

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 286 / 2025



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

La rendicontazione di sostenibilità: i principi di riferimento

PARTE I

ALBERTO PESENATO

Ordine di Verona

La rendicontazione di sostenibilità: i principi di riferimento

PARTE I

Il Rapporto Brundtland (1987) con 12 Principi 2 annex e 48 indicazioni è il primo fondamentale documento a cui successivamente hanno fatto riferimento il GRI “Global Reporting Initiative” (1997) il “Global Compact” (2000) ed infine ESG (2015) che indica i 17 obiettivi per lo Sviluppo Sostenibile. Assurance, Accountability (AA1000), Sustainability (ISSA 5000) sono altri principi di riferimento per predisporre la rendicontazione di sostenibilità. Se ne propone, in questo contributo, una esaustiva sintesi corredata da utili riferimenti esplicativi.

ALBERTO PESENATO¹

Ordine di Verona

1. DOVEROSA PREMESSA: PROFESSIONI PERDUTE IN SINTESI

Considerando il mio vissuto posso esprimere un parere sulle opportunità professionali che ho affrontato personalmente dopo il conseguimento della laurea (1976) senza tema di essere smentito da *chicchessia*.

Ho visto passare, come treni in corsa, diverse opportunità professionali senza la possibilità che queste si fermassero alla stazione del CNDCEC (organismo preposto alla *tutela e sviluppo* della professione di DCEC):

- 1) Revisione Legale;
- 2) MOGC ex d. lgs. 231/2001 e Organismo di Vigilanza;
- 3) Rendicontazione di sostenibilità e sua revisione

1.1 Revisione Legale (1976/2025)²

Questa prima professione doveva essere esclusiva per i DCEC creando una *distinta* categoria/albo di professionisti specializzata *solo* in questa materia specifica: il Revisore Legale che si affiancasse integrando la professione di Dottore Commercialista.

L'organismo professionale deputato alla *tutela e sviluppo* della professione³ (ODC e ORPC) e il legislatore ci avevano assicurato (nel 1976) che la professione del Revisore Legale (allora definita Revisore Contabile Indipendente) sarebbe stata un'attività **esclusiva** e che si sarebbe costituito un albo/registo dedicato solamente ad essa. Da allora (1976) *migliaia di giovani laureati* entrarono come assistenti (*junior*) nelle società multinazionali di revisione per apprendere *la corretta metodologia e le corrette tecniche applicative* della revisione contabile per poi, un giorno, applicarla e applicarle personalmente *essi stessi* nella professione specifica e dedicata (si veda il risultato in **Tavv. 1 e 2**)

Tavola 1 - Espansione delle società di Revisione da “Big Eight” (1976: 800*) a “Big Four” (2024: oltre 22.000*) Fatturato 2024: oltre 1.100.000.000 (20 miliardi delle vecchie Lire....purtroppo non posso mostrarvi il labiale)

1976	2025
Coopers & Lybrands Price Waterhouse & co	Ora PWC (Price (WaterhouseCoopers)
Arthur Young & Co Ernst & Whinney	Ora E&Y (Ernst & Young)
Peat Marwick & Mitchell KMG (Klynveld Main Goerdeler) Fides Certificazione	Ora KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)
Deloitte Haskins & Sells Reconta Touche & Ross e transfughi A&A	Ora Deloitte
Arthur Andersen	FALLITA nel 2005**

***Professionisti e collaboratori che operano e fatturano nel campo della revisione in Italia**

**** 25.000 dipendenti in USA e 85.000 nel mondo confluiti in Italia essenzialmente alla Deloitte**

Attualmente il registro dei Revisori Legali è fitto di professionisti: non solo accoglie parte dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, ma include anche altre figure professionali “*ignote*”, tanto che ora conta più di 113.693 iscritti⁴.

