

COMMISSIONE ESG, SVILUPPO SOSTENIBILE E CORPORATE REPORTING

Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità
Standard on Sustainability Assurance Engagement (SSAE Italia)

*Pier Paolo Baldi - Vice Presidente Commissione ESG, Sviluppo
Sostenibile e Corporate Reporting*

Sede ODCEC Roma 19/05/2025



Dott. Pier Paolo Baldi

www.sdcassociati.com - www.csr-3.com
<https://www.linkedin.com/in/pier-paolo-baldi/>
baldi@sdccassociati.com
info@csr-3.com
Cell. 347 9603085

Attività professionale e formazione:

- Dottore Commercialista e Revisore Legale – Esperienza in Ernst & Young Financial Business Advisor e proprio Studio Professionale dal 2006 - Co-Fondatore e CEO della CSR-3 Srl www.csr-3.com Startup Innovativa e Società Benefit specializzata nella rendicontazione di sostenibilità e nelle attività ESG
- Componente di organi di controllo e comitati ESG per Società di gruppi quotati e non
- Consulente in ambito di sostenibilità per società quotate (obbligate 254/2014), quotate Euronext Growth Milan, branch italiane di multinazionali e PMI non quotate
- TEB – The Effective Board per amministratori indipendenti ed organi di controllo per società quotate; Executive MBA alla LUISS di Roma; Specializzazione sulla *Creazione di valore aziendale con la Sostenibilità* alla SDA Bocconi
- Esperto nei temi di Corporate Social Responsibility e Sustainable Enterprise Risk Management, informativa di sostenibilità con approfondita conoscenza dello Standard GRI, Integrated Reporting e ESRS, delle Società Benefit e B-Corp, delle politiche di transizione ai Sustainable Business Model

Attività per il Consiglio Nazionale Commercialisti, Ordine e Ass.ni e pubblicazioni in ambito ESG:

- Componente Commissione ESG, Governance e Finanza del CN dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili sin dalla Direttiva 95/2014
- Componente del Comitato Scientifico della Fondazione Centro Studi UNGDCEC sui temi di sostenibilità
- Componente per il CN dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del «Corporate Reporting Forum» (CN, Assirevi, Ned-Community)
- Socio del GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (ora Gruppo Bilanci e Sostenibilità) <https://www.gruppobilancisostenibilita.org/>
- Vice Presidente Commissione ESG, Sviluppo sostenibile e Corporate reporting Ordine Commercialisti di Roma
- Autore di numerosi articoli sui temi ESG su Il Sole 24 Ore, Italia Oggi, Milano Finanza, Giuffrè e riviste scientifiche specializzate. Autore del volume «SUCCESSO SOSTENIBILE E VALORE DELL'IMPRESA – Le tematiche ESG al centro di un nuovo modello di sviluppo economico» edito da Eurilink University Press – ISBN: 979 12 80164 339

Indice

- Quadro normativo di riferimento sulla revisione di sostenibilità
 - Art. 8 del D.Lgs. 125/2024
 - Art. 14 D. Lgs. 39/2010
 - Art. 11 comma 2-bis D. Lgs. 39/2010
- La Formazione dei Revisori - Nuovi obblighi per tirocinanti e revisori legali
- Principi di Revisione
 - ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements)
 - ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance)
 - SSAE – Italia (Standard on Sustainability Assurance Engagement)

Quadro normativo di riferimento sulla revisione di sostenibilità

**Il recepimento della CSRD in Italia con il
Decreto Legislativo n.125/2024**

La Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), recepita con il D. Lgs. 125/2024, introduce nuovi obblighi per la rendicontazione sulla sostenibilità.

- *Obbligo di includere i dati ESG nella relazione sulla gestione e nel bilancio di esercizio.*
- *Nuove regole per l'attestazione della conformità e la formazione dei revisori legali.*

Art. 8 del D.Lgs. 125/2024

Attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità



1. Il revisore della **rendicontazione di sostenibilità abilitato**, appositamente incaricato, esprime con la relazione di cui all'[articolo 14-bis del D. Lgs. 39 del 2010](#), le proprie conclusioni circa **la conformità della rendicontazione** alle norme del decreto che ne disciplinano i criteri di redazione, la conformità **all'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità** nonché circa la **conformità all'osservanza degli obblighi di informativa** previsti dal regolamento **Tassonomia sugli investimenti sostenibili**.



