

## **Il Revisore della sostenibilità**

### **Requisiti e obblighi della nuova figura professionale**

#### *Abstract*

Il decreto legislativo del 6 settembre 2024, n. 125 ha recepito in Italia l'obbligo di rendicontazione di sostenibilità della Direttiva (UE) 2022/2464 *Corporate Sustainability Reporting Directive*, CSRD, introducendo la nuova figura del Revisore di sostenibilità. A differenza del passato, la nuova normativa introduce l'obbligo di conformità di rendicontazione agli *European Sustainability Reporting Standards*, ESRS, ampliando le responsabilità degli organi di amministrazione, direzione e controllo. Il revisore della sostenibilità rappresenta un'opportunità professionale seppure subordinata all'acquisizione di competenze specifiche in ordine proprio alle aggiunte responsabilità.

#### *Sommario*

Introduzione - Il Revisore della sostenibilità - Struttura della relazione di attestazione - I principi e l'organizzazione del lavoro - SCI e valutazione del rischio di errori significativi - La finestra temporale fino al 1° gennaio 2026 - Conclusioni

#### *A cura di:*

*Monica Peta, Angeloantonio Russo*

---

## **Informativa Reporting di Sostenibilità n. 10 – Novembre 2024**

*Area: Sviluppo Sostenibile (Reporting, Consulenza, Formazione)*

*Consigliere Delegato: Gian Luca Galletti*

*Commissione Reporting di Sostenibilità*

*Presidente: Angeloantonio Russo*

## Il Revisore della sostenibilità: requisiti e obblighi della nuova figura professionale

### Introduzione

È noto che in Italia il D.lgs. 6 settembre 2024, n. 125 abbia recepito l'obbligo di rendicontazione di sostenibilità introdotto dalla Direttiva (UE) 2022/2464 *Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)*.

Le disposizioni del D.lgs. 125/2024 (nel seguito anche "Decreto") entrano in vigore il 25 settembre 2024 con un approccio graduale. L'obbligo di rendicontare gli aspetti della sostenibilità (c.d. *environmental, social, governance – ESG*) riguarda gli enti di interesse pubblico, le grandi imprese, gruppi di grandi dimensioni, piccole e medie imprese quotate (con esclusione delle microimprese quotate) e alcune tipologie di società con sede in Paesi terzi<sup>1</sup>.

La normativa CSRD a differenza del passato introduce l'obbligo di conformità della rendicontazione agli *European Sustainability Reporting Standards (ESRS)* con un approccio volto a rafforzare la connettività tra informazioni finanziarie del bilancio d'esercizio e informazioni di sostenibilità.

Il contenuto minimo della rendicontazione di sostenibilità individuale o consolidata (artt. 3,4, D.lgs. 125/2024) include le informazioni necessarie per la comprensione dei processi di identificazione, valutazione degli impatti, rischi e opportunità, reali e potenziali, inerenti alle questioni di sostenibilità, nonché le modalità con le quali l'impresa integra nel sistema di gestione del rischio interno, (brevemente Sistema di Controllo

Interno – SCI) i rischi di sostenibilità (o rischi ESG).

In tale quadro, da sempre la responsabilità di garantire la conformità delle informazioni ai principi e alle norme compete all'organo amministrativo e agli organi di controllo, interni ed esterni, ciascuno nello svolgimento delle funzioni specifiche.

Proprio qui si incardina la nuova figura del "Revisore della sostenibilità", quale soggetto abilitato ai sensi D.lgs. 27 gennaio 2010 n. 39, incaricato del ruolo di attestare la conformità delle informazioni di sostenibilità, secondo le responsabilità trattate dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

La finalità del legislatore è di garantire la trasparenza informativa d'impresa a favore della fiducia e tutela di tutti i portatori di interessi.

Sotto questo profilo, il Decreto prevede, in capo al revisore della sostenibilità, responsabilità specifiche e integra il sistema sanzionatorio con un approccio graduale e attenuante fino al 2028.

Sotto il profilo meramente professionale, l'introduzione della nuova figura del revisore della sostenibilità rappresenta una opportunità, seppure subordinata all'acquisizione di competenze specifiche in ordine proprio alle nuove e maggiori responsabilità legate all'attestazione dei rischi ESG a cui le imprese vanno incontro.

Nel seguito, dunque, si delineano i tratti salienti che caratterizzano la figura del

<sup>1</sup> Cfr. [IRS n. 01, CNDCEC](#).

revisore della sostenibilità. La finalità è di agevolare la comprensione delle funzioni e delle responsabilità in generale del revisore legale, nonché quelle specifiche legate all'identificazione e valutazione del rischio di errori significativi della rendicontazione di sostenibilità mediante la comprensione dell'impresa, del contesto in cui opera, incluso il SCI integrato con la gestione del "rischio di sostenibilità".

