



ISTITUTO NAZIONALE
REVISORI LEGALI

REVISIONE E ATTESTAZIONE DEL REPORTING DI SOSTENIBILITA' : LA CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI RENDICONTAZIONE ESRS

**Webinar 10 gennaio 2024
Ore 15:45 – 17:00**

Relatore

Monica Peta

Ph.D - Dottore Commercialista - Revisore Legale

OVERVIEW

La Direttiva UE 2022/2464, CSRD interviene tecnicamente emendando il testo della **Direttiva (UE) n. 34/2013** sulla rendicontazione societaria di sostenibilità; modificando il regolamento (UE) n. 537/2014 , la direttiva 2004/109/CE e la direttiva 2006/43/CE.



Direttiva (UE) 34/2013



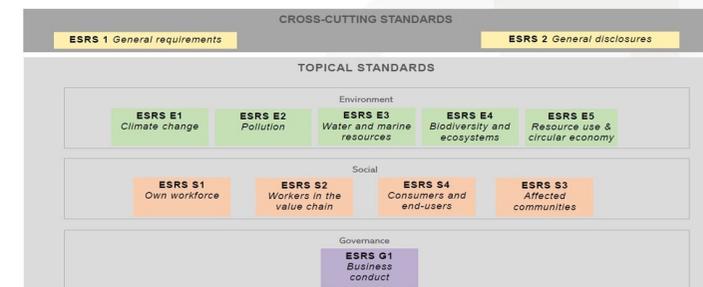
Art. 32-obbligo di pubblicazione

Art. 33-Doveri e responsabilità nell'elaborazione e nella pubblicazione del bilancio e della relazione sulla gestione

Art. 34 -Revisione dei conti

Proposed ISSA 5000, IAASB

Articoli 29-ter e 29-quater: principi di rendicontazione della sostenibilità.



DALL' ASSURANCE DELLA DNF ALLA REVISIONE CERTIFICAZIONE DEL REPORTING SOSTENIBILITA', DIRETTIVA (UE) 2022/2464, CSRD

Il revisore controlla se la dichiarazione non finanziaria è stata fornita (verifica dell'esistenza)

Assurance indipendente Le società che rientrano nell'ambito di applicazione della legge sono tenute a sottoporre la loro dichiarazione non finanziaria a una verifica indipendente da parte di un revisore (o società di revisione)

Gli EIP e le grandi imprese sono obbligate a divulgare le informazioni non finanziarie e sulla diversità nella relazione sulla gestione del bilancio o in un documento separato

La legge italiana non specifica il livello di assurance da fornire. Il regolamento emanato dalla CONSOB indica che il livello di assurance può essere limited o reasonable. Il livello di assurance più comunemente fornito è quello limitato, ma il Consiglio di amministrazione può richiedere un'assurance reasonable

STANDARD ISAE 3000, IASSB

L'assenza di un obbligo di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, rispetto alla previsione dell'obbligo per il revisore legale di effettuare la revisione legale del bilancio sulla base di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza, metterebbe a repentaglio la credibilità delle informazioni sulla sostenibilità comunicate e dunque non consentirebbe di soddisfare le esigenze degli utenti a cui tali informazioni sono destinate.

DALL' ASSURANCE DELLA DNF ALLA REVISIONE CERTIFICAZIONE DEL REPORTING DI SOSTENIBILITA', DIRETTIVA (UE) 2022/2464, CSRD

L'obiettivo di prevedere un livello di attestazione analogo per l'informativa finanziaria e per la rendicontazione di sostenibilità, e l'assenza di principi comuni per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità comporta il rischio di generare interpretazioni e aspettative divergenti riguardo all'oggetto delle attività svolte nell'ambito di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza per le diverse categorie di informazioni sulla sostenibilità, soprattutto per quanto concerne la comunicazione di informazioni prospettiche e qualitative.



Pertanto, si è reso opportuno prendere in considerazione la possibilità di adottare un **approccio graduale per migliorare il livello di attestazione delle informazioni sulla sostenibilità**, introducendo innanzitutto l'**obbligo** per il revisore legale o l'impresa di revisione contabile di esprimere le proprie conclusioni:

- in merito alla conformità della rendicontazione di sostenibilità con le disposizioni dell'Unione sulla base di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato.
- dovrebbe inoltre valutare se la rendicontazione di sostenibilità dell'impresa rispetti gli obblighi di informativa di cui all'**articolo 8 del regolamento (UE) 2020/852, Tassonomia**.