2. Il revisore **può essere lo stesso revisore** legale incaricato della revisione legale del bilancio **o un diverso revisore legale**.

Evoluzione
Standard

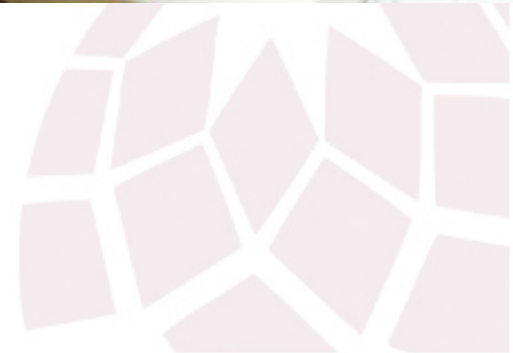
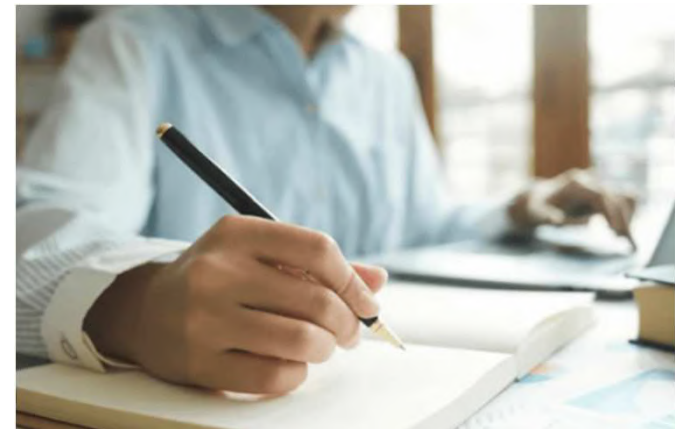
3. Le conclusioni della relazione sono basate su un incarico finalizzato **ad acquisire un livello di sicurezza limitato**. Successivamente l'incarico sarà finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole

Art. 8 del D.Lgs. 125/2024

L'articolo viene attivato e applicato obbligatoriamente per attestare la conformità della rendicontazione di sostenibilità (art. 8 del D. Lgs. 125/2024).

La relazione di attestazione comprende:

- a) Un **paragrafo introduttivo** che identifica la rendicontazione di sostenibilità sottoposta ad attestazione, la data e il periodo a cui si riferisce, nonché il quadro normativo di riferimento;*
- b) Una **descrizione della portata di attività di attestazione** della conformità della rendicontazione di sostenibilità che indica almeno i principi di attestazione in base ai quali tali attività sono svolte;*
- c) Include le conclusioni di cui al comma 1*





Art. 11 comma 2-bis Decreto 39/2010

In conformità dell'articolo 11, comma 2-bis del decreto 27 gennaio 2010, n. 39, con determina del 30 gennaio 2025, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha rilasciato il Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità – Standard on Sustainability Assurance Engagement – SSAE (Italia)

Art. 11 comma 2-bis Decreto 39/2010

2-bis. «Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1-bis da parte della Commissione europea, l'attività di attestazione è svolta in conformità ai principi di attestazione elaborati, tenendo conto dei principi di attestazione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, sulla base delle medesime convenzioni di cui all'ultimo periodo del comma precedente».

Art. 14 D. Lgs. 39/2010

Il revisore abilitato esprime le proprie conclusioni sulla rendicontazione di sostenibilità (CSRD – D. Lgs. 125/2024), la conformità all'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità (formato ESEF – European Single Electronic Format; ad oggi ancora non obbligatorio) nonché circa la conformità all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dalla Tassonomia UE.