## Il revisore della sostenibilità

Il revisore della sostenibilità è il soggetto, abilitato ai sensi del D.lgs. 39/2010, incaricato di esprimere con la relazione, ex art. 14-*bis* D.lgs. 39/2010, le proprie conclusioni circa la conformità della rendicontazione individuale e consolidata di sostenibilità ai principi del Decreto, nonché alle prescrizioni e agli obblighi d'informativa degli ESRS.

La figura del revisore del bilancio di esercizio e del revisore della sostenibilità possono coincidere, purché questi abbia acquisito le competenze specifiche in:

- a) obblighi legali e principi concernenti la redazione della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità;
- b) analisi della sostenibilità;
- c) procedure di dovuta diligenza in relazione alle questioni di sostenibilità;
- d) obblighi legali e principi di attestazione della conformità per la rendicontazione di sostenibilità.

Chi può, dunque, ricoprire l'incarico professionale di revisore della sostenibilità? Il revisore della sostenibilità può essere:

- i. il **revisore legale, persona fisica**, che ha maturato le competenze e i requisiti previsti dalla norma;
- ii. la **società di revisione legale** abilitata ai sensi del D.lgs. n. 39 del 2010, purché l'attestazione sulla conformità

sia firmata dal revisore della sostenibilità;

- iii. lo **stesso soggetto incaricato della revisione del bilancio d'esercizio** se in possesso dei requisiti e delle competenze previste dalla norma.

Cosa deve, inoltre, attestare il revisore della sostenibilità? Indipendentemente da chi sia il professionista incaricato (lett. i-iii precedenti), il revisore della sostenibilità esprime le proprie conclusioni in merito a:

- a) la conformità della rendicontazione di sostenibilità alle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione;
- b) la conformità all'obbligo di marcatura XBRL della rendicontazione di sostenibilità;
- c) la conformità all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del regolamento (UE) 2020/852.

Il Legislatore europeo ha previsto, comunque, un percorso graduale, come in passato già previsto per il bilancio di esercizio, in termini di responsabilità associabili all'azione del revisore della sostenibilità. Entro il 1° gennaio 2028, con l'adozione da parte della Commissione europea dell'atto delegato di cui all'art. 26 bis, paragrafo 3, comma 2, della direttiva 2006/43/CE, sarà infatti previsto che le conclusioni della relazione di attestazione siano basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato; successivamente, in ragione del passaggio graduale previsto dalla Direttiva, l'incarico sarà finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza ragionevole.

L'articolo 9 del Decreto, in particolare, modifica il D.lgs. 39/2010 e disciplina:

- le modalità di conferimento dell'incarico di *assurance*, distinguendo

in base alla natura, o meno, di ente di interesse pubblico o ente sottoposto a regime intermedio del soggetto sottoposto ad assurance;

- le modalità di svolgimento dell'incarico attraverso i principi di assurance, di etica e di indipendenza applicabili;
- i contenuti della relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità al quadro normativo di riferimento.

### Struttura della Relazione di attestazione

La relazione ai sensi dell'art. 14-*bis*, D. Lgs. 39/2010 include:

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

### I principi e l'organizzazione del lavoro

Le modifiche al D.lgs. 39/2010 estendono e ampliano le funzioni specifiche del revisore legale al revisore della sostenibilità preposto all'attestazione del report di sostenibilità. In particolare:

- a) rimane invariato l'art. 8 Registro sezione A e sezione B;
- b) è esteso al revisore della sostenibilità il rispetto dei principi deontologici e lo scetticismo professionale al revisore

della sostenibilità incaricato dell'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità (art.9, D.lgs. 39/2010);

- c) sono specificati gli obblighi di riservatezza e segreto professionale che devono essere rispettati dal revisore della sostenibilità incaricato dell'attività di attestazione di conformità (art. 9-bis, D.lgs. 39/2010);
- d) Sono estesi al revisore della sostenibilità i principi di indipendenza e obiettività già tipici del revisore legale, nonché la preparazione al rischio di indipendenza (artt. 10 e 10 bis, D. Lgs 39/2010)
- e) il revisore della sostenibilità definisce l'organizzazione del lavoro anche con riferimento specifico all'attività di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità (art. 10 quater, D. Lgs 39/2010).

### SCI e valutazione del rischio di errori significativi ISA Italia) 315

La rendicontazione di sostenibilità, individuale o consolidata, ai sensi degli articoli 3 e 4 D.lgs. 125/2024, include una descrizione dei principali rischi per l'impresa connessi alle questioni di sostenibilità, compresa la descrizione delle dipendenze, e le modalità di gestione dei rischi.