Par. 1, art. 33 previgente

Gli Stati membri assicurano che incomba collettivamente ai membri degli organi di amministrazione, direzione e controllo di un'impresa, che operano nell'ambito delle competenze ad essi attribuite dal diritto nazionale, la responsabilità di garantire che:

- a) il bilancio d'esercizio, la relazione sulla gestione e, se fornita separatamente, la relazione sul governo societario; e
 - b) il bilancio consolidato, la relazione sulla gestione consolidata e, se fornita separatamente, la relazione sul governo societario consolidata
- siano redatti e pubblicati in osservanza degli obblighi previsti dalla presente direttiva e, se del caso, dei principi contabili internazionali adottati a norma del regolamento (CE) n. 1606/2002

Par. 1, art. 33 vigente

Gli Stati membri assicurano che incomba collettivamente ai membri degli organi di amministrazione, gestione e controllo di un'impresa, che operano nell'ambito delle competenze ad essi attribuite dal diritto nazionale, la responsabilità di garantire che i documenti in appresso siano redatti e pubblicati in osservanza delle prescrizioni della presente direttiva e, se del caso, dei principi contabili internazionali adottati a norma del regolamento (CE) n. 1606/2002, del regolamento delegato (UE) 2019/815, **dei principi di rendicontazione di sostenibilità di cui all'articolo 29 ter o all'articolo 29 quater della presente direttiva e delle prescrizioni dell'articolo 29 quinquies della presente direttiva:**

- a) i bilanci di esercizio, la relazione sulla gestione e la dichiarazione sul governo societario ove fornita separatamente; e
- b) i bilanci consolidati, le relazioni sulla gestione consolidate e la dichiarazione consolidata sul governo societario ove fornita separatamente.»

Par. 1, art. 30 previgente

Gli Stati membri assicurano che, entro un termine ragionevole di tempo che non può superare dodici mesi dopo la data di chiusura del bilancio, le imprese pubblichino il bilancio d'esercizio regolarmente approvato e la relazione sulla gestione, nonché il giudizio del revisore legale o dell'impresa di revisione di cui all'articolo 34 della presente direttiva, nei modi prescritti dalla legislazione di ciascuno Stato membro conformemente alle disposizioni del capo 2 della direttiva 2009/101/CE.

Par. 1, art. 30 vigente

Gli Stati membri assicurano che, entro un termine ragionevole di tempo che non può superare dodici mesi dopo la data di chiusura del bilancio, le imprese pubblichino il bilancio d'esercizio regolarmente approvato e la relazione sulla gestione, nel formato elettronico di comunicazione di cui all'articolo 29 quinquies della presente direttiva, se del caso, nonché **l'attestazione di conformità e la dichiarazione del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile di cui all'articolo 34 della presente direttiva**, nei modi prescritti dalla legislazione di ciascuno Stato membro conformemente alle disposizioni del titolo 1, capo III, della direttiva (UE) 2017/1132 del Parlamento europeo e del Consiglio (*).

Art. 34 pre-vigente

Gli Stati membri assicurano che i bilanci degli enti di interesse pubblico e delle imprese medie e grandi siano sottoposti a revisione legale da parte di uno o più revisori legali o imprese di revisione contabile abilitati dagli Stati membri ad effettuare la revisione legale dei bilanci sulla base della direttiva 2006/43/CE.

I revisori legali o le imprese di revisione contabile inoltre:

- a) esprimono un giudizio su quanto segue:
 - i) se la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio dello stesso esercizio, e
 - ii) se la relazione sulla gestione è stata preparata in conformità dei requisiti di legge applicabili;

Art. 34 vigente

Gli Stati membri assicurano che i bilanci degli enti di interesse pubblico e delle imprese medie e grandi siano sottoposti a revisione legale da parte di uno o più revisori legali o imprese di revisione contabile abilitati dagli Stati membri ad effettuare la revisione legale dei bilanci sulla base della direttiva 2006/43/CE.