La relazione comprende:

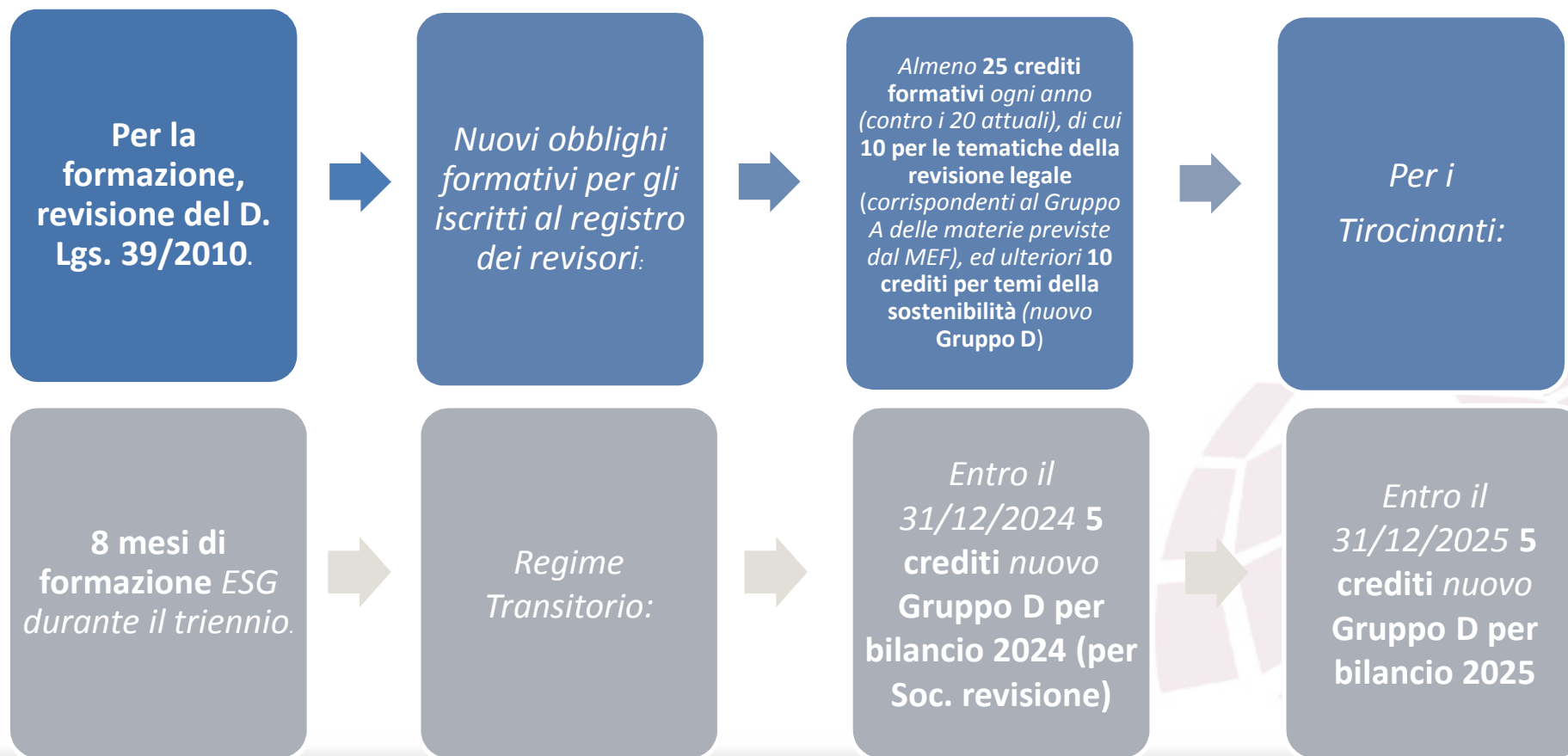
- a) un paragrafo introduttivo che identifica la rendicontazione di sostenibilità sottoposta ad attestazione, la data e il periodo cui si riferisce, nonché il quadro normativo di riferimento;
- b) una descrizione della portata delle attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità che indica almeno i principi di attestazione in base ai quali tali attività sono state svolte;
- c) le conclusioni di cui al comma 1.

I soggetti incaricati della attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità hanno diritto di ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di attestazione e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione.

