termini dell'incarico con il professionista;
  - d) il professionista acquisisce evidenze sufficienti e appropriate al fine di esprimere una conclusione volta ad accrescere il grado di fiducia dei potenziali utilizzatori, diversi dalla parte responsabile, nelle informazioni sull'oggetto;
  - e) i potenziali utilizzatori prendono decisioni sulla base delle informazioni sull'oggetto. I potenziali utilizzatori sono la persona (le persone) o l'organizzazione (le organizzazioni), o il relativo gruppo (i relativi gruppi), che il professionista si aspetta utilizzeranno la relazione di *assurance*. In alcuni casi, possono esserci potenziali utilizzatori diversi dai destinatari della relazione di *assurance*.

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

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

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

- l'oggetto sottostante e i criteri applicabili;
- le informazioni sull'oggetto e i criteri applicabili; ovvero

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

**Suddivisione in categorie degli oggetti sottostanti**

La seguente tabella mostra una suddivisione in categorie della gamma di possibili oggetti sottostanti con alcuni esempi. Per alcune categorie non viene fornito nessun esempio poiché è improbabile che vengano svolti incarichi di *assurance* riguardanti le informazioni rientranti in queste categorie. La suddivisione in categorie non è necessariamente completa, le categorie non si escludono necessariamente a vicenda, e alcuni oggetti sottostanti o informazioni sull'oggetto possono avere componenti in più di una categoria; per esempio, è probabile che il bilancio integrato e la rendicontazione sulla responsabilità sociale d'impresa contengano informazioni sia storiche sia di natura previsionale, nonché informazioni sia finanziarie sia non finanziarie. Inoltre, in alcuni casi, gli esempi sono le informazioni sull'oggetto, in altri sono l'oggetto sottostante o semplicemente un'indicazione sul tipo di questione per cui le informazioni potrebbero essere utili, a seconda di quale sia il profilo più adeguato nelle circostanze.

Informazioni su:		Informazioni storiche	Informazioni di natura previsionale
Aspetti finanziari	Risultati	Bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile	<ul style="list-style-type: none"> <li>Previsione/proiezione dei flussi di cassa</li> </ul>
	Situazione		<ul style="list-style-type: none"> <li>Previsione/proiezione della situazione patrimoniale e finanziaria</li> </ul>
Aspetti non finanziari	Performance Utilizzo delle risorse / Valore prodotto in rapporto ai costi sostenuti (in seguito anche "value for money")	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dichiarazione sulle emissioni dei gas a effetto serra</li> <li>Bilancio di sostenibilità</li> <li>Indicatori chiave di performance (KPI)</li> <li>Dichiarazione sull'utilizzo efficace delle risorse</li> <li>Dichiarazione sul <i>value for money</i></li> <li>Rendicontazione sulla responsabilità sociale d'impresa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Riduzioni attese delle emissioni attribuibili a nuove tecnologie, o gas a effetto serra assorbiti da nuovi alberi piantati.</li> <li>Dichiarazione che un'azione proposta produrrà <i>value for money</i></li> </ul>
	Condizione	<ul style="list-style-type: none"> <li>Descrizione di un sistema/processo così come messo in atto in un momento specifico</li> </ul>	

<b>Informazioni su:</b>		<b>Informazioni storiche</b>	<b>Informazioni di natura previsionale</b>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Caratteristiche fisiche, per esempio, la dimensione di un immobile locato</li> </ul>	
<b>Sistema / Processo</b>	<b>Descrizione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La descrizione di un sistema di controllo interno</li> </ul>	
	<b>Configurazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La configurazione dei controlli presso un fornitore di servizi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La configurazione dei controlli proposti per un futuro processo di produzione</li> </ul>
	<b>Operatività / Performance</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'efficacia operativa delle procedure di assunzione e formazione del personale</li> </ul>	
<b>Aspetti del comportamento</b>	<b>Conformità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La conformità di un'impresa, per esempio, a clausole dei contratti di finanziamento, o a specifiche disposizioni di legge o regolamentari</li> </ul>	
	<b>Comportamento delle persone</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valutazione dell'efficacia del comitato per il controllo interno e la revisione contabile</li> </ul>	
	<b>Altro</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'idoneità allo scopo di un pacchetto software</li> </ul>	