I revisori legali o le imprese di revisione contabile inoltre:

- a) esprimono un giudizio su quanto segue:
 - i) se la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio dello stesso esercizio, e
 - ii) se la relazione sulla gestione è stata preparata in conformità dei requisiti di legge applicabili, ad esclusione degli obblighi di rendicontazione di sostenibilità di cui all'articolo 19 bis della presente direttiva;**

Continua ...

Paragrafi aggiunti



abis) se del caso, rilasciano l'attestazione contenente le conclusioni basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità con le prescrizioni della presente direttiva, compresa la conformità della rendicontazione di sostenibilità con i principi di rendicontazione di sostenibilità adottati a norma dell'articolo 29 ter o dell'articolo 29 quater, le procedure adottate dall'impresa per individuare le informazioni comunicate secondo detti principi di rendicontazione di sostenibilità, la conformità con l'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità ai sensi dell'articolo 29 quinquies, nonché l'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'articolo 8 del regolamento (UE) 2020/852;

Gli Stati membri possono consentire a un revisore legale o a un'impresa di revisione contabile diversi da quello o da quelli che effettuano la revisione legale del bilancio di esprimere le conclusioni di cui al paragrafo 1, secondo comma, lettera a bis).

Paragrafi aggiunti



Obblighi in materia di:

a) formazione ed esame, garantendo che i prestatori indipendenti di servizi di attestazione della conformità acquisiscano le competenze necessarie in materia di rendicontazione di sostenibilità e di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;

b) formazione continua;

c) sistemi di controllo della qualità;

d) deontologia professionale, indipendenza, obiettività, riservatezza e segreto professionale;

e) designazione e revoca;

f) indagini e sanzioni;

g) l'organizzazione del lavoro del prestatore indipendente di servizi di attestazione della conformità, in particolare in termini di risorse e personale sufficienti e di gestione dei fascicoli e dei documenti contabili dei clienti;

h) le segnalazioni di irregolarità.

▪ Principi generali dei principi di rendicontazione della sostenibilità: articoli 29-ter e 29-quater Direttiva UE 2022/2464

La **funzione** dei principi di rendicontazione di sostenibilità è di specificare le informazioni prospettive, retrospettive, qualitative e quantitative, a seconda dei casi, che le imprese sono tenute a divulgare unitamente al bilancio d'esercizio. I contenuti sono improntati:

- ad una prospettiva "**multi-stakeholder**";
- di natura generica "**sector agnostic**";
- di natura settoriale "**sector specific**",

Le finalità:

a) le informazioni che le imprese sono tenute a comunicare riguardo ai fattori ambientali relativamente a:

- la mitigazione dei cambiamenti climatici, anche per quanto riguarda le emissioni di gas a effetto serra;
- l'adattamento ai cambiamenti climatici;
- le risorse idriche e marine;
- l'uso delle risorse e l'economia circolare;
- l'inquinamento;
- la biodiversità e gli ecosistemi;

Continua ...

▪ **Principi generali della rendicontazione di sostenibilità: articoli 29-ter e 29-quater Direttiva UE 2022/2464**

b) le informazioni che le imprese sono tenute a comunicare riguardo ai fattori sociali e in materia di diritti umani:

i) la parità di trattamento e le pari opportunità, comprese la parità di genere e la parità di retribuzione per un lavoro di pari valore, la formazione e lo sviluppo delle competenze, l'occupazione e l'inclusione delle persone con disabilità, le misure contro la violenza e le molestie sul luogo di lavoro, e la diversità;

ii) le condizioni di lavoro, compresi l'occupazione sicura, l'orario di lavoro, i salari adeguati, il dialogo sociale, la libertà di associazione, l'esistenza di comitati aziendali, la contrattazione collettiva, inclusa la percentuale di lavoratori interessati da contratti collettivi, i diritti di informazione, consultazione e partecipazione dei lavoratori, l'equilibrio tra vita professionale e vita privata, la salute e la sicurezza;

iii) il rispetto dei diritti umani, delle libertà fondamentali, delle norme e dei principi democratici stabiliti nella Carta internazionale dei diritti dell'uomo e in altre convenzioni fondamentali delle Nazioni Unite in materia di diritti umani, compresa la convenzione delle Nazioni Unite sui diritti delle persone con disabilità, nella dichiarazione delle Nazioni Unite sui diritti dei popoli indigeni, nella dichiarazione dell'Organizzazione internazionale del lavoro sui principi e i diritti fondamentali nel lavoro, nelle convenzioni fondamentali dell'Organizzazione internazionale del lavoro, nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, nella Carta sociale europea e nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea;

