

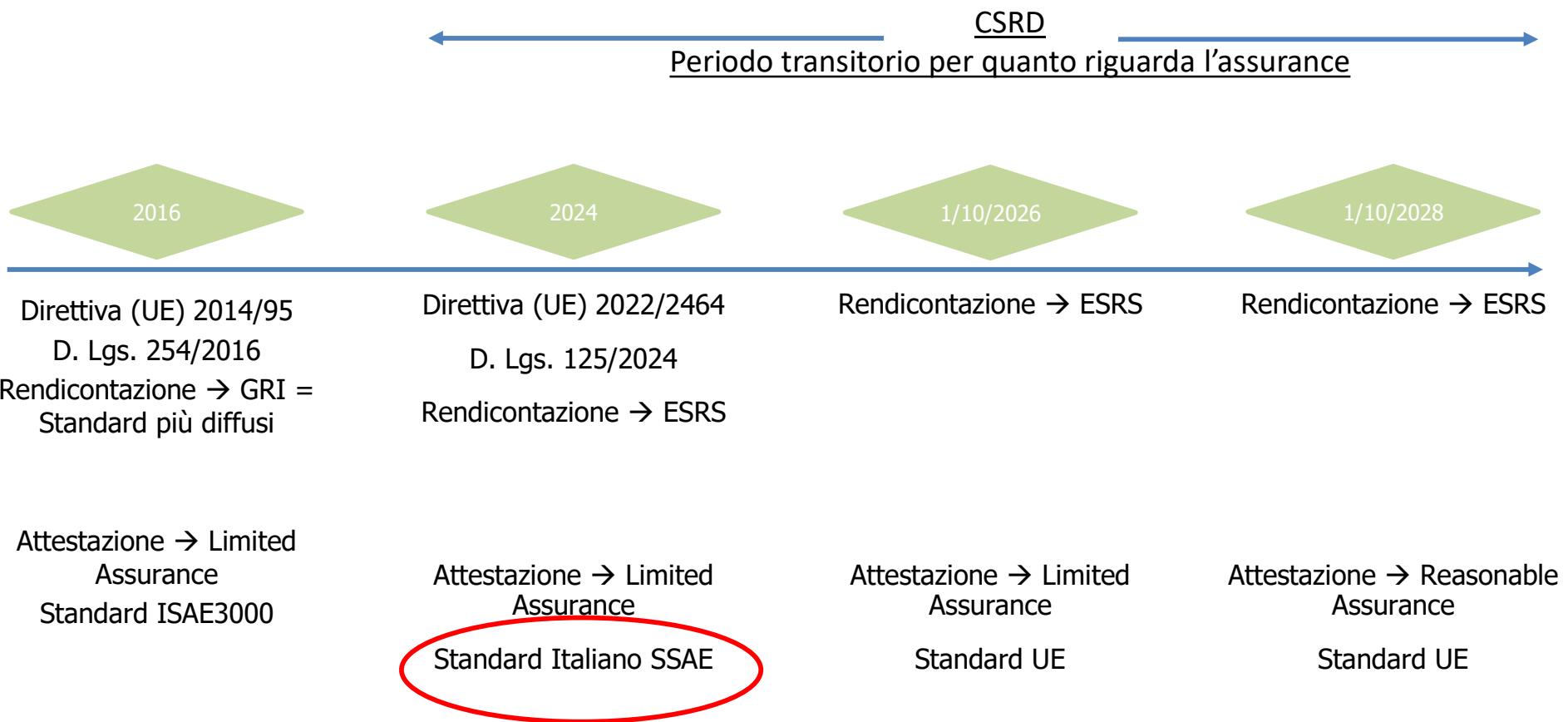
# **Quadro normativo di riferimento per l'attestazione della conformità dell'informativa di sostenibilità**

Relazione a cura di

**Sara Pelucchi**

Dottore Commercialista in Lecco

## **Standard di rendicontazione e standard di attestazione delle informazioni di sostenibilità – PRE OMNIBUS**



## 1) PACCHETTO DI SEMPLIFICAZIONI OMNIBUS: «Stop the clock»

**Direttiva adottata con carattere di urgenza: 794/2025 → Legge 8 agosto 2025 n. 118**



"Con il recepimento della Direttiva (UE) 794/2025 (cd "stop the Clock") il citato D.lgs. 125/2024 è stato modificato dall'articolo 10, comma 1 *bis*, della Legge 8 agosto 2025, n. 118 (di conversione con modificazioni del D.L. 95/2025) che, in linea con la normativa europea, **posticipa di due anni gli obblighi di rendicontazione di sostenibilità** previsti dall'articolo 17, comma 1, lettera b) ed in particolare:

- **A decorrere dagli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2027** per le grandi imprese con parametri diversi di cui alla lettera a);
- **A decorrere dagli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2028** per le Piccole e Medie imprese quotate, escluse le micro imprese.

L'ambito applicativo degli obblighi di rendicontazione di sostenibilità rimane pertanto circoscritto fino agli esercizi che terminano il 31 dicembre 2026, alle imprese identificate dall'articolo 17, comma 1, lettera a) del menzionato D.lgs. 125/2024 ovvero alle imprese di grandi dimensioni che costituiscono enti di interesse pubblico che, alla data di chiusura del bilancio 2023, superano il numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio; agli enti di interesse pubblico ai sensi dell'[articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39](#), che sono, altresì, società madri di un gruppo di grandi dimensioni e che, su base consolidata, alla data di chiusura del bilancio 2023 superano il criterio del numero medio di 500 dipendenti occupati durante l'esercizio.

**Sulla base di una recente rilevazione le imprese obbligate alla rendicontazione di sostenibilità sono state nel 2024 circa 180."**

## **2) VALUTAZIONE DELL'ELEMENTO SOGGETTIVO DELLA CSRD**

Il pacchetto di semplificazioni OMNIBUS prevede anche la modifica dei parametri di rilevanza per determinare i soggetti obbligati alla rendicontazione.

**Nei prossimi mesi Parlamento Europeo e Consiglio Europeo si confronteranno sulle nuove soglie**

**Tra le diverse ipotesi,**

- **Innalzamento della soglia dei dipendenti a nr. 1.000**
- **Innalzamento della soglia dei ricavi a 450 k/€**

**La proposta OMNIBUS prevede che le PMI quotate siano escluse dall'obbligo di rendicontazione.**

### **3) SEMPLIFICAZIONE DEGLI STANDARD EUROPEI**

La Commissione Europea ha dato mandato a EFRAG di semplificare gli ESRS

**Gli Exposure Draft dei "Simplified ESRS" sono stati presentati a luglio 2025 e posti in consultazione pubblica fino al 29/09/2025.**

La versione aggiornata degli ESRS sarà sottoposta alla Commissione Europea e probabilmente successivamente adottata con Atto Delegato nella prima metà del 2026.