¹ Autore dei manuali “**Revisore Legale**” WKI Ipsa 2020 IX Edizione “*Organismo di Vigilanza*” IX Edizione 2023 WKI Ipsa. Altri contributi in www.albertopesenato.net P&T formazione in CV Il Commercialista Veneto www.commercialistaveneto.org

² https://www.formazionerevisori.net/articoli/professioni_perdute.pdf prima di queste ultime 2

³ ODC (Ordine dei Dottori Commercialisti) e ORPC (Ordine dei Ragionieri e Periti Commerciali) ante legge 24/2/2005 n.34 e dopo tale data ODCEC (vari Ordini dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) retti dal CNDCEC, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

⁴ Dati MEF: 2018 154.399 – 2024 113.693 (pag.7)

Le società di revisione constano di **oltre 22.000 addetti** (*che fatturano*) ed è svanito l'intento di qualsiasi singolo professionista di crearsi una propria struttura di revisione. Sicuramente l'organo deputato alla *tutela e sviluppo* della professione (CNDCEC) è stato lungimirante, in quanto già dal 1976 aveva previsto che non era necessario apprendere come verificare il controllo interno (*un lavoraccio nota 6*): meglio attendere il 2019 (termine poi spostato al 2022), quando il mercato sarebbe stato, per i revisori DCEC, solo quello delle **"Micro Imprese"**, *frittura mista* (lo definisco io) e per di più *avvelenato* (dal decreto Crisi d'impresa), dove non è necessaria la verifica del controllo interno.

Tavola 2 – Lo stato di questa prima professione (perduta) in Italia

Revisori legali numerosi in Italia rispetto al resto dell'UE, ma con pochi incarichi

Ci sono **più di 113mila*** revisori legali in Italia che tuttavia nel **67%** dei casi risulta **inattivo** (grafico 16). Dunque, molti di questi **non esercitano la professione** e i **guadagni** derivano per la maggiore dalle poche **società di revisione** esistenti (qui **Tav. 1**). Nello specifico, i **ricavi** più significativi si riscontrano nelle cosiddette **Big Four**, le **quattro società di revisione** che si spartiscono il mercato mondiale.

Report Ministero dell'Economia sul mercato: in Italia molti revisori legali ma inattivi

Per comprendere meglio la **disparità tra numero di revisori e possibilità d'impiego** si pensi che in **Germania** se ne contano **17mila** e in **Francia 13mila**. Dunque, una **differenza** significativa rispetto al numero italiano, che purtroppo si ritrova spesso **senza lavoro da diversi anni**. Dunque, la maggior parte degli iscritti fa parte dei revisori in **maniera fittizia**: quasi **84mila soggetti** non svolge l'attività da almeno tre anni (vedi articoli il Sole 24h

<https://www.ilsole24ore.com/art/in-italia-piu-revisori-che-tutta-ue-ma-67percento-e-inattivo-AEL7OJAB>)

*https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/Analisi_della_composizione_degli_iscritti_2024_02.04.2025.pdf
pag.7

1.2 Il MOGC ex d. lgs. 231/2001 (2007/2025)⁵ e Organismo di Vigilanza

Anche questa particolare consulenza, basata sulla profonda analisi e conoscenza delle procedure e protocolli⁶ aziendali (pretesa dalla circolare GdF pag.79⁷ e confermata dalla sentenza 1070 2024⁸), non è stata assolutamente seguita e sviluppata da parte dell'organismo deputato alla *tutela e sviluppo* della professione (CNDCEC) lasciando agli avvocati, che nulla conoscono di procedure aziendali e controllo interno (**nota 7**) per identificare eventuali carenze, campo libero per proporsi e attribuirsi questa qualificante consulenza.

1.3 La rendicontazione di sostenibilità e sua revisione: attuali e ultime consulenze a perdere

La rendicontazione di sostenibilità fa riferimento a principi ormai consolidati che mi sono proposto di illustrare in questo contributo con riferimenti (*LINKS*) quanto più esaustivi possibile.

Con il decreto legislativo 6 settembre 2024⁹, n. 125 il legislatore ha dato esito alla direttiva 2022/2464/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 14 dicembre 2022 che all'art 3 impone la presentazione della *Rendicontazione individuale di sostenibilità* e all'art. 8 *l'Attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità* da parte di un Revisore all'uopo incaricato.

Ne consegue che attualmente a cascata sono sati normati e dobbiamo attenderci (*ma ormai troppo tardi*) delle linee guida precise per la verifica dello stesso.

Già da oltre un *venticinquennio* (più di 25/venticinque anni) varie società di consulenza e le **"4 Sorelle"** in prima linea, hanno affrontato il tema della predisposizione della cosiddetta *"Rendicontazione di sostenibilità"* e relativa verifica della stessa.

Non risulta che finora l'ente predisposto alla *tutela e sviluppo* della categoria (CNDCEC) abbia affrontato il tema in maniera concreta vale a dire *operativa*.