c) le informazioni che le imprese sono tenute a comunicare riguardo ai fattori di governance:

i) il ruolo degli organi di amministrazione, gestione e controllo dell'impresa per quanto riguarda le questioni di sostenibilità e la loro composizione, nonché le loro competenze e capacità in relazione allo svolgimento di tale ruolo o l'accesso di tali organi a tali competenze e capacità;

ii) le caratteristiche principali dei sistemi interni di controllo e gestione del rischio dell'impresa, in relazione alla rendicontazione di sostenibilità e al processo decisionale;

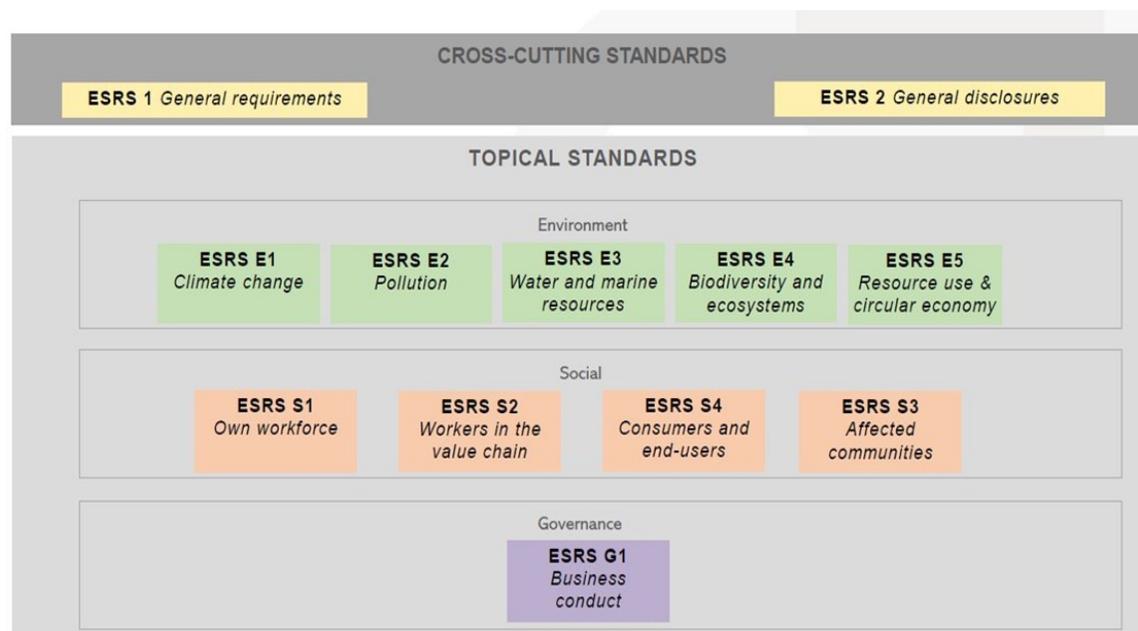
iii) l'etica aziendale e la cultura d'impresa, compresi la lotta contro la corruzione attiva e passiva, la protezione degli informatori e il benessere degli animali;

iv) le attività e gli impegni dell'impresa relativi all'esercizio della sua influenza politica, comprese le attività di lobbying;

v) la gestione e la qualità dei rapporti con i clienti, i fornitori e le comunità interessate dalle attività dell'impresa, comprese le prassi di pagamento, in particolare per quanto riguarda i ritardi di pagamento alle piccole e medie imprese.