**L'attività di EFRAG ha seguito 6 principi:**

- 1) Semplificazione della doppia materialità**
- 2) Maggiore chiarezza e sinteticità dei report**
- 3) Migliore struttura: da MDR a General Disclosure Requirements, informazioni su PAT e Metriche**
- 4) Comprensibilità e Chiarezza: DP volontari in Non-Mandatory Illustrative Guidance**
- 5) Migliore definizione del perimetro di rendicontazione e ampiezza delle informazioni**
- 6) Migliore interoperabilità, in particolare con ISSB, anche nella terminologia**

**Art. 3 comma 6 D. Lgs. 125/2024: riferimento agli  
European Sustainability Reporting Standard PRE-OMNIBUS**



**Standard trasversali**

ESRS 1 Prescrizioni generali

ESRS 2 Informazioni generali

**E**

**Standard Ambientali**

- E1 Cambiamenti climatici
- E2 Inquinamento
- E3 Acque e risorse marine
- E4 Biodiversità ed ecosistemi
- E5 Uso delle risorse ed economia circolare

**S**

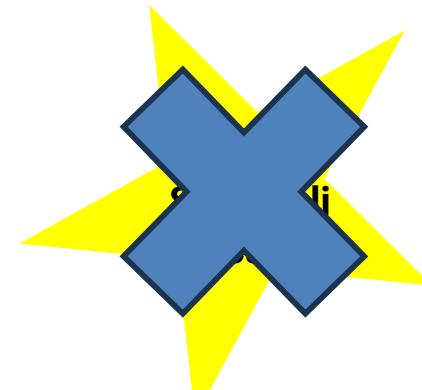
**Standard Sociali**

- S1 Forza lavoro propria
- S2 Lavoratori nella catena del valore
- S3 Comunità interessate
- S4 Consumatori e utilizzatori finali

**G**

**Standard di Governance**

- G1 Condotta delle imprese



# Have your say

## Final Countdown: EFRAG Videos to Support Consultation on Simplified ESRS

16.09.2025



Only two weeks left to have your say!

EFRAG's public consultation on the simplified Exposure Drafts of the European Sustainability Reporting Standards (ESRS) is entering its final stretch. This 60-day consultation is your opportunity to help shape the future of EU corporate sustainability reporting.

If you haven't yet had the time to form your views on the proposed changes, don't worry: EFRAG has prepared resources to get you up to speed quickly. Watch now five new informative sessions on our [Youtube Playlist](#)

These cover:

ESRS 1

ESRS 2

Environment

Social

Governance

Check also our [factsheet](#)

We invite all stakeholders — preparers, auditors, investors, civil society, and regulators — to review the drafts and share their feedback before 29 September 2025.

Complete the [public consultation survey](#) and make your voice heard today!

## **Art. 3 comma 2 D. Lgs 125/2024: Rendicontazione individuale di sostenibilità**

La rendicontazione individuale di sostenibilità include:

- a) una breve descrizione del modello e della strategia aziendale che indichi:
  1. la resilienza del modello e della strategia aziendali dell'impresa in relazione ai **rischi** connessi alle questioni di sostenibilità;
  2. le **opportunità** per l'impresa connesse alle questioni di sostenibilità;
  3. i piani dell'impresa, ove predisposti, inclusi le azioni di attuazione e i relativi piani finanziari e di investimento, atti a garantire che il modello e la strategia aziendali siano compatibili con la transizione verso un'economia sostenibile in linea con l'Accordo di Parigi e l'obiettivo di conseguire la neutralità climatica entro il 2050 e, se del caso, l'esposizione dell'impresa ad attività legate al carbone, al petrolio e al gas;
  4. il modo in cui il modello e la strategia aziendali dell'impresa tengono conto delle istanze dei portatori di interesse e del loro impatto sulle questioni di sostenibilità;
  5. le modalità di attuazione della strategia dell'impresa per quanto riguarda le questioni di sostenibilità;
- b) una descrizione degli obiettivi temporalmente definiti connessi alle questioni di sostenibilità individuati dall'impresa;

## **Art. 3 comma 2 D. Lgs 125/2024: Rendicontazione individuale di sostenibilità**

- c) una descrizione del ruolo degli organi di amministrazione e controllo per quanto riguarda le questioni di sostenibilità e delle loro competenze e capacità;
- d) una descrizione delle politiche dell'impresa in relazione alle questioni di sostenibilità;
- e) informazioni sull'esistenza di sistemi di incentivi connessi alle questioni di sostenibilità e che sono destinati ai membri degli organi di amministrazione e controllo;
- f) ***una descrizione:***
  - ***delle procedure di dovuta diligenza applicate dall'impresa in relazione alle questioni di sostenibilità;***
  - ***dei principali impatti negativi, effettivi o potenziali, legati alle attività dell'impresa e alla sua catena del valore;***
  - ***di eventuali azioni intraprese dall'impresa per prevenire o attenuare impatti negativi, effettivi o potenziali, o per porvi rimedio o fine, e dei risultati di tali azioni.***
- g) una descrizione dei principali rischi per l'impresa connessi alle questioni di sostenibilità;
- h) indicatori pertinenti per la comunicazione delle informazioni di cui alle lettere a), b), c), d), e), f) e g).

## **Art. 3 comma 3 e 4 D. Lgs 125/2024: Rendicontazione individuale di sostenibilità**

Tra le informazioni richieste dai commi 1 e 2 del presente articolo sono incluse le **informazioni sulle attività dell'impresa** e sulla sua **catena del valore**, comprese le informazioni concernenti i suoi prodotti e servizi, i suoi rapporti commerciali e la sua catena di fornitura.

Per i primi tre esercizi finanziari oggetto di rendicontazione ai sensi del presente decreto, qualora non siano disponibili tutte le informazioni relative alla sua catena del valore, la società obbligata include nella rendicontazione di sostenibilità:

- una spiegazione degli sforzi compiuti per ottenere tali informazioni sulla sua catena del valore,
- i motivi per cui non è stato possibile ottenere tutte le informazioni necessarie
- e i suoi piani per ottenerle in futuro.

