



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



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

Gli obblighi di certificazione dell'informativa sulla sostenibilità della direttiva CSDR e la nuova reportistica di bilancio di esercizio delle società

Marco Maffei

Presidente Commissione ESG, Sviluppo Sostenibile e Corporate
Reporting



AGENDA

1.

L'Assurance di
sostenibilità e
gli standard
internazionali

2.

Il Principio
SSAE Italia

3.

Conclusioni e
considerazioni
finali



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



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

AGENDA

1.

L'Assurance di
sostenibilità e
gli standard
internazionali

Introduzione: I vantaggi dell'Assurance di Sostenibilità?

La revisione da parte di un soggetto terzo indipendente può apportare numerosi **vantaggi**, tra cui:



Verifica della **correttezza** delle informazioni, supportata dalla raccolta di **evidenze a conferma** dei dati riportati all'interno del report.



Analisi e **verifica dell'affidabilità** dei **processi aziendali** che hanno portato all'elaborazione dei dati



Aumento della **fiducia, credibilità e trasparenza** dell'organizzazione.



Definizione di eventuali **punti di attenzione**, come suggerimenti o spunti di miglioramento



Maggiore sicurezza in merito a **equilibrio, chiarezza, accuratezza, tempestività, comparabilità** ed **affidabilità** delle informazioni.



Maggiore **credibilità** per gli **stakeholder**



Riduzione del **rischio di errore** ed **attendibilità** delle informazioni



Riduzione **dell'autoreferenzialità**.

Il processo di Assurance dell'Informativa di Sostenibilità da parte di un organismo indipendente consente di evidenziare che il documento non è uno strumento autoreferenziale, bensì uno strumento capace di rappresentare in modo quanto più possibile oggettivo il percorso intrapreso verso lo sviluppo sostenibile.

ISAE 3000 (Revised) (1/2)

Lo standard internazionale più utilizzato per la verifica delle informazioni non-finanziarie è l'**ISAE 3000 (Revised)** emesso dall'International Auditing and Assurance Standard Board (**IAASB**), ente di diretta emanazione dell'International Federation of Accountants (IFAC).

Lo standard **stabilisce i principi di base e le procedure essenziali** per fornire ai professionisti dell'assurance i requisiti procedurali.



Tipologie di assurance

Ogni incarico di Assurance è classificato in base a **due profili**:



LIMITED ASSURANCE

Normalmente i bilanci di sostenibilità sono sottoposti a limited Assurance, in quanto caratterizzati da:

- la presenza di un'elevata quantità di informazioni di carattere qualitativo;
- un organico sistema informativo e di controllo interno non sempre presenti o strutturati

Nella forma della "**Limited Assurance**" il revisore designato rappresenta che non sono emersi elementi tali da valutare la non conformità dell'Informativa di Sostenibilità allo standard di rendicontazione di riferimento.

L'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello considerato accettabile, ma comunque inferiore alla tipologia di incarico «Reasonable».



REASONABLE ASSURANCE

Considerata la crescente importanza che le informazioni di sostenibilità stanno assumendo, si ha ragione di credere che le aziende potranno valutare in futuro di passare alla forma della "**Reasonable Assurance**", al fine di accrescere ulteriormente l'affidabilità dell'Informativa di Sostenibilità.

L'incarico è volto ad ottenere sufficienti elementi probativi tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il revisore esprime un giudizio in termini affermativi.

Si deve raggiungere un livello di convincimento significativo secondo il giudizio del revisore, ovvero tale da aumentare, in misura più che rilevante, la fiducia degli utenti in merito alle informazioni oggetto di reporting.



Tipologia di conclusione

L'ISAE 3000 (Revised)
prevede 2 tipologie di
conclusioni:

CONCLUSIONE SENZA RILIEVI

In tal caso, sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, nessun elemento è pervenuto all'attenzione del professionista tale da ritenere che le informazioni sull'oggetto non siano state predisposte in conformità ai criteri applicabili.

CONCLUSIONE CON RILIEVI

- a. Quando, secondo il suo giudizio professionale, esiste una limitazione allo svolgimento delle procedure e il relativo effetto potrebbe essere significativo, il professionista deve dichiarare l'impossibilità di esprimere una conclusione;
- b. Quando, secondo il suo giudizio professionale, le informazioni sull'oggetto sono significativamente errate, il professionista deve esprimere una conclusione negativa.