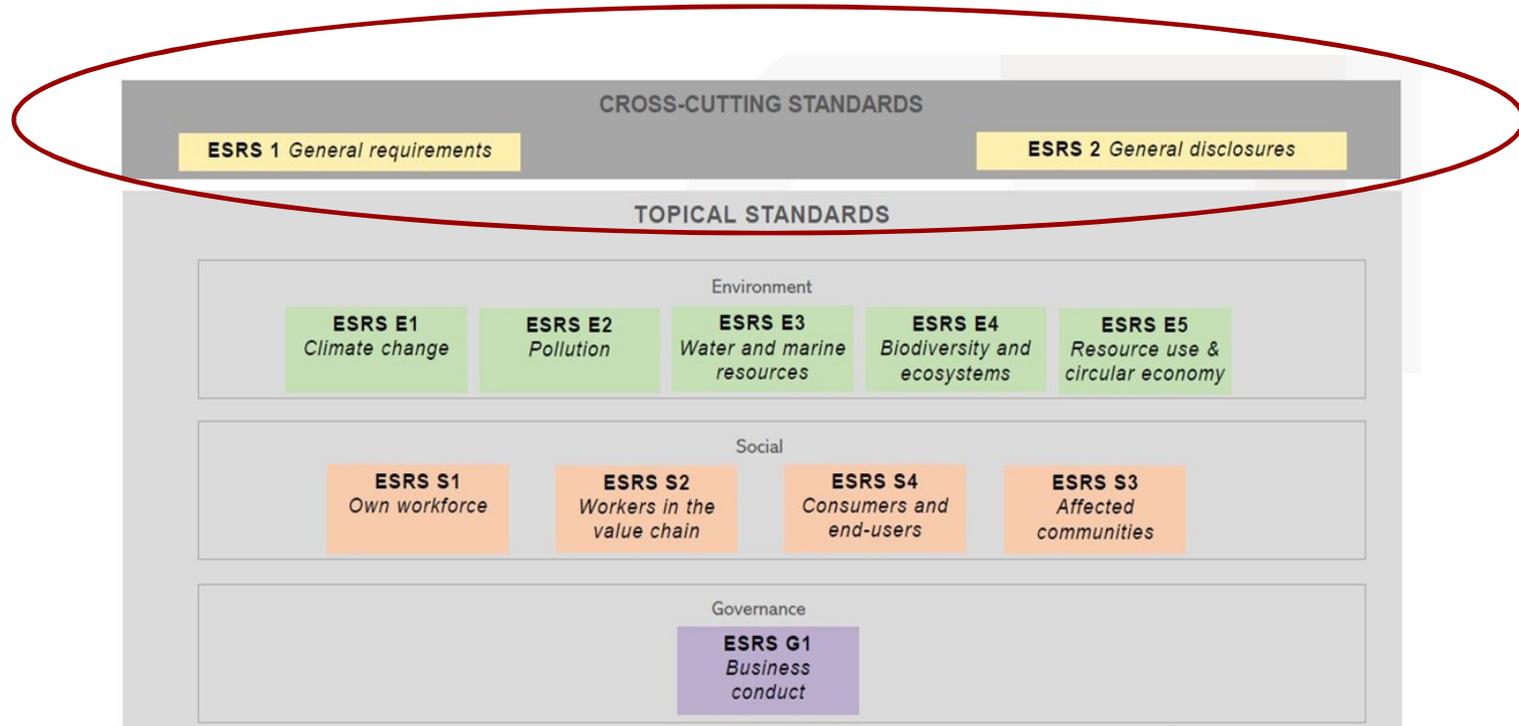
Continua ...

L'EFRAG ha pubblicato il primo standard europeo composto da 12 principi, *European Sustainability Reporting Standard*, *ESRS* approvato dalla Commissione Europea il 31 luglio 2023 e adottato dal Parlamento Europeo il 22 dicembre 2023, in vigore dal 1° Gennaio 2024



I 12 principi individuano i contenuti dei report o Directive Reporting D.R.

Le prescrizioni dell' ESRS 1 e dell'ESRS 2: Principi trasversali



ESRS 1 i requisiti generali

- 1) categorie di standard e le informazioni negli ESRS;
- 2) caratteristiche qualitative delle informazioni;
- 3) doppia rilevanza;
- 4) due diligence;
- 5) catena del valore;
- 6) orizzonte temporale;
- 7) preparazione, presentazione delle informazioni di sostenibilità;
- 8) struttura della rendicontazione di sostenibilità;
- 9) collegamenti con altre sezioni del report aziendale;
- 10) disposizioni transitorie.

ESRS 2 l'informazione generale per area/pilastro

Governance (GOV)

l'area si riferisce ai processi, controlli e le procedure di governance utilizzati per monitorare e gestire gli impatti, i rischi e le opportunità.