Il **comma 4** prevede che l'impresa possa esulare dal fornire le informazioni concernenti sviluppi imminenti e operazioni in corso di negoziazione qualora la loro divulgazione possa compromettere la posizione commerciale dell'impresa stessa.

## **Contesto in evoluzione: Attestazione della conformità della dichiarazione di sostenibilità**

La CSRD prevede che qualsiasi impresa soggetta alla rendicontazione di sostenibilità deve ottenere una attestazione contenente le conclusioni sulla conformità della dichiarazione di sostenibilità.

L'attestazione contiene conclusioni basate su un incarico finalizzato ad ottenere un livello di sicurezza limitato sulla conformità della dichiarazione sulla sostenibilità con le seguenti prescrizioni:

- Conformità della rendicontazione di sostenibilità con gli ESRS adottati secondo la CSRD, in particolare:
  - Se la dichiarazione sulla sostenibilità dell'impresa, compreso il processo di doppia rilevanza, è conforme agli ESRS
  - Se l'esito del processo di doppia rilevanza ha portato alla comunicazione di tutti gli impatti i rischi e le opportunità rilevanti connessi alla sostenibilità dell'impresa secondo gli ESRS;
- Procedure adottate dall'impresa per individuare le informazioni comunicate secondo gli ESRS (doppia rilevanza)
- Conformità con l'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità
- Obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del regolamento tassonomia

## **REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ e Attestazione delle conformità delle informazioni di sostenibilità: cosa prevede il D. Lgs. 125/2024?**

Introdotta una specifica sezione del registro dei revisori legali. Per accedere:

- Necessità di un **tirocinio di 8 mesi specifico** (esentati i revisori legali abilitati o riconosciuti anteriormente al 01.01.2024 o coloro che erano al 01.01.2024 oggetto della procedura di abilitazione, completata entro il 01.01.2026).
- Il tirocinio è relativo ad attività finalizzate al **rilascio dell'attestazione** sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità o "altri servizi relativi alla sostenibilità", come per esempio i servizi di consulenza riguardanti le relazioni sulla sostenibilità e la loro redazione.
- Superamento di una **prova tecnica nell'esame di stato**
- Formazione professionale continua (**25 cf annuali**: almeno 10 in materie caratterizzanti la revisione legale, almeno 10 in tema di rendicontazione e attestazione delle informativa di sostenibilità)

## **REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ e Attestazione delle conformità delle informazioni di sostenibilità: cosa prevede il D. Lgs. 125/2024?**

### **Periodo transitorio (art. 18 D. Lgs. 125/2024)**

L'accesso all'apposita sezione del registro per gli iscritti fino al 01.01.2026 è possibile:

- attraverso richiesta inviata al MEF (secondo specifiche pubblicate in apposito Decreto ministeriale di regolamentazione delle modalità di presentazione dell'istanza)
- con 5 crediti formativi in tema di rendicontazione e attestazione dell'informativa di sostenibilità

MEF e Consob effettueranno una valutazione circa l'attribuzione ai revisori legali dello svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di conformità.

Il D. Lgs. 125/2024 prevedeva un termine per questa valutazione di 18 mesi dall'entrata in vigore del Decreto, modificato al 31/10/2028 con la L. 118/2025.

## **Circolare 37 MEF del 12 novembre 2024**

Chiarimenti in merito al triennio formativo 2023-2025 alla luce delle previsioni del D. Lgs. 125/2024.

Le materie previste dal programma formativo ministeriale sono quelle presenti nel gruppo D) "Rendicontazione di sostenibilità".

NB: Le materie elencate nel gruppo D) sono considerate NON CARATTERIZZANTI per la revisione legale.

Per le richieste di abilitazione, i 5 crediti formativi annuali devono essere maturati nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di presentazione dell'istanza.

NB: per le richieste presentate nel 2025, saranno ritenuti validi i crediti acquisiti interamente nel corso del 2024, anche antecedenti l'entrata in vigore del D. Lgs. 125/2024.



CIRCOLARE N. 37

Ministero  
dell'Economia e delle Finanze  
DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO  
ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA  
UFFICIO XV

## Informativa 148 CNDCEC del 13 novembre 2024

**148 – Pubblicazione della Circolare n. 37 del MEF contenente ulteriori istruzioni per la formazione continua dei revisori legali, relativamente agli obblighi formativi in materia di rendicontazione e attestazione di sostenibilità**

**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*

## Comunicazione Commissione Europea del 13 novembre 2024

- 55) I revisori legali abilitati prima del 1° gennaio 2026 possono presentare domanda, senza che vi siano limiti di tempo, per essere abilitati al rilascio dell'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità? Quali sono gli obblighi che dovrebbero rispettare per poter essere abilitati?

dell'abilitazione. La direttiva sulla revisione contabile non fissa un termine entro il quale i revisori legali abilitati prima del 1° gennaio 2026 devono presentare domanda per poter svolgere il lavoro finalizzato al rilascio dell'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità conformemente a tali obblighi.

- 75) Quali principi di attestazione della conformità dovrebbero essere utilizzati dai prestatori di servizi di attestazione della conformità della dichiarazione sulla sostenibilità in attesa dell'adozione di principi di attestazione della conformità da parte della Commissione europea?

A norma dell'articolo 26, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva sulla revisione contabile, gli Stati membri possono applicare principi, procedure o requisiti nazionali di revisione fintantoché la Commissione non abbia adottato un principio di revisione internazionale concernente la medesima materia.



Gazzetta ufficiale  
dell'Unione europea

IT  
Serie C

C/2024/6792

13.11.2024

Comunicazione della Commissione sull'interpretazione di talune disposizioni giuridiche della direttiva 2013/34/UE (direttiva contabile), della direttiva 2006/43/CE (direttiva sulla revisione contabile), del regolamento (UE) n. 537/2014 (regolamento sulla revisione contabile), della direttiva 2004/109/CE (direttiva sulla trasparenza), del regolamento delegato (UE) 2023/2772 della (prima serie di principi europei di rendicontazione di sostenibilità (ESRS) («primo atto delegato sugli ESRS») e del regolamento (UE) 2019/2088 (regolamento relativo all'informativa sulla sostenibilità nel settore dei servizi finanziari, SFDR) per quanto riguarda la rendicontazione di sostenibilità

(C/2024/6792)

# REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ

## ISCRIZIONE DEI REVISORI DI SOSTENIBILITÀ



**Revisione legale**  
Ragioneria Generale dello Stato

### Possono chiedere l'abilitazione...

#### [Fase 1] | Dal 4 marzo 2025

I revisori iscritti impiegati presso società di revisione con incarichi (ex DNF) di cui all'articolo 18, comma 1 del d.lgs. 125/2024 conferiti da parte di soggetti individuati all'articolo 17, comma 1, lettera a), del medesimo decreto legislativo che hanno acquisito almeno cinque crediti formativi nel solo 2024 o nel solo 2025 in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di invio della domanda di abilitazione.