Siamo qui di fronte a 2 consulenze:

- 1) *Rendicontazione di sostenibilità* (da parte della società) Art.3 e 4. (vedi nota 9)
- 2) *Verifica della rendicontazione di sostenibilità ed emissione dell'Attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità*¹⁰ su di essa (da parte del Revisore) art. 8. (vedi nota 9) e (14bis in nota 10)

E' mio personale convincimento che queste 2 consulenze (*Rendicontazione di sostenibilità e attestazione/revisione della stessa*) siano interventi professionali ormai improponibili da parte della categoria DCEC vista la complessità degli argomenti ed il fatto che le **"4 sorelle"** e *altre società di consulenza* sono sul mercato **studiando e applicando la metodologia di approccio da più di un venticinquennio (25/venticinque anni)** mentre

⁵ <https://www.formazionerevisori.net/articoli/MOGC%20La%20consulenza%20da%20non%20perdere%20I.pdf>

⁶ *"Corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili"*: fatti di gestione certi, riferiti a transazioni autorizzate, controllate nel prezzo, qualità e quantità della merce, correttamente caricate a magazzino, utilizzate nella produzione o direttamente vendute con verifiche sul prezzo di cessione e puntuale registrazione contabile di importi processati e correttamente contabilizzati *producono un bilancio di verifica attendibile* e, dopo le scritture di rettifica (valutazione del magazzino, crediti dubbi, passività potenziali, fondi garanzia e rischi, ratei e risconti), un bilancio con dati attendibili da certificare.

⁷ https://www.dirittobancario.it/wp-content/uploads/sites/default/files/allegati/circolare_comando_generale_della_guardia_di_finanza_n._83607_2012.pdf

⁸ https://www.formazionerevisori.net/articoli/gdf_sentenza_iso_9001.pdf

⁹ <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/decreti/Decreto-Legislativo-6-settembre-2024-n.-125.pdf>

¹⁰ <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B72D4E129-88EA-4099-8FBB-A8217B6DCA0D%7D>

il CNDCEC (organo deputato alla *tutela* e *sviluppo* della professione) è stato *montagna*¹¹ in questo campo.

E' mia opinione, visti i precedenti, che si emergeranno affannosamente, da parte dell'organismo deputato alla *tutela* e *sviluppo* della professione (CNDCEC) e con l'usuale *solerzia/inerzia*, dei documenti esplicativi che non daranno soluzioni operative (*come procedere e con quali strumenti*) alla predisposizione della *rendicontazione di sostenibilità*. Emitterà solo **nebulosi Cosa** si deve fare (integrando i topolini di **nota 11**) tralasciando totalmente **Come** e con **quali strumenti** lavorare lasciando che *anche* queste consulenze ci siano sottratte da altri professionisti (*le 4 Sorelle*) se non lasciate, vedi *d. lgs. 231/2001*, a professionisti (*avvocati*) che nulla conoscono di controllo interno con relativa metodologia e tecnica applicabili in questo campo specifico ora pretesi dalla sentenza dell'aprile 2024¹².....*Amen*.

Nel seguito si propongono e si anticipano delle utili indicazioni sul **Cosa** si pretende con adeguate fonti di riferimento dando modo al lettore di identificare e conoscere le fonti normative.

Il lettore potrà approfondire i vari argomenti utilizzando i *links* che rimandano a fonti certe di riferimento

3. SOSTENIBILITA', SIGNIFICATO, OBIETTIVI E SUA EVOLUZIONE (anno 1987)

"Soddisfare i bisogni della generazione presente senza compromettere quelli della generazione futura" è la definizione ufficiale di sviluppo sostenibile. Ma perché è così importante perseguire questo fine"

I 17 Obiettivi di sviluppo sostenibile definiscono un *nuovo* modello di società, secondo criteri di maggior responsabilità in termini sociali, ambientali.

L'idea di sostenibilità e dunque di **sviluppo sostenibile** presenta una natura complessa, soggetta a numerose interpretazioni, ma la definizione universalmente riconosciuta risale al **1987** e si trova nel cosiddetto **Rapporto Brundtland**¹³ **con i suoi 12 Principi 2 annex e 48 indicazioni**¹⁴ – dal titolo *"Our common future"* –, il quale pone l'attenzione sui principi di equità intergenerazionale e intragenerazionale (1987).