In relazione a tale obbligo informativo, il soggetto preposto all'attestazione del report di sostenibilità deve valutare il rischio di commettere errori significativi identificabili all'interno della rendicontazione di sostenibilità mediante la comprensione dell'impresa, del contesto in cui opera e del suo SCI. In tal modo il revisore della sostenibilità può conseguire una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi

identificati e valutati gli errori significativi inerenti a:

- la valutazione dell'adeguatezza dello SCI sul raggiungimento degli obiettivi aziendali di sostenibilità legati all'attendibilità delle informazioni e all'efficacia ed efficienza delle attività, in conformità alle norme di rendicontazione ESRS;
- l'esame delle cinque componenti tipiche dello SCI: ambiente di controllo, processo di valutazione del rischio di sostenibilità, attività di controllo, informazione e comunicazione, monitoraggio;
- la verifica dell'adeguatezza dello SCI e del processo di valutazione degli impatti, rischi e dipendenze adottati dall'impresa, in funzione della natura, dimensioni e complessità dell'attività svolta;
- lo scambio tempestivo con l'organo di controllo societario per le informazioni rilevanti;
- le ipotesi di carenze nello SCI, per le quali l'organo amministrativo deve adottare le misure necessarie e conseguentemente monitorarne l'attuazione.

### **La finestra temporale fino al 1° gennaio 2026**

Gli iscritti al Registro dei Revisori Legali, entro la data del 1° gennaio 2026, sono considerati abilitati e possono rilasciare le attestazioni di conformità della rendicontazione di sostenibilità senza che siano osservati gli obblighi del tirocinio e dell'esame di idoneità.

Tale condizione è valida per gli iscritti al Registro dei Revisori Legali purché:

- i. abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali: nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e

l'attestazione della sostenibilità ai sensi dell'articolo 5 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010;

- ii. producano la domanda di "iscrizione" ai sensi dell'articolo 6, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 39 del 2010) secondo le modalità che verranno definiti dal MEF di concerto con il Ministero della Giustizia, sentita la Consob.

Fino al 31 dicembre 2025, dunque, i revisori legali sono esentati dall'obbligo di possedere competenze specifiche in materia di rendicontazione di sostenibilità ai fini dell'attestazione della conformità o di altri servizi correlati alla sostenibilità in deroga all'applicazione dell'art. 24, D.lgs. 39/2010.

### **Conclusioni**

È indubbio che l'introduzione della figura del revisore della sostenibilità apra a nuove opportunità professionali.

In primo luogo, i revisori legali, in particolare quelli già iscritti nel Registro dei Revisori Legali, sono stati identificati come i professionisti deputati all'attestazione della conformità dei report di sostenibilità alle prescrizioni normative in materia. Ciò non preclude la strada a nuovi giovani professionisti della revisione che vogliano, in futuro, intraprendere tale percorso. Come detto, successivamente al 1° gennaio 2026, sarà necessario affrontare un classico percorso di formazione professionale, tipicamente caratterizzato da tirocinio e relativo esame per l'iscrizione in apposito registro.

In secondo luogo, l'introduzione del revisore della sostenibilità offre ampi spazi di miglioramento dei percorsi di formazione, allargando sempre di più le materie tipiche della professione, tanto di revisore legale quanto di dottore

commercialista, alle discipline della sostenibilità.

In terzo luogo, e sicuramente collegato a quanto detto in precedenza, il ruolo del dottore commercialista continua ad essere centrale, anche rispetto alle tematiche di revisione a cui le imprese, grandi e di minori dimensioni, sono sempre di più chiamate a dare risposta. Il dottore commercialista, infatti, resta il punto di riferimento di imprenditori e imprese

(soprattutto PMI) nell'affiancamento per la comprensione, raccolta, analisi e predisposizione di tutti i dati finanziari e di sostenibilità, che sono alla base dell'attività di revisione di sostenibilità svolta dal professionista della revisione. È evidente che, anche in questo caso, l'attività di formazione su tematiche di sostenibilità e report di sostenibilità, continui a essere prioritaria per i dottori commercialisti.



## **Informativa Reporting di Sostenibilità n. 10 – Novembre 2024**

Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili

### *Commissione Reporting di Sostenibilità*

*Presidente:* Angeloantonio Russo

*Consigliere Delegato:* Gian Luca Galletti

*Componenti:* Fabrizio Acerbis, Ciro Armigero, Pier Paola Caselli, Fabio Ciocca, Francesco Cocci, Lorella Di Filippo, Maria Cristina Gagliardi, Ettore Guarini, Roberto Ianni, Massimo Ianni, Raffaele Ianuario, Rossella Leopizzi, Gianluigi Longhi, Lorenzo Magrassi, Andrea Meucci, Stefania Milanesi, Angelo Mongiò, Luca Nardoni, Elisabetta Pallotti, Monica Peta, Emmanuela Saggese, Fabrizio Salusest, Michela Sopranzi, Enzo Tucci