Rif. normativi: Circolare MEF n. 37/2024

#### [Fase 2] | Dalla seconda metà del 2025

I revisori iscritti nel Registro entro la data del 1° gennaio 2026 che hanno acquisito almeno cinque crediti formativi nel solo 2024 o nel solo 2025 in materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di invio della domanda di abilitazione.

**La data iniziale per l'invio delle domande della Fase 2 sarà indicata con Determina del MEF una volta concluse le implementazioni informatiche sul Portale Revisori.**

**Le domande trasmesse prima di tale data saranno considerate inammissibili.**

Rif. normativi: Art.18, co.4, d.lgs. 125/2024;  
Circolare MEF n. 37/2024

#### [Fase 3] | A regime dalla data indicata con Det. RGS

I revisori iscritti nel Registro a decorrere dal 2 gennaio 2026 in possesso dei requisiti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d-bis) e 4, comma 3-ter del d.lgs. 39/2010, ovverosia, aver svolto almeno **otto mesi di tirocinio** (anche disgiuntamente al periodo triennale per la revisione legale) e aver superato l'**esame integrativo** di idoneità per l'abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.



# **REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ**

## **ISCRIZIONE DEI REVISORI DI SOSTENIBILITÀ**



Homepage

/ Abilitazione delle persone fisiche all'attività di attestazione della conformità della rendi  
sostenibilità

**Abilitazione delle persone fisiche  
all'attività di attestazione della  
conformità della rendicontazione di  
sostenibilità**

# REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ

## ISCRIZIONE DEI REVISORI DI SOSTENIBILITÀ

### ABILITAZIONE DELLE PERSONE FISICHE ALL'ATTIVITÀ DI ATTESTAZIONE DELLA CONFORMITÀ DELLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ

Ai sensi dell'articolo 6, comma 1-bis del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, "Il Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, sentita la Consob, definisce, con decreto, il contenuto e le modalità di presentazione della domanda di abilitazione dei revisori e delle società di revisione allo svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, nonché il contenuto, le modalità e i termini di trasmissione delle informazioni e dei loro aggiornamenti da parte degli iscritti nel Registro".

Con decreto ministeriale del 19 febbraio 2025 (pubblicato sulla GU n. 51 del 3 marzo 2025) è stata progressiva attuazione a quanto previsto dal citato articolo 6, comma 1-bis prevedendo due diverse fasi per l'invio delle domande di abilitazione all'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità riservate a coloro che sono destinatari delle disposizioni transitorie di cui all'articolo 18, comma 4 del D.lgs. 125/2024 (revisori iscritti al registro entro la data del 1° gennaio 2026 che abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità - cfr. circolare MEF n. 37 del 12/11/2024) nonché la disciplina di abilitazione a regime per tutti coloro che non rientrano o che non si sono avvalsi delle disposizioni transitorie.



## **REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ**

### **COMUNICAZIONE PEC ISCRITTI AL REGISTRO**



### **OBBLIGO COMUNICAZIONE DELLA PEC PER GLI ISCRITTI AL REGISTRO**

08/09/2025

Nell'ambito della ricognizione sull'osservanza degli obblighi comunicativi di cui all'articolo 7, comma 1 lettera d-bis) del D.lgs. 39/2010 e visto il perdurare di taluni inadempimenti relativi alla comunicazione/aggiornamento dell'indirizzo PEC si sollecitano gli iscritti al registro, che non hanno ancora provveduto o che non hanno aggiornato il proprio indirizzo PEC, a procedere a tale adempimento ed inserire tempestivamente tale indirizzo esclusivamente tramite accesso alla propria area riservata. Il mancato inserimento/aggiornamento dell'indirizzo PEC oltre ad essere soggetto a sanzioni espressamente previste dall'art. 24 del D.lgs. 39/2010 non consentirà ai revisori legali interessati l'accesso alla procedura di abilitazione all'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità (FASE 2) di cui entro la fine del mese di settembre saranno date informazioni e aggiornamenti.

## Revisione delle informazioni di sostenibilità

La CSRD prevede che le informazioni di sostenibilità siano soggette a revisione.

È previsto il **passaggio da limited assurance a reasonable assurance** attraverso l'adozione di successivi atti delegati nel 2026 e 2028.

Entro il 1 ottobre 2026 saranno emanati i regolamenti atti delegati per la revisione europea.

Il Committee of European Auditors (CEAOB) ha ricevuto l'incarico:

- Predisporre entro luglio 2025 un parere tecnico in linea con lo standard internazionale pubblicato dall'International Sustainability Standards Board;
- Esprimere entro maggio 2025 un parere tecnico sulle modifiche necessarie all'ISSA5000 per l'emanazione degli Atti Delegati di adozione degli standard di revisione europei.

Con il provvedimento OMNIBUS si mantiene il solo riferimento alla Limited Assurance

Ref. Ares(2024)1779290 - 07/03/2024

COMMISSION

FOR FINANCIAL STABILITY, FINANCIAL SERVICES AND CAPITAL

Brussels

FISMA.C.1/ADM/bz(2024)1931925

Patrick Parent

Chair CEAOB

Email: patrick.parent@h2a-france.org

Subject: Request for the adoption of non-binding assurance guidelines and for a technical advice for the development of EU specific add-ons and carve-outs (if applicable) to be included in the Delegated Act adopting limited assurance sustainability standards based on the final version of ISSA 5000.

# Definizione di assurance e scopo dell'incarico

## Per Assurance si intendono

- incarichi di attestazione
- incarichi diretti

in cui un professionista ha lo scopo di acquisire evidenze sufficienti ed appropriate per esprimere una conclusione su un oggetto sottostante per accrescere il grado di fiducia dei potenziali utilizzatori rispetto alle informazioni sull'oggetto, attraverso:

risultato della misurazione;

una valutazione

rispetto a determinati criteri.