In seguito sono sorte alcune istituzioni che sviluppavano vari punti a cui facevano riferimento le società associate

3. GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) 1997

3.1 Evoluzione della rendicontazione grazie alla materialità

La **Global Reporting Initiative (GRI)** è un'organizzazione internazionale indipendente che ha sviluppato uno dei più diffusi standard al mondo per la redazione di report sulla sostenibilità.

Gli standard GRI si suddividono in **tre categorie** principali:

Universal Standards: GRI 101 – GRI 102 – GRI 103 [GRI - Universal Standards](#)

Sector Standards [GRI - GRI Standards Italian Translations](#)

40 Settori [gri-sector-program-list-of-prioritized-sectors.pdf](#)

Topic Standards. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-italian-translations/>

Gli Universal Standards comprendono il GRI 101 (Fondamenti), il GRI 102 (Informazioni generali) e il GRI 103 (Approccio alla gestione), fornendo una base per la rendicontazione comune a tutte le aziende. I Sector Standards sono specifici per settori industriali e forniscono linee guida su questioni materiali rilevanti per ciascun settore. Al momento GRI ha elaborato standard settoriali per i settori Oil and Gas, Carbone, Agricoltura e Pesca e per il settore minerario. L'obiettivo è di sviluppare standard per 40 settori.

GRI 101 (Fondamenti) [GRI - Search](#)

GRI 102 (Informazioni generali) [GRI 102 General-Disclosures_2016.pdf](#)

GRI 103 (Approccio alla gestione), fornendo una base per la rendicontazione comune a tutte le aziende. **29 nov. 2024** <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/universal-standards/#>

La **Global Reporting Initiative**

Tradizionalmente, la *materialità* era definita esclusivamente attraverso la lente della **rendicontazione finanziaria**. Nell'ultimo decennio c'è stata una crescente comprensione da parte degli investitori e di altre parti interessate che le questioni sociali, ambientali ed economiche possono anche avere un impatto finanziario materiale significativo. Oggi molte aziende conducono modalità di rendicontazione integrate in cui le valutazioni della materialità sono strumentali alla comprensione oggettiva della loro sostenibilità, all'azione migliorativa e a una comunicazione

Quali indicatori GRI rendicontare nel report di sostenibilità

Indicatori GRI 302 – Energia.

Indicatori GRI 303 – Acqua ed effluenti.

Indicatori GRI 305 – Emissioni.

Indicatori GRI 405 – Diversità e pari opportunità

Indicatori GRI 413 – Comunità locali.

¹¹ Ecco i topolini partoriti dal CNDCEC: https://commercialisti.it/documenti-studio/?organismoConsultivo_reporting-di-sostenibilita&areaDelega_sviluppo-sostenibile-reporting-consulenza-formazione

¹² https://www.formazionerevisori.net/articoli/gdf_sentenza_iso_9001.pdf

¹³ <https://www.are.admin.ch/are/it/home/media-e-pubblicazioni/pubblicazioni/sviluppo-sostenibile/brundtland-report.html>

¹⁴ https://www.are.admin.ch/dam/are/en/dokumente/nachhaltige_entwicklung/dokumente/bericht/our_common_futurebrundtlandreport1987.pdf.download.pdf/our_common_futurebrundtlandreport1987.pdf

3.2 Strumenti sviluppati dalla Global Reporting Initiative

Gli strumenti sviluppati dalla Global Reporting Initiative sono gli indicatori GRI, un insieme di indicatori di sostenibilità standardizzati e riconosciuti a livello globale, adottabili da ogni azienda o organizzazione che si prepara a redigere un **report di sostenibilità**. Questi indicatori vengono frequentemente rivisti ed aggiornati per includere nuovi argomenti e consentono alle aziende e alle organizzazioni di **comunicare in modo trasparente e comparabile** le proprie **performance ESG**.

Gli Universal Standards comprendono il GRI 101 (Fondamenti), il GRI 102 (Informazioni generali) e il GRI 103 (Approccio alla gestione), fornendo una base per la rendicontazione comune a tutte le aziende. I Sector Standards sono specifici per settori industriali e forniscono linee guida su questioni materiali rilevanti per ciascun settore. Al momento GRI ha elaborato standard settoriali per i settori Oil and Gas, Carbone, Agricoltura e Pesca e per il settore minerario. L'obiettivo è di sviluppare standard per 40 settori.

4. GLOBAL COMPACT (anno 2000)

Il 26 luglio 2000 viene istituito il CLOBAL COMPACT che raggiunge **18.000** aziende provenienti da **160** paesi.