Indice

- Quadro normativo di riferimento sulla revisione di sostenibilità
 - Art. 8 del D.Lgs. 125/2024
 - Art. 14 D. Lgs. 39/2010
 - Art. 11 comma 2-bis D. Lgs. 39/2010
- La Formazione dei Revisori - Nuovi obblighi per tirocinanti e revisori legali
- Principi di Revisione
 - ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements)
 - ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance)
 - SSAE – Italia (Standard on Sustainability Assurance Engagement)

La Formazione dei Revisori



Formazione Revisori – Materie Gruppo D

Materie Gruppo D: materie cui all'articolo 8 paragrafo 3 Direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla Direttiva (UE) 2022/2464 – non caratterizzanti. D.1 Rendicontazione di sostenibilità – definizione generale dei contenuti

1. Principi di rendicontazione di sostenibilità
2. Principi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità
3. Esercitazione sulla matrice di sostenibilità
4. Doppia materialità e casi operativi
5. Tassonomia della sostenibilità
6. Exposure Draft dell'ISSA 5000
7. Il principio professionale AA 1000 della Fondazione Accountability
8. Analisi di sostenibilità
9. Il Due Process nella sostenibilità
10. La GRI e i principi professionali di riferimento



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Materie di Esame per Tirocinanti

- *Obblighi legali e principi per la rendicontazione di sostenibilità;*
- *Analisi della sostenibilità;*
- *Procedure di Due diligence;*
- *Attestazione della conformità del Sustainability Reporting.*



Novità principali della Circolare n. 37 del 2024: part 2

Obblighi formativi post-abilitazione:

- Una volta ottenuta l'abilitazione, i revisori saranno tenuti a rispettare gli obblighi di formazione continua previsti dal **decreto legislativo n. 39 del 2010**, che ora includono almeno **25 crediti formativi annuali**. Di questi, almeno **10 crediti devono riguardare la revisione legale** e almeno **10 la rendicontazione e attestazione della sostenibilità**.
- Durante il periodo transitorio, i revisori che intendono ottenere l'abilitazione per l'attestazione della sostenibilità continueranno a seguire gli obblighi formativi previsti dal sistema precedente, con almeno **20 crediti formativi annuali**.

Comunicazione dei crediti acquisiti:

- Le **società e gli enti accreditati** per la formazione continua e le **società di revisione** devono trasmettere tempestivamente le comunicazioni relative ai crediti acquisiti nelle materie di **rendicontazione di sostenibilità**.
- Queste comunicazioni dovranno essere inviate separatamente rispetto agli altri crediti formativi, in modo da facilitare la verifica degli obblighi specifici relativi alla sostenibilità.

Regime transitorio:

- È stato previsto un **regime transitorio semplificato** per i revisori che sono già iscritti nel Registro prima del **1° gennaio 2026**. Questi revisori, per diventare abilitati all'attestazione della sostenibilità, devono aver acquisito almeno 5 crediti annuali in materia di sostenibilità e presentare domanda di abilitazione.
- Non è consentito frazionare i crediti formativi richiesti (5 crediti) tra il 2024 e il 2025; devono essere acquisiti tutti nel corso di un solo anno.

Indice

- Quadro normativo di riferimento sulla revisione di sostenibilità
 - Art. 8 del D.Lgs. 125/2024
 - Art. 14 D. Lgs. 39/2010
 - Art. 11 comma 2-bis D. Lgs. 39/2010
- La Formazione dei Revisori - Nuovi obblighi per tirocinanti e revisori legali
- Principi di Revisione
 - ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements)
 - ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance)
 - SSAE – Italia (Standard on Sustainability Assurance Engagement)

Evoluzione dei Principi di Revisione ESG a livello internazionale

1

ISAE 3000 (limited assurance)

Prima fase

Riferimento normativo: *ISAE 3000 (Revised) – International Standard on Assurance Engagements, emesso dall'IAASB (IFAC)*

Contesto: *Prima dell'obbligo normativo europeo, l'assurance sulla sostenibilità era volontaria e limitata a iniziative di trasparenza da parte delle imprese (bilanci di sostenibilità, ESG report, ecc.)*

2

ISSA 5000 (Sustainability Assurance)

Seconda fase

Riferimento normativo: *Direttiva UE 2022/2464 (CSRD) e suo recepimento con D.Lgs. 125/2024*

Contesto: *Specifica per l'assicurazione delle informazioni di sostenibilità. Prevista per incarichi relativi a periodi che iniziano dal 15 dicembre 2026*