L'ISSA 5000 e l'evoluzione dell'Assurance sulla sostenibilità

L'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) ha pubblicato nel 2024 il nuovo standard, Un passo fondamentale verso la standardizzazione globale degli incarichi ESG Assurance, per garantire maggiore trasparenza e comparabilità delle informazioni di sostenibilità.

ISSA 5000 – General Requirements for Sustainability Assurance Engagements.

MODULARITÀ	Lo standard è articolato in sezioni che permettono di adattare l'approccio a incarichi di diversa complessità, tipologia e ambito settoriale
PRINCIPI	Approccio basato su principi che consente flessibilità, pur garantendo rigore metodologico e affidabilità del lavoro svolto.
APPLICABILITÀ	Applicabile sia per incarichi condotti secondo standard internazionali (es. ISAE 3000), sia come base per sviluppi normativi nazionali (es. SSAE Italia).
INFORMAZIONI ESG	Copre tutte le tipologie di informazioni ESG, siano esse fornite in forma: Puntuale (es. una singola disclosure climatica), oppure Aggregata (es. un intero report di sostenibilità o un bilancio integrato).



Questo nuovo standard fornisce un quadro completo per verificare le informazioni di sostenibilità, **migliorando la fiducia nel reporting di sostenibilità** e offrendo linee guida per incarichi di Assurance riguardanti le divulgazioni ESG, indipendentemente dai diversi framework internazionali, come il Global Reporting Initiative (GRI) o gli European Sustainability Reporting Standards (ESRS).

Si applica a imprese di ogni settore e dimensione, promuovendo coerenza, qualità e affidabilità nel processo di Assurance.



Perché emanare un nuovo principio?

Standard specifico per l'Assurance di sostenibilità per soddisfare le crescenti aspettative in materia di rendicontazione e affrontare le sfide riconosciute nell'applicazione degli standard di Assurance esistenti.

L'ISAE 3000 era uno standard generale per la rendicontazione di tipi diversi di argomenti pubblicato l'ultima volta nel 2013, l'ISSA 5000 rappresenta un miglioramento per affrontare sfide specifiche della rendicontazione di sostenibilità, quali la materialità, le informazioni sulla catena del valore e le informazioni previsionali.

ISSA 5000 è indipendente dalla professione e riunisce professionisti contabili e non contabili sotto un unico standard globale.



ISSA 5000 è efficace per gli incarichi di Assurance relativi alle informazioni sulla sostenibilità riportate:

- a) Per i periodi che iniziano il 15 dicembre 2026 o successivamente;
- b) A una data specifica il 15 dicembre 2026 o successivamente.

Ciò lo rende effettivamente applicabile per gli esercizi chiusi a dicembre 2027.

È consentita l'adozione anticipata.



Cosa succede agli altri ISAE alla data di entrata in vigore dell' ISSA 5000?

L'ISAE 3000 continuerà ad essere utilizzato per le attività di Assurance su altri tipi di informazioni che non ESG. L'ISAE 3410, relativo agli incarichi di Assurance sui GHG Statement, verrà ritirato a partire dalla data di entrata in vigore dell'ISSA 5000.



Le principali differenze tra l'ISSA 5000 e l'ISAE 3000 (1/2)

ISSA 5000 introduce requisiti più dettagliati rispetto a ISAE 3000, aumentando l'affidabilità dell'Assurance sulla sostenibilità. È uno standard flessibile, applicabile a tutti i temi ESG e adatto sia per Assurance ragionevole sia per Assurance limitata.

Generale	ISSA 5000 prevede 212 requisiti (più del doppio rispetto allo standard equivalente esistente ISAE 3000), fornendo requisiti più specifici per garantire l'affidabilità delle informazioni sulla sostenibilità, il che potrebbe comportare un aumento del carico di lavoro per i fornitori di servizi di assurance.
Gestione della qualità e requisiti etici	<p>ISSA 5000 introduce politiche più rigorose sulla qualità e sull'etica per i fornitori di assurance. Chi non applica ISQM 1 o il Codice IESBA deve indicare l'autorità che ha stabilito requisiti equivalenti e valutare se può operare secondo ISSA 5000."</p> <div data-bbox="488 1082 593 1198"></div> <p>Lo Standard Internazionale di Gestione della Qualità (ISQM) 1 è un quadro di riferimento per le società che svolgono revisioni, verifiche dei bilanci o altri incarichi di assurance o servizi correlati, volto a migliorare la qualità della revisione e dell'assurance. Requisiti etici più rigorosi, inclusa l'indipendenza, per gli incarichi di assurance sulla sostenibilità sono stati approvati dall'IESBA nel dicembre 2024, con entrata in vigore allineata all'ISSA 5000.</p>