Esso indica 4 Classi di attenzione: **diritti, standards di lavoro, ambiente, anticorruzione**

Tavola 1

The Ten Principles of the United Nations Global Compact

The UN Global Compact asks companies to embrace, support and enact, within their sphere of influence, a set of core values in the areas of human

rights, labour standards, the environment, and anti-corruption:

Human rights (10)*

Principle 1: Businesses should support and respect the protection of internationally proclaimed human rights; and
Principle 2: make sure that they are not complicit in human rights abuses.

Labour (8)

Principle 3: businesses should uphold the freedom of association and the effective recognition of the right to collective bargaining;
Principle 4: the elimination of all forms of forced and compulsory labour;
Principle 5: the effective abolition of child labour; and
Principle 6: the elimination of discrimination in respect of employment and occupation.

Environment (7) (13) (14) (15)

Principle 7: Businesses should support a precautionary approach to environmental challenges; undertake initiatives
Principle 8: to promote greater environmental responsibility; and
Principle 9: encourage the development and diffusion of environmentally friendly technologies.

Anti-corruption

Principle 10: Businesses should work against corruption in all its forms, including extortion and bribery.

* I numeri tra parentesi indicano il collegamento con i 17 principi ESG. Si noti che in detti 17 principi non è ancora inclusa **ANTI-CORRUPTION**

5. ESG: ENVIRONMENTAL, SOCIAL, GOVERNANCE (anno 2015) [SDGs](#)

Il reporting ESG è un modo per le aziende di comunicare le loro performance in termini di sostenibilità **ambientale, responsabilità sociale e governance**. Questo include la divulgazione di informazioni su una vasta gamma di questioni, tra cui l'impatto ambientale, i diritti dei lavoratori, la diversità e l'inclusione, e l'etica aziendale.

L'Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile¹⁵ è un **programma d'azione per le persone, il pianeta e la prosperità**.

Sottoscritta il 25 settembre 2015 dai governi dei 193 Paesi membri delle Nazioni Unite, e approvata dall'Assemblea Generale dell'ONU, l'Agenda è costituita da **17 Obiettivi per lo Sviluppo Sostenibile** – [Sustainable Development Goals, SDGs](#) – inquadrati all'interno di un programma d'azione più vasto costituito da 169 *target* o traguardi, ad essi associati, da raggiungere in ambito ambientale, economico, sociale e istituzionale **entro il 2030**. Questo programma non risolve tutti i problemi ma rappresenta **una buona base comune da cui partire** per costruire un mondo diverso e dare a tutti la possibilità di vivere in un mondo sostenibile dal punto di vista ambientale, sociale, economico.