Strategia (SBM)

l'area di riferisce al modo in cui la strategia e il modello o i modelli aziendali dell'impresa interagiscono con i suoi impatti, rischi e opportunità rilevanti, compresa la strategia per affrontarli. SBM-1

Gestione degli impatti, rischi ed opportunità (IRO)

l'area comprende il processo o i processi mediante i quali gli impatti, i rischi e le opportunità sono identificati, valutati e gestiti attraverso politiche e azioni.

Risultati ed obiettivi, o metriche e target (MT)

l'area si riferisce al modo in cui l'impresa misura i suoi risultati, compresi i progressi compiuti verso il conseguimento degli obiettivi fissati.

▪ Caratteristiche qualitative fondamentali dell'informazione

la rilevanza. Le informazioni sulla sostenibilità sono **rilevanti** quando possono fare la differenza nelle decisioni degli stakeholders e nell'ambito del processo di analisi della doppia rilevanza. Un'informazione è rilevante se ha:



- **valore predittivo**, le informazioni hanno valore predittivo se possono essere utilizzate come input per prevedere i risultati futuri. Ciò non significa che le informazioni sulla sostenibilità debbano essere o contenere una previsione, piuttosto hanno valore predittivo se utilizzate nel fare le proprie previsioni.

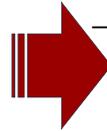
- **valore di conferma**, le informazioni hanno valore di conferma se forniscono un feedback che conferma o modifica valutazioni precedenti.

- **natura, grandezza o entrambi**. La materialità è un aspetto rilevante in base alla natura o alla grandezza dell'impatto, o ad entrambi, valutati nel contesto della rendicontazione di sostenibilità dell'impresa.

▪ Caratteristiche qualitative fondamentali dell'informazione

- **la rappresentazione fedele.** L'informazione, per essere utile, non deve solo rappresentare fenomeni rilevanti, ma deve anche rappresentare fedelmente la sostanza dei fenomeni che pretende di rappresentare. La rappresentazione fedele richiede che le informazioni siano:

– **complete.** Una rappresentazione completa di un impatto, un rischio o un'opportunità include tutte le informazioni materiali necessarie agli utilizzatori/stakeholder per comprendere l'impatto, il rischio o l'opportunità. Ciò include il modo in cui l'impresa ha adottato la propria strategia, ha gestito il rischio e la governance in risposta a tale impatto, rischio o l'opportunità, nonché le metriche identificate per fissare obiettivi e misurare le prestazioni;



– **neutre.** Le informazioni sono neutre se non sono inclinate, ponderate, enfatizzate, de-enfatizzate o manipolate per rendere più probabile che gli utilizzatori ricevano tali informazioni in modo favorevole o sfavorevole. L'informativa deve essere equilibrata, in modo da coprire aspetti favorevoli/positivi e sfavorevoli/negativi, sia degli impatti materiali negativi che quelli positivi, che della materialità finanziaria. Entrambe devono ricevere uguale attenzione. Qualsiasi informazione sugli obiettivi e piani di sostenibilità al fine di avere una rappresentazione neutrale deve prevedere sia gli obiettivi che i fattori che potrebbero impedire all'impresa di realizzare le previsioni. La neutralità è supportata dall'esercizio della prudenza sulla quale si fondano i giudizi in condizioni di incertezza. L'esercizio della prudenza significa che le opportunità non sono sopravvalutate e i rischi non sono sottovalutati. Allo stesso modo, consente di non sottovalutare le opportunità o di sopravvalutare i rischi;

▪ Caratteristiche qualitative fondamentali dell'informazione

- **la rappresentazione fedele.** L'informazione, per essere utile, non deve solo rappresentare fenomeni rilevanti, ma deve anche rappresentare fedelmente la sostanza dei fenomeni che pretende di rappresentare. La rappresentazione fedele richiede che le informazioni siano:



- **assenza di errori o accuratezza.** Le informazioni possono essere accurate senza essere perfettamente precise sotto tutti gli aspetti;
- **comparabilità e coerenza.** Le informazioni sulla sostenibilità sono **comparabili** quando possono essere confrontate con le informazioni fornite dall'impresa in periodi precedenti (comparabilità nel tempo) e possono essere confrontate con le informazioni fornite da altre imprese (comparabilità nello spazio);
- **verificabilità.** La verificabilità aiuta a dare agli utilizzatori che la certezza che le informazioni siano complete, neutre e accurate. Le informazioni sulla sostenibilità sono verificabili se è possibile corroborare tali informazioni stesse o gli input utilizzati per ricavarle;
- **comprensibilità.** Le informazioni sulla sostenibilità sono comprensibili quando sono chiare e concise. Le informazioni comprensibili consentono a qualsiasi stakeholder ragionevolmente informato di comprendere prontamente le informazioni comunicate