## L'assurance può essere

- limitata: il professionista esprime conclusioni comunicando se siano emersi elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto sottostante siano significativamente errate.
- ragionevole: il professionista comunica il suo giudizio sulla misurazione o valutazione dell'oggetto sottostante secondo specifici criteri.

# **Assurance limitata e assurance ragionevole**

## **Assurance Limitata**

- il grado di rischio è maggiore rispetto ad un incarico di assurance ragionevole;
- le procedure applicate sono meno approfondite rispetto ad un incarico di assurance ragionevole;
- la conclusione del professionista è espressa negativamente: "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".

## **Assurance Ragionevole**

- livello di assurance alto, simile all'assurance delle informazioni economico-finanziarie;
- le procedure applicate sono approfondite e richiedono indagini, ispezioni, riesami, per raccogliere evidenze sufficienti ed appropriate a supporto;
- la conclusione è espressa in forma positiva e comunica il giudizio in merito al risultato della misurazione o della valutazione sull'oggetto sottostante secondo specifici criteri: "A nostro giudizio, l'impresa ha rispettato, in tutti gli aspetti significativi, le disposizioni della legge XYZ".

## Organismi internazionali e principi di revisione

**IAASB** ®

The International Auditing and Assurance Standards Board sets high-quality international standards for auditing, assurance, and quality management that strengthen public confidence in the global profession.

**IAESB** ™

The International Accounting Education Standards Board established standards for professional accountancy education that prescribe technical competence and professional skills, values, ethics, and attitudes.

**IESBA** ®

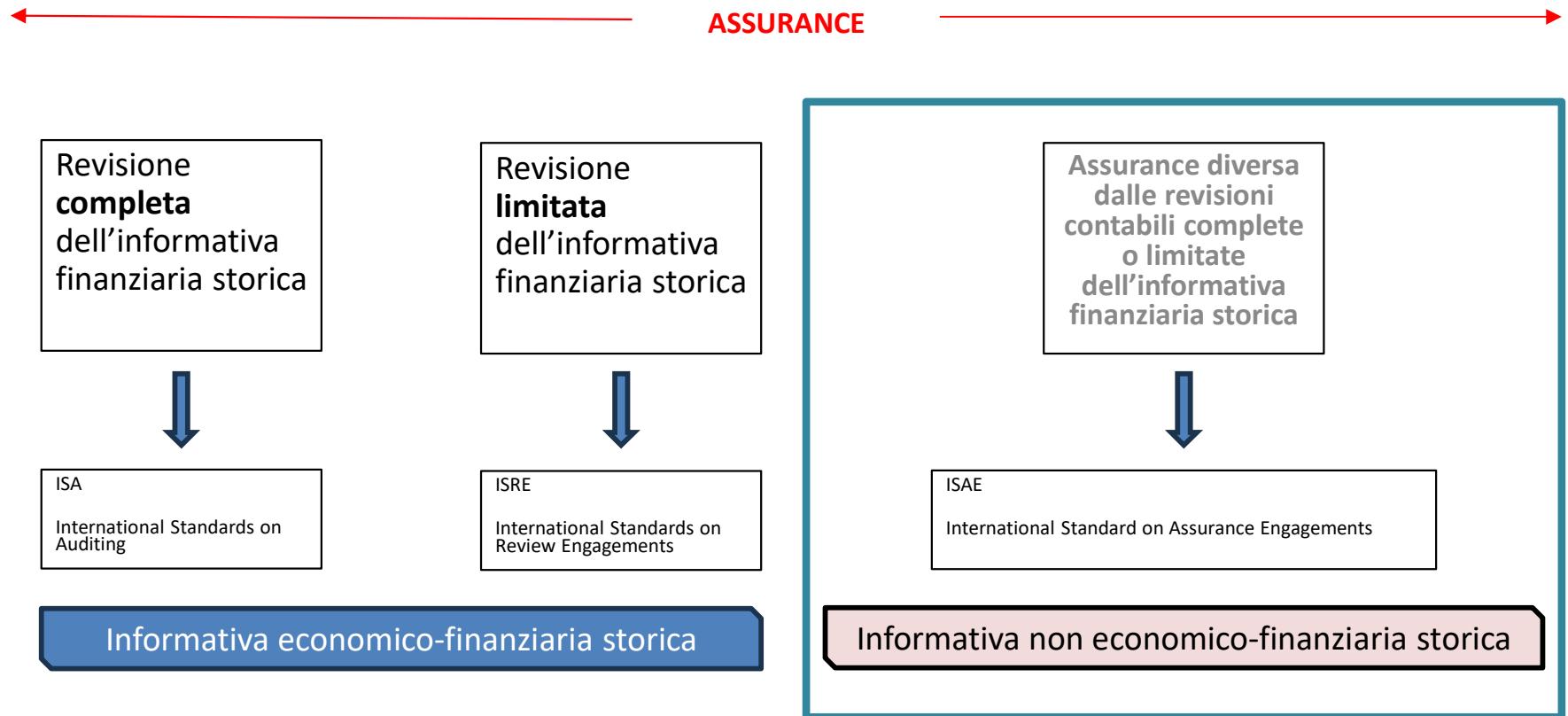
The International Ethics Standards Board for Accountants sets high-quality, internationally appropriate ethics standards for professional accountants, including auditor independence requirements.

**IPSASB** ®

The International Public Sector Accounting Standards Board develops standards, guidance, and resources for use by public sector entities around the world for preparation of general purpose financial statements.