Le principali differenze tra l'ISSA 5000 e l'ISAE 3000 (2/2)

Materialità

ISSA 5000 può comportare che il fornitore di Servizi di assurance utilizzi soglie e fattori di rilevanza più granulari e prenda in considerazione la rilevanza finanziaria e l'impatto quando viene utilizzato un quadro di doppia rilevanza. Di conseguenza, le procedure eseguite potrebbero diventare più mirate e potrebbero esserci indicatori più chiari di ciò che costituisce un errore rilevante nelle informazioni di sostenibilità.



Le inesattezze possono derivare da frodi o errori e sono considerate rilevanti se, singolarmente o nel loro insieme, possono ragionevolmente influenzare le decisioni degli utenti prese sulla base delle informazioni di sostenibilità.

Identificare e valutare i rischi di errori significativi

Ai sensi dell'ISSA 5000, i fornitori di servizi di assurance dovranno definire in modo più specifico il rischio di errori significativi a livello di informativa o a livello di asserzioni, il che potrebbe portare a procedure più mirate e alla necessità di affrontare tali rischi.

Risposta alle informazioni materiali indipendentemente dal rischio valutato

In un incarico di revisione contabile con garanzia ragionevole, i revisori eseguiranno procedure su informazioni rilevanti anche se ritengono che non sussista il rischio di errori significativi.



Quali sono le principali modifiche apportate all'ISSA 5000 rispetto all'ISAE 3000?

Sistema di controllo interno

Il fornitore di servizi di assurance potrebbe richiedere una comprensione più specifica dell'entità e del suo controllo interno ai sensi dello standard ISSA 5000, anche in caso di incarichi di assurance limitati, in modo da poter identificare e valutare meglio i rischi che potrebbero comportare errori significativi nelle informazioni riportate.



Questa comprensione può includere una valutazione professionale della completezza e della pertinenza delle informazioni sulla sostenibilità riportate, compreso il modo in cui sono stati considerati i contributi degli stakeholder e il confronto dei risultati del processo con quelli di altri soggetti simili.

Utilizzo del lavoro di componenti e altri professionisti

Gli incarichi di assurance della sostenibilità possono richiedere il coinvolgimento di altri fornitori di verifica, soprattutto quando le prove si trovano in luoghi specifici. Lo standard ISSA 5000 definisce requisiti più precisi su quando e come fare affidamento sul lavoro di altri fornitori. ISSA 5000 anticipa le sfide legate alla garanzia delle informazioni relative alla catena del valore provenienti da entità al di fuori del controllo dell'entità che redige il rapporto e all'utilizzo del lavoro di altri fornitori di garanzie.

Informazioni previsionali

ISSA 5000 offre indicazioni più dettagliate sulle procedure per le informazioni previsionali, come obiettivi, piani e impatti. Il fornitore di assurance potrebbe richiedere una comprensione approfondita dei metodi, ipotesi e dati usati, definendo procedure adeguate in base ai rischi e al livello di assurance richiesto.

I Revisori sono tenuti ad applicare procedure simili sia alle informazioni previsionali che alle stime.



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



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

AGENDA

2. Il Principio SSAE Italia



La transizione in Italia

Lo SSAE Italia andrà a sostituire progressivamente l'attuale ISAE Italia, finora utilizzato per l'Assurance sulle Dichiarazioni Non Finanziarie (DNF).

Inoltre bisogna fornire un quadro operativo coerente:

L'obiettivo è dotare i professionisti italiani di uno standard coerente, aggiornato e allineato al quadro normativo europeo e internazionale.