Raccomandazioni

- ❑ I revisori contabili o le società di revisione legale eseguono già la verifica del bilancio e della relazione sulla gestione. Il lavoro finalizzato al rilascio di un'attestazione circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità contribuirebbe a garantire il collegamento e la coerenza tra le informazioni di carattere finanziario e quelle sulla sostenibilità. Tale aspetto è particolarmente importante per gli utilizzatori delle informazioni sulla sostenibilità.

- ❑ Per garantire la coerenza degli obblighi imposti ai revisori per quanto riguarda la revisione legale e l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, è opportuno che: ci sia almeno una persona designata che partecipi attivamente **all'esecuzione delle attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità («responsabile della sostenibilità»)**.

Raccomandazioni

- ✓ *Nello svolgimento di tali attività i revisori legali dovrebbero essere tenuti ad assegnare tempo, risorse e competenze sufficienti al fine di espletare in modo adeguato le proprie funzioni.*
- ✓ *Il fascicolo relativo al cliente dovrebbe specificare i corrispettivi per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e dovrebbe essere creato un file di attestazione per includere informazioni relative all'attestazione rilasciata.*
- ✓ *Se lo stesso revisore legale effettua la revisione legale dei bilanci annuali e l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, dovrebbe essere possibile includere il file di attestazione nel file di revisione.*
- *Tuttavia, gli obblighi imposti ai revisori legali in materia di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità dovrebbero applicarsi unicamente ai revisori legali che rilasciano l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità.*

Considerazioni finali

- Il passaggio graduale da un tipo di incarico *limited a reasonable* consentirebbe:
 - lo sviluppo graduale del mercato dell'attestazione per le informazioni sulla sostenibilità e delle pratiche di rendicontazione delle imprese;
 - l'aumento graduale dei costi a carico delle imprese che comunicano le informazioni, dato che l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità sulla base di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza è più onerosa rispetto all'attestazione della conformità sulla base di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato.
- Le imprese soggette agli obblighi di rendicontazione di sostenibilità dovrebbero avere la facoltà, se lo desiderano, di ottenere un'attestazione contenente le conclusioni sulla conformità della loro rendicontazione di sostenibilità sulla base di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza; in tal caso, si dovrebbe ritenere rispettato da parte di tali imprese l'obbligo di ottenere un'attestazione sulla base di un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato. Le conclusioni sulle informazioni prospettiche basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di ragionevole sicurezza rappresentano **solo una garanzia del fatto che tali informazioni sono state redatte nel rispetto dei principi applicabili.**

Considerazioni finali

- Vi è tuttavia il rischio di un'ulteriore concentrazione del mercato delle revisioni, che potrebbe mettere a repentaglio l'indipendenza dei revisori e determinare un aumento dei corrispettivi per le revisioni o dei corrispettivi inerenti all'attestazione circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità.
- Le norme riguardanti l'abilitazione e il riconoscimento dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile dovrebbero consentire l'ulteriore qualifica dei revisori legali per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità. *Gli Stati membri dovrebbero garantire che i revisori legali che desiderano qualificarsi per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità abbiano il livello necessario di conoscenze teoriche delle materie pertinenti all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e la capacità di applicare concretamente tali conoscenze.*

Considerazioni finali

- I revisori legali dovrebbero completare un tirocinio di almeno otto mesi relativo all'attestazione della conformità della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità o ad altri servizi connessi alla sostenibilità (tenendo conto della precedente esperienza lavorativa). Tuttavia, i revisori legali che sono già stati abilitati o riconosciuti in uno Stato membro dovrebbero poter continuare a rilasciare l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità. Analogamente, gli Stati membri dovrebbero garantire che le persone fisiche oggetto di una procedura di abilitazione alla data di applicazione degli obblighi per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità stabiliti dalla direttiva CSRD non siano soggette a tali obblighi, a condizione che concludano la procedura entro i due anni successivi.

**GRAZIE
PER L' ATTENZIONE**

Monica Peta

Email monicapeta@studiopeta.it