L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) fa parte dell'International Federation of Accountants (IFAC)

## Tipologia di incarichi e principi internazionali



## Tipologia di incarichi e principi internazionali

← AGREED UPON PROCEDURES →

Procedure concordate con il cliente



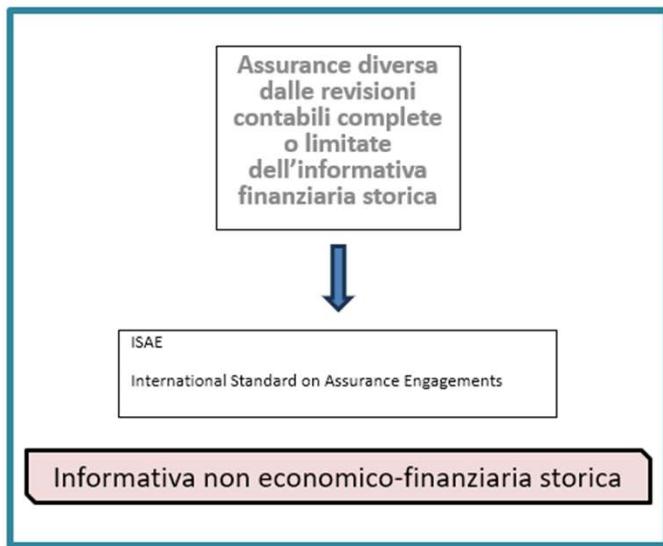
ISRS  
International Standards on Related Services

Fattispecie differenti da quelle definite da ISA, ISRE, ISAE, ISRS



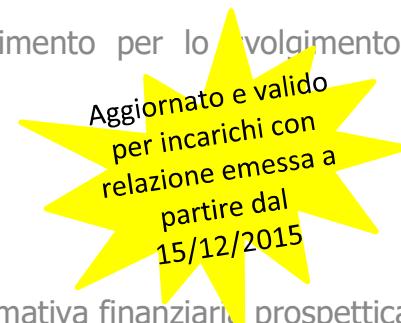
ISQC  
International Standards on Quality Control

# ISAE: International Standards on Assurance Engagements



Gli standard ISAE sono il riferimento per lo svolgimento di incarichi di assurance, completa o limitata

Sono in vigore i seguenti ISAE:



- ISAE 3000 Revised
- ISAE 3400 → L'esame dell'informativa finanziaria prospettica
- ISAE 3402 → Relazioni di assurance sui controlli presso un fornitore di servizi
- ISAE 3410 → Relazione sui prospetti relativi ai gas serra
- ISAE 3420 → Relazione sulla compilazione dell'informativa finanziaria pro-forma inclusa in un prospetto

# **SSAE Italia e ISAE3000 R**

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

## **LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA ATTESTAZIONE SULLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA'**

(In vigore per gli incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità dei periodi amministrativi  
che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente)



## **PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUGLI INCARICHI DI ASSURANCE (ISAE) n. 3000 (Revised)**

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

(In vigore per le relazioni di *assurance* date il 15 dicembre 2015 o successivamente)

## **ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard**

Il testo dello Standard contiene gli obiettivi, le definizioni, le regole, le linee guida e altro materiale esplicativo. In particolare, sono fornite indicazioni su requisiti procedurali:

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- svolgimento di un incarico di assurance in conformità ai principi ISAE</li><li>- principi etici;</li><li>- accettazione e mantenimento dell'incarico;</li><li>- controllo della qualità;</li><li>- scetticismo professionale, giudizio professionale, capacità e tecniche di assurance;</li><li>- pianificazione e svolgimento dell'incarico;</li><li>- acquisizione delle evidenze;</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>- eventi successivi;</li><li>- altre informazioni;</li><li>- descrizione dei criteri applicabili;</li><li>- conclusione di assurance;</li><li>- redazione della relazione;</li><li>- conclusioni senza modifica e con modifica;</li><li>- altri obblighi di comunicazione;</li><li>- documentazione.</li></ul> |
|--|--|

# Fasi dell'attività di assurance

## Accettazione – Mantenimento dell'incarico

Raccolta di informazioni inerenti l'impresa e l'incarico (criteri adottati, livello di assurance)

Verifica dell'indipendenza

Verifica delle competenze richieste per lo svolgimento dell'incarico

## Pianificazione e analisi dei rischi

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (analisi di posizionamento, analisi del contenzioso)

Analisi del perimetro di rendicontazione (completezza)

Analisi dei rischi di sostenibilità e delle informazioni significative (analisi di rilevanza dell'impresa)

Pianificazione delle attività e selezione dei processi principali oggetto di verifica, definizione di materialità

## Sistema di controllo interno

Comprensione dei processi di rendicontazione e del sistema di controllo (struttura dell'informativa)

Comprensione dei processi di raccolta dati qualitativi e quantitativi (interviste con il personale chiave)

Analisi dei rischi di errore significativo

## Fase di test

Interviste con il personale chiave, approfondimento delle fonti informative utilizzate, ricalcoli e verifiche a campione, controllo incrociato con altra reportistica interna/esterna o documenti contabili o del controllo di gestione, analisi della chiarezza ed equilibrio delle informazioni e dati presentati: analisi di rilevanza

## Redazione della relazione e ottenimento della Lettera di attestazione

Verifica del testo della rendicontazione predisposto dalla Società

Ottenimento della Lettera di attestazione firmata dal Legale Rappresentante della Società

Emissione della relazione

## **ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)**

### **Accettazione – Mantenimento dell’incarico**

Raccolta di informazioni inerenti l’impresa e l’incarico (criteri adottati, livello di assurance)

Verifica dell’indipendenza

Verifica delle competenze richieste per lo svolgimento dell’incarico

Conoscenza preliminare delle circostanze dell’incarico: il contesto attuale pone diverse riflessioni in capo al revisore incaricato:

- Capacità dell’impresa di rendicontare secondo una opportuna base dati conforme ai requisiti normativi/tecnicici;
- Capacità dell’impresa di fornire le evidenze richieste per poter esprimere le conclusioni sull’incarico.

Il revisore accetta o mantiene l’incarico di assurance, concordando i termini dell’incarico, solo quando:

- Sono definiti ruoli e responsabilità delle parti;
- L’incarico è definito nell’oggetto;
- I criteri utilizzati nella preparazione delle informazioni oggetto dell’incarico sono resi disponibili ai potenziali utilizzatori e sono appropriati alle circostanze e presentano caratteristiche di pertinenza, completezza, attendibilità, neutralità, comprensibilità;
- La relazione del revisore (limited o reasonable) è redatta in forma scritta;
- Non vi sono limitazioni allo svolgimento di procedure imposte prima dell’accettazione.