Allineato agli standard
internazionali (**ISSA 5000**)



Integrato con la normativa
dell'Unione Europea (**CSRD,**
ESRS)



Riferito al **contesto giuridico e
regolamentare italiano**





Unione tra il Principio SSAE (Italia) e l'ISAE 3000R

Il revisore della rendicontazione di sostenibilità utilizza il **Principio di Attestazione SSAE (Italia) UNITAMENTE** al principio internazionale sugli incarichi di Assurance (ISAE) n. 3000R «Incarichi di Assurance diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell'informativa finanziaria storica» emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board nelle parti che si riferiscono a un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato («*limited Assurance engagement*»).

L'ISAE 3000R, tradotto in italiano, è allegato al Principio di Attestazione (Allegato 1) e ne forma parte integrante.

Il **Principio di Attestazione** contiene regole e linee guida specifiche, a cui il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve attenersi, con riferimento a:

01

Procedure da svolgere sulla rendicontazione di sostenibilità, incluse quelle relative al processo di valutazione della rilevanza (rinvio)

02

Osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia (rinvio)

03

Contenuto della relazione di attestazione (rinvio).



Le responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità

Par. 24 Principio

Il revisore della rendicontazione di sostenibilità, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 125/24, ha la responsabilità di esprimere le proprie **conclusioni** circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità:

- i) alle norme del D.Lgs. 125/24 che ne disciplinano i criteri di redazione (→ ESRS)
- ii) agli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento Tassonomia.



Lo scambio di informazioni

Par. 26 Principio

L'art. 9-bis, comma 8-ter del D.Lgs. 39/10 indica che il revisore della rendicontazione di sostenibilità e il revisore legale del bilancio **si scambiano ogni informazione necessaria allo svolgimento dei rispettivi incarichi.**

Attinente a elementi di collegamento/connettività
(connectivity)

– ESRS 1 - 9.2) Informazioni collegate e
collegamento con il bilancio

- ➔ Sulla base di tale scambio di informazioni il revisore della rendicontazione di sostenibilità deve valutare l'esecuzione di ulteriori procedure e l'attivazione delle comunicazioni con la direzione e con Responsabili delle attività di governance (*Those charged with governance*) .
- ➔ Né il revisore della rendicontazione di sostenibilità né il revisore legale del bilancio possono fondare le proprie conclusioni sul lavoro svolto dal soggetto che fornisce le informazioni.



Pianificazione e svolgimento delle procedure: Comprensione della rendicontazione

**ISAE
3000R
Par.46L-
47L**

Il professionista deve acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico che sia sufficiente:

- a consentirgli di identificare le aree delle informazioni sull'oggetto nelle quali è probabile che si verifichi un errore significativo
- a fornirgli elementi in base ai quali definire e svolgere le procedure per fronteggiare le aree identificate nella lettera precedente e per acquisire un'Assurance limitata a supporto della propria conclusione.

Nell'acquisire una comprensione dell'oggetto sottostante e delle altre circostanze dell'incarico di cui al precedente paragrafo, il professionista deve considerare il processo adottato per predisporre le informazioni sull'oggetto.

**Parr 29-31
Principio**

**Focus del Principio di Attestazione sulla comprensione del processo di
valutazione della rilevanza**

**Par. 19 g)
Principio**

Pianificazione e svolgimento delle procedure: Processo di valutazione della rilevanza

Parr 29-31 Principio

Analisi dell'approccio adottato dall'impresa in merito all'identificazione e alla valutazione degli impatti, dei rischi e delle opportunità rilevanti relativi alle questioni di sostenibilità.

Tipologia di procedure: indagini, lettura verbali, procedure di analisi comparativa, osservazioni e ispezioni (analisi documentazione a supporto del processo di valutazione della rilevanza, delle considerazioni pertinenti e delle decisioni prese da parte dei soggetti con appropriata autorità).

Par. 30 del Principio e relativi paragrafi della Guida

Aspetti da considerare nell'analisi dell'approccio: Sulla base delle informazioni acquisite, il revisore della rendicontazione di sostenibilità **deve** considerare se sono emersi elementi contraddittori che evidenziano **l'eventuale esistenza di questioni di sostenibilità** non considerate dall'impresa nel processo di valutazione della rilevanza.