3

Omnibus package

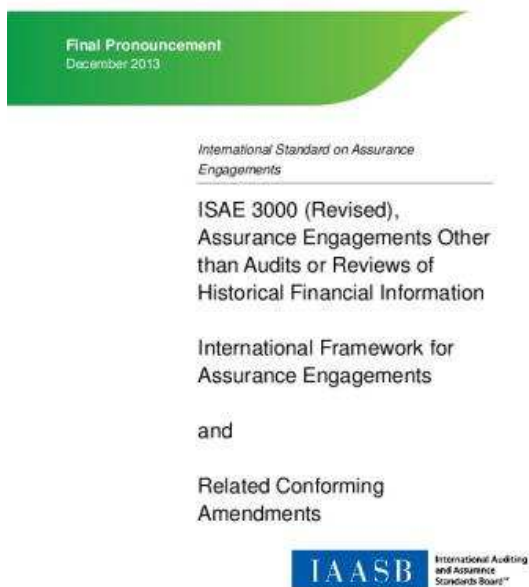
Terza fase

Omnibus *prevede la revisione del passaggio da limited a reasonable assurance, promettendo apposite nuove guidelines entro il 2026*



Principi di Revisione – ISAE 3000

L'**ISAE 3000** (Revised) è lo standard internazionale principale per la revisione di informazioni non finanziarie. Emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), esso fornisce un quadro metodologico per condurre incarichi di assurance su dati di natura ambientale, sociale e di governance (ESG).



Limited Assurance

Rappresenta un livello di sicurezza moderata fornito dal revisore.

Si sostanzia in un **giudizio negativo**, ad esempio: «Sulla base delle procedure svolte, nulla è emerso che ci porti a ritenere che la rendicontazione non sia conforme ai criteri applicabili»

Reasonable Assurance

Rappresenta un livello di sicurezza elevato, pur non essendo assoluto. Tipico delle revisioni contabili tradizionali, ma previsto come evoluzione futura per la rendicontazione di sostenibilità.

Procedure approfondite, test dettagliati e prove documentali

Principi di Revisione – ISSA 5000

L'**ISSA 5000** (International Standard on Sustainability Assurance) è stato recentemente emanato dall'**IAASB** (International Auditing and Assurance Standards Board) con l'obiettivo di stabilire un quadro globale per l'assicurazione delle informazioni di sostenibilità. Per supportare la transizione e l'adozione del nuovo standard, l'**IAASB** rilascerà nel 2025 materiale aggiuntivo e guide pratiche che aiuteranno professionisti e organizzazioni a implementare correttamente le nuove linee guida.

Final Pronouncement
November 2024

International Standard on Sustainability Assurance
5000

ISSA 5000
General Requirements for
Sustainability Assurance
Engagements

And

Conforming and Consequential
Amendments to Other IAASB
Standards Arising from
ISSA 5000

IAASB International Auditing
and Assurance
Standards Board

Applicabilità Globale: *L'**ISSA 5000** definisce i requisiti per condurre incarichi di assurance su informazioni di sostenibilità (ESG), applicandosi a tutte le tipologie di aziende e tematiche, come clima, biodiversità e pratiche lavorative. È progettato per armonizzarsi con framework come **ISSB**, **GRI** e **CSRD***

Flessibilità nell'Assurance: *Lo standard copre sia incarichi di **reasonable assurance** (alto livello di fiducia) sia di **limited assurance** (livello di fiducia inferiore ma significativo), con un focus sulla duplice materialità (impatti esterni e rischi aziendali)*

Gestione della Qualità ed Etica: *Integra il Codice Etico IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) e gli standard di gestione della qualità **ISQM 1** (International Standard on Quality Management 1), assicurando indipendenza e competenze adeguate per i revisori e il team incaricato*

Data di Entrata in Vigore: *Sarà obbligatorio per incarichi relativi a periodi che iniziano dal **15 dicembre 2026**, con possibilità di adozione anticipata, offrendo tempo per l'adattamento alle aziende e ai revisori*



Principio di attestazione della rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)

**Ente competente:
Ministero
dell'Economia e delle
Finanze (MEF)**

In conformità dell'articolo 11, comma 2-bis del decreto 27 gennaio 2010, n. 39, [con determina del 30 gennaio 2025](#), il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha rilasciato il [Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE \(Italia\)](#).