## **ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)**

### **Controllo della qualità**

- Applicate le previsioni in tema di controllo qualità richiamate del D. Lgs. 125/2024 Art. 9 Modifiche al D. Lgs. 39/2010, in particolare con l'inserimento dell'art. 20-bis "Controllo della qualità sull'attestazione di conformità della relazione di sostenibilità"
  - Selezione sulla base di analisi di rischiosità dell'incarico
  - Frequenza: almeno ogni 6 anni
- Il responsabile dell'incarico deve possedere opportune competenze per accettare la responsabilità della conclusione dell'assurance;
- Valutare l'idoneità del team (principi etici, competenze, capacità)
- Valutare il riscorso a supporto di esperti esterni
- Il responsabile dell'incarico si assume la responsabilità della qualità complessiva dell'incarico:
  - Per le verifiche legate alla conoscenza preliminare delle circostanze dell'incarico;
  - Per la pianificazione e svolgimento dell'incarico secondo i principi professionali e leggi/regolamenti applicabili;
  - Per lo svolgimento eventuale di riesame del lavoro (discussione di aspetti significativi; obiettività);
  - Per il mantenimento di appropriata documentazione dell'incarico;
  - Per le opportune consultazioni interne al team su aspetti complessi o controversi.

### **Scetticismo professionale**

- Il revisore pianifica e svolge l'incarico con scetticismo professionale = riconosce che possono esistere circostanze tali da rendere le informazioni sull'oggetto significativamente errate.

## **ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)**

### **Pianificazione e analisi dei rischi**

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (analisi di posizionamento, analisi del contenzioso)

Analisi del perimetro di rendicontazione (completezza)

Analisi dei rischi di sostenibilità e delle informazioni significative (analisi di rilevanza dell'impresa)

Pianificazione delle attività e selezione dei processi principali oggetto di verifica, definizione di materialità

Il revisore pianifica l'incarico per poterlo svolgere in modo efficace, definendone la portata, la tempistica, la direzione e determina la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure pianificate.

Nel definirle, il revisore deve considerare la materialità.

→ In relazione a informazioni quantitative

→ In relazione a informazioni qualitative

Elementi di attenzione:

- il trattamento delle informazioni forward-looking
- l'utilizzo di stime
- l'utilizzo del lavoro di esperti

## ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)

### Sistema di controllo interno

Comprensione dei processi di rendicontazione e del sistema di controllo (struttura dell'informativa)

Comprensione dei processi di raccolta dati qualitativi e quantitativi (interviste con il personale chiave)

Analisi dei rischi di errore significativo

Il professionista svolge indagini presso la parte appropriata (responsabili, internal auditor)

<i>Assurance limitata</i>	<i>Assurance ragionevole</i>
<p>46L. Il professionista deve acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico che sia sufficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) a consentirgli di identificare le aree delle informazioni sull'oggetto nelle quali è probabile che si verifichi un errore significativo;</li><li>b) a fornire elementi in base ai quali definire e svolgere le procedure per fronteggiare le aree identificate nel paragrafo 46L a) e per acquisire un'<i>assurance</i> limitata a supporto della propria conclusione. (Rif.: Parr. A101–A104, A107)</li></ul> <p>47L. Nell'acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico di cui al paragrafo 46L, il professionista deve considerare il processo adottato per predisporre le informazioni sull'oggetto. (Rif.: Par. A106)</p>	<p>46R. Il professionista deve acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico che sia sufficiente:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) a consentirgli di identificare e valutare i rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto;</li><li>b) a fornire elementi in base ai quali definire e svolgere le procedure in risposta ai rischi identificati e valutati e per acquisire un'<i>assurance</i> ragionevole a supporto della propria conclusione. (Rif.: Parr. A101–A103, A107)</li></ul> <p>47R. Nell'acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico di cui al paragrafo 46R, il professionista deve acquisire una comprensione del controllo interno sulla predisposizione delle informazioni sull'oggetto rilevante ai fini dell'incarico. Ciò include valutare la configurazione dei controlli rilevanti ai fini dell'incarico e stabilire se siano stati messi in atto svolgendo procedure ulteriori rispetto alle indagini presso il personale responsabile delle informazioni sull'oggetto. (Rif.: Par. A105)</p>

## **ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)**

### **Fase di test**

Interviste con il personale chiave, approfondimento delle fonti informative utilizzate, ricalcoli e verifiche a campione, controllo incrociato con altra reportistica interna/esterna o documenti contabili o del controllo di gestione, analisi della chiarezza ed equilibrio delle informazioni e dati presentati: analisi di rilevanza

Il revisore valuta la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come evidenze.

Il revisore valuta la modifica alle procedure pianificate o prevede procedure ulteriori nei casi in cui:

- Vi sia incoerenza tra le evidenze raccolte da fonti diverse;
- Il revisore abbia dubbi sull'attendibilità delle informazioni.

Quanto i documenti contengono "altre informazioni", il revisore deve leggere tali altre informazioni e identificare eventuali incoerenze significative rispetto alle informazioni presenti nella rendicontazione e nella relazione di assurance e, se del caso, segnalare e discutere tali incoerenze significative.

## ISAE 3000 Revised: acquisizione delle evidenze

A partire dall'attività svolta di comprensione, si identificano i rischi e le risposte ad essi connesse

<i>Assurance limitata</i>	<i>Assurance ragionevole</i>
<p>48L. Sulla base della propria comprensione (si veda il paragrafo 46L), il professionista deve: (Rif.: Parr. A108–A112)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) identificare le aree delle informazioni sull'oggetto nelle quali è probabile che si verifichi un errore significativo;</li><li>b) definire e svolgere le procedure per fronteggiare le aree identificate nel paragrafo 48L a) e per acquisire un'<i>assurance</i> limitata a supporto della propria conclusione.</li></ul>	<p>48R. Sulla base della propria comprensione (si veda il paragrafo 46R), il professionista deve: (Rif.: Parr. A108–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) identificare e valutare i rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto;</li><li>b) definire e svolgere procedure in risposta ai rischi identificati e valutati e per acquisire un'<i>assurance</i> ragionevole a supporto della propria conclusione. Oltre ad eventuali altre procedure sulle informazioni sull'oggetto che siano appropriate nelle circostanze dell'incarico, le procedure del professionista devono includere l'acquisizione di evidenze sufficienti e appropriate in merito all'efficacia operativa dei controlli rilevanti sulle informazioni sull'oggetto quando:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) a valutazione dei rischi di errori significativi da parte del professionista include un'aspettativa che i controlli stiano operando efficacemente; ovvero</li><li>(ii) le procedure diverse da quelle di conformità non possono fornire, da sole, evidenze sufficienti e appropriate.</li></ul></li></ul>

## ISAE 3000 Revised: acquisizione delle evidenze

A partire dall'attività svolta di comprensione, si identificano i rischi e le risposte ad essi connesse