Il revisore della rendicontazione di sostenibilità **deve** verificare che l'informativa sul processo di valutazione della rilevanza fornita nella rendicontazione di sostenibilità sia conforme agli obblighi di informativa di cui all'ESRS 2-IRO 1.



Relazione di attestazione sull'esame limitato: struttura

- ❖ *Titolo*
- ❖ *Destinatari*
- ❖ *Conclusioni*
- ❖ *Elementi alla base delle conclusioni*
- ❖ *Richiamo di informativa (ove applicabile) Altri aspetti (ove applicabile)*
- ❖ *Responsabilità per la rendicontazione di sostenibilità*
- ❖ ***Limitazioni intrinseche nella redazione della rendicontazione di sostenibilità (ove applicabile)***
- ❖ *Responsabilità del revisore della rendicontazione di sostenibilità*
- ❖ ***Riepilogo del lavoro svolto***
- ❖ *Nome, Firma, Sede del responsabile dell'incarico.*

Il Principio contiene i modelli di relazione di attestazione sulla rendicontazione individuale e consolidata di sostenibilità (Allegato 2) ed esempi di formulazioni di paragrafi in presenza o meno di informazioni comparative (Parr. A29-A31).



Relazione di attestazione: Riepilogo del lavoro svolto

Par. 59 Principio

La sezione deve contenere il riepilogo delle principali procedure svolte quale base per la formulazione delle conclusioni.

Tale riepilogo deve descrivere una sintesi della natura, tempistica ed estensione delle procedure svolte in modo sufficiente per permettere all'utilizzatore di comprendere il lavoro svolto e l'assurance limitata ottenuta.

I modelli di relazione contenuti nel principio contengono **solo** la formulazione del paragrafo da utilizzare in caso di scambio di informazioni con il revisore legale (da omettere qualora ci sia coincidenza fra responsabile della revisione legale del bilancio e revisore della rendicontazione di sostenibilità).



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



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

AGENDA

3.
Conclusioni e
considerazioni
finali

Impatti dei nuovi Principi di Assurance ESG

I fornitori di servizi di assurance adotteranno procedure più specifiche e mirate per conformarsi alla norma ISSA 5000 e al Principio SSAE Italia, e soddisfare le aspettative più elevate in materia di qualità e comparabilità delle informazioni di sostenibilità sul mercato. Con aspettative più elevate e standard di assurance più specifici, i redattori possono aspettarsi:



Vantaggi derivanti dalla nomina di un
unico fornitore di servizi



Maggiore scetticismo professionale nei
confronti delle frodi



Maggiore comprensione dei sistemi,
dei processi, dei controlli e della
governance



Maggiore trasparenza nelle
informazioni riportate



Maggiori aspettative in materia di
documentazione probativa



Maggiore trasparenza nella relazione di
assurance



Maggiore attenzione professionale ai
criteri di misurazione



Conclusioni con rilievi nel primo anno

I benefici dell'Assurance ESG

01

Garanzia per gli stakeholder esterni

L'Assurance ESG rafforza l'affidabilità delle informazioni di sostenibilità rese pubbliche, aumentando la fiducia di investitori, banche, clienti, regolatori e società civile, e contribuendo a mitigare i rischi reputazionali legati al *greenwashing*.

02

Supporto alla governance aziendale

L'Assurance di sostenibilità contribuisce a una gestione consapevole dei rischi ESG, favorendo l'integrazione dei fattori di sostenibilità nei processi decisionali e rafforzando il ruolo degli organi di controllo e supervisione, quali il Consiglio di Amministrazione, i comitati e i sindaci.

03

Rafforzamento del sistema di controllo interno e reporting

L'Assurance di sostenibilità stimola la strutturazione di processi sistematici per la raccolta, verifica e consolidamento dei dati ESG, migliorando la tracciabilità e la qualità delle informazioni lungo tutta la catena organizzativa e creando sinergie efficaci con il sistema di controllo interno e di gestione del rischio.

04

Validazione delle metriche materiali

L'Assurance di sostenibilità concentra la verifica sugli indicatori materiali per l'azienda e i suoi *stakeholder*, ne controlla la coerenza con gli standard ESRS e altri *framework* riconosciuti (come GRI, SASB, ecc.) e sostiene così la comparabilità delle informazioni favorendo un dialogo trasparente e efficace con il mercato.



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



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

Grazie per l'attenzione!