Il documento definisce le responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità e le modalità di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità individuale rispetto a quanto previsto dal D. Lgs. 125/2024 e si applica agli incarichi relativi ai periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente.

Principio di attestazione della rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)

IN SINTESI:

Ente e normativa di riferimento: Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), che adotta il principio di attestazione SSAE in attuazione al D. Lgs. 125/2024 e direttiva CSRD. Emanato il 30/01/2025.

Gestione della Qualità ed Etica: *Applicazione degli standard internazionali ISAE 3000R (assurance limitata), ISQM 1 (International Standard on Quality Management) e ISQC 1 (International Standards on Quality Control) per la gestione della qualità e il rispetto del principio di scetticismo professionale;*

Data di Entrata in Vigore: *Incarichi di attestazione limitata sulla rendicontazione di sostenibilità, relativi ai periodi amministrativi dal 1° gennaio 2024 e successivi;*

SSAE (Italia):
il nuovo principio di
attestazione per la
rendicontazione di
sostenibilità

I principi di revisione ISA Italia e i relativi aggiornamenti sono adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato e sono predisposti con la collaborazione con le associazioni e gli ordini professionali (l'Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL) su base convenzionale, e CONSOB, ai sensi degli articoli 11 e 12 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Principio di attestazione della rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)

IN SINTESI:

Riguarda le **responsabilità** del revisore della rendicontazione di sostenibilità per gli **incarichi finalizzati** ad acquisire un livello di sicurezza limitato sulla conformità (artt. 3, 4, D. lgs 125/2024) a:

- i **principi di rendicontazione ESRS**;
- il **Regolamento Tassonomia UE**.

E' basato sull'ISAE 3000.

Ha la finalità di:

- Definire le procedure di revisione ivi incluse quelle relative al processo di valutazione della **doppia rilevanza**;
- Definire gli obblighi di informativa previsti dal Regolamento Tassonomia;
- Definire il contenuto del modello di relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità da emettere ai sensi dell'**articolo 14-bis del D.Lgs. 39/10** all'esito dello svolgimento dell'incarico finalizzato ad acquisire un livello di **sicurezza limitato**.

**SSAE (Italia):
il nuovo principio di
attestazione per la
rendicontazione di
sostenibilità**

Principio di attestazione della rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)

IN SINTESI:

Necessità che la rendicontazione di sostenibilità permetta di far comprendere:

- a) la **rappresentazione e analisi** del contesto in cui opera, compresi: **le proprie attività**, i propri **rapporti commerciali** e i **portatori di interessi**;
- b) verifica se l'impresa **ha consultato i portatori di interesse** coinvolti (ad esempio i rappresentanti dei lavoratori) e i tipi di canali di coinvolgimento e di dialogo sociale;
- c) come l'impresa ha **identificato gli impatti, i rischi e le opportunità (IRO)** relativi alle questioni di sostenibilità alla luce delle informazioni emerse dall'analisi del contesto in cui opera, e dalla consultazione dei portatori di interessi coinvolti;
- d) come l'impresa **ha valutato e definito** gli impatti, i rischi e le opportunità rilevanti;
- e) come l'impresa **ha definito le informazioni rilevanti** in relazione alle questioni di sostenibilità.

**SSAE (Italia):
il nuovo principio di
attestazione per la
rendicontazione di
sostenibilità**

Principio di attestazione della rendicontazione di Sostenibilità - Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)

IN SINTESI:

Coerentemente all' ISAE 3000R il revisore della sostenibilità deve:

1. identificare le aree della rendicontazione di sostenibilità nelle quali è probabile che esista un rischio di **errore significativo per le questioni di sostenibilità legato a:** eventi incerti e misurazioni incerte, ad esempio nell'analisi e valutazione del rischio climatico;
2. definire e svolgere le procedure per fronteggiare i rischi significativi, con la finalità di acquisire un'*assurance* limitata a supporto delle proprie conclusioni sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità ai principi ESRS e del Decreto.

**SSAE (Italia):
il nuovo principio di
attestazione per la
rendicontazione di
sostenibilità**

Grazie dell'attenzione

Dott. Pier Paolo Baldi

*Dottore Commercialista, Revisore Legale e Vice Presidente Commissione ESG, Sviluppo Sostenibile e
Corporate Reporting*