<i>Assurance limitata</i>	<i>Assurance ragionevole</i>
<p>Stabilire se siano necessarie procedure ulteriori in un incarico di <i>assurance</i> limitata</p> <p>49L. Qualora siano pervenuti all'attenzione del professionista elementi che gli facciano ritenere che le informazioni sull'oggetto possano essere significativamente errate, egli deve definire e svolgere procedure ulteriori per acquisire altre evidenze fino a quando non sia in grado: (Rif.: Parr. A112–A117)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) di concludere che non è probabile che tali elementi rendano le informazioni sull'oggetto significativamente errate; ovvero</li><li>b) di stabilire che tali elementi rendono le informazioni sull'oggetto significativamente errate.</li></ul>	<p>Riconsiderazione della valutazione del rischio in un incarico di <i>assurance</i> ragionevole</p> <p>49R. La valutazione dei rischi di errori significativi nelle informazioni sull'oggetto da parte del professionista può cambiare nel corso dell'incarico man mano che si acquisiscono ulteriori evidenze. Quando il professionista acquisisce evidenze incoerenti con quelle su cui aveva originariamente basato la sua valutazione dei rischi di errori significativi, egli deve riconsiderare la valutazione e modificare di conseguenza le procedure pianificate. (Rif.: Par.A112)</p>

## **ISAE 3000 Revised: acquisizione delle evidenze**

Il professionista può raccogliere le evidenze necessarie :

- attraverso analisi  
delle procedure legate  
all'assessment di  
materialità;

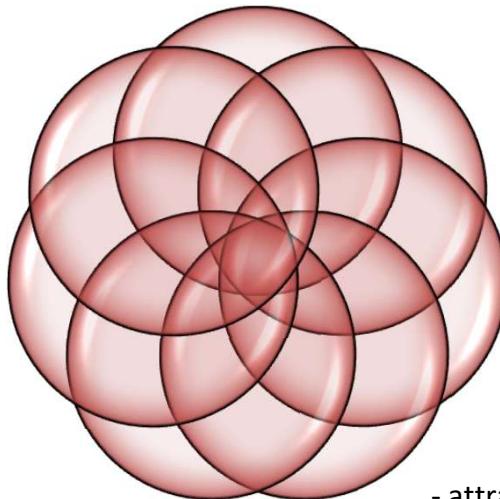
- attraverso test di  
sostanza;

- attraverso  
reperforming;

- attraverso interviste  
con i referenti di  
processo/dipendenti;

- attraverso  
approfondimenti sulle  
fonti di  
dati/informazioni  
utilizzate;

- attraverso mappatura  
del processo (design and  
implementation) della  
raccolta di  
dati/informazioni;



## **ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)**

### **Redazione della relazione e ottenimento della Lettera di attestazione**

Verifica del testo della rendicontazione predisposto dalla Società

Ottenimento della Lettera di attestazione firmata dal Legale Rappresentante della Società

Emissione della relazione

Il revisore, acquisite le evidenze sufficienti ed appropriate nello svolgimento dell'incarico,

- valuta gli eventuali errori non corretti, considerati singolarmente o insieme per determinare se siano significativi e
- giunge ad una conclusione sul fatto se le informazioni sull'oggetto non contengono errori significativi.

La relazione di assurance deve essere in forma scritta e deve contenere chiaramente la conclusione del revisore. Il paragrafo contenente la conclusione deve essere distinto da eventuali richiami di informativa o altri aspetti.

## ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)

### Redazione della relazione e ottenimento della Lettera di attestazione

Verifica del testo della rendicontazione predisposto dalla Società

Ottenimento della Lettera di attestazione firmata dal Legale Rappresentante della Società

Emissione della relazione

La relazione deve contenere:

- Titolo, destinatario ed identificazione del livello di assurance acquisito e informazioni sull'oggetto sottostante
- Identificazione dei criteri applicabili
- Identificazione se appropriato dei limiti associati alla misurazione o valutazione dell'oggetto sottostante rispetto ai criteri applicabili
- Indicazione se i criteri applicabili sono elaborati per uno specifico scopo
- Indicazione della parte responsabile e soggetto che effettua la misurazione o la valutazione (se diverso) e loro responsabilità
- Dichiarazione di applicazione dei principi qualità
- Dichiarazione del rispetto dei principi di indipendenza e principi etici IESBA
- Sintesi informativa del lavoro svolto. In un incarico limited, va indicato che:
  - Le procedure svolte variano per natura e tempistica e sono meno estese rispetto ad un incarico reasonable
  - Il livello di sicurezza acquisito per tale tipologia di incarico è sostanzialmente inferiore rispetto ad un incarico reasonable
- La conclusione del professionista

## ISAE 3000 Revised: struttura dello Standard (cont.)

### Redazione della relazione e ottenimento della Lettera di attestazione

Verifica del testo della rendicontazione predisposto dalla Società

Ottenimento della Lettera di attestazione firmata dal Legale Rappresentante della Società

Emissione della relazione

### Tipologie di relazione

#### - ***Conclusione senza modifica***

Il revisore conclude, per incarichi limited, che sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, nessun elemento è pervenuto all'attenzione del professionista che gli faccia ritenere che le informazioni sull'oggetto non sono state predisposte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri applicabili.

Il revisore conclude, per incarichi reasonable, che le informazioni sull'oggetto sono state predisposte, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri applicabili.

Se il revisore lo ritiene necessario, richiama l'attenzione dei potenziali utilizzatori su aspetti presentati o oggetto di informativa.

#### - ***Conclusione con modifica***

Il revisore conclude che, secondo il suo giudizio professionale, esiste una limitazione allo svolgimento delle procedure e il relativo effetto potrebbe essere significativo. In tal caso il revisore esprime una conclusione con rilievi o dichiara l'impossibilità di esprimere una conclusione.

Il revisore conclude che, secondo il suo giudizio professionale, le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate. In tal caso il revisore esprime una conclusione con rilievi o una conclusione negativa.

La conclusione con rilievi è espressa "ad eccezione" degli effetti, o dei possibili effetti, dell'aspetto al quale il rilievo si riferisce.

***Non dobbiamo impegnarci in azioni grandiose ed eroiche  
per partecipare al cambiamento.***

***Piccole azioni, se moltiplicate per milioni di persone,  
possono trasformare il mondo.***

***H. Zinn***

Grazie per l'attenzione !

**Sara Pelucchi**  
**sara.pelucchi@kca.srl**