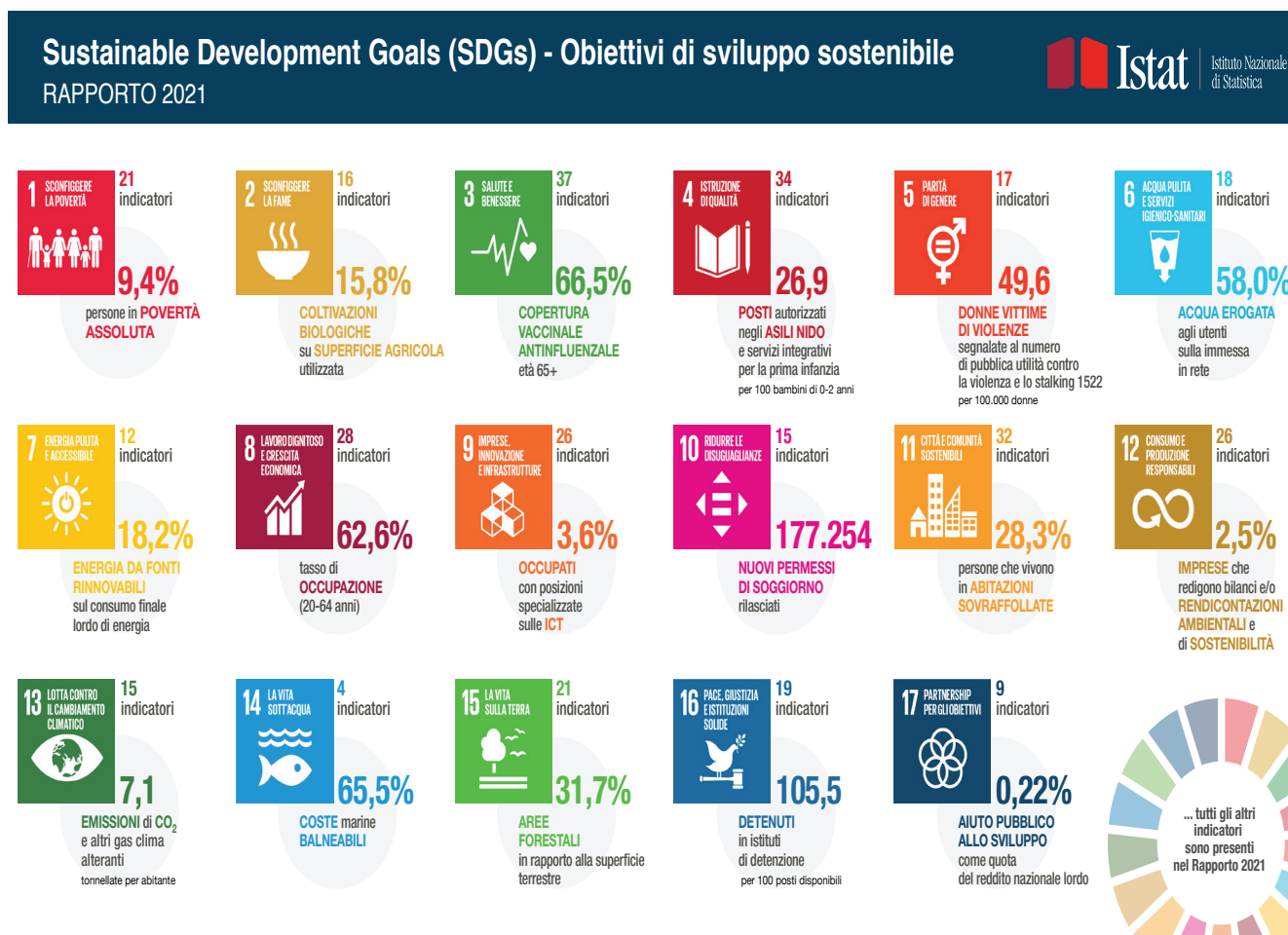
Gli obiettivi fissati per lo sviluppo sostenibile hanno una **validità globale**, riguardano e coinvolgono tutti i Paesi e le componenti della società, dalle imprese private al settore pubblico, dalla società civile agli operatori dell'informazione e cultura.

I 17 *Goals* fanno riferimento ad un insieme di questioni importanti per lo sviluppo che prendono in considerazione in maniera equilibrata le **tre dimensioni dello sviluppo sostenibile** – **economica, sociale ed ecologica** – e mirano a porre fine alla **povertà**, a lottare contro l'**ineguaglianza**, ad affrontare i **cambiamenti climatici**, a costruire società pacifiche che rispettino i **diritti umani**.

Quali sono i 17 punti dell'Agenda 2030?

¹⁵ <https://unric.org/it/agenda-2030/>

TAVOLA 2



Lista completa Goals: [Vedi i 17 Goals per lo sviluppo sostenibile](#)

- Goal 1: [Sconfiggere la povertà](#)
- Goal 2: [Sconfiggere la fame](#)
- Goal 3: [Salute e benessere](#)
- Goal 4: [Istruzione di qualità](#)
- Goal 5: [Parità di genere](#)
- Goal 6: [Acqua pulita e servizi igienico-sanitari](#)
- Goal 7: [Energia pulita e accessibile](#)
- Goal 8: [Lavoro dignitoso e crescita economica](#)
- Goal 9: [Imprese, innovazione e infrastrutture](#)
- Goal 10: [Ridurre le disuguaglianze](#)
- Goal 11: [Città e comunità sostenibili](#)
- Goal 12: [Consumo e produzione responsabili](#)
- Goal 13: [Lotta contro il cambiamento climatico](#)
- Goal 14: [Vita sott'acqua](#)
- Goal 15: [Vita sulla Terra](#)
- Goal 16: [Pace, giustizia e istituzioni solide](#)
- Goal 17: [Partnership per gli obiettivi](#) ([1/2](#) – [2/2](#))

5.1. ESG: Direttiva 2014/95/UE Non-Financial Reporting Directive (NFRD)

IL bilancio ESG, è l'insieme di informazioni relative all'impatto ambientale, sociale e di governance di un'azienda. Esso è noto anche come report ESG o report di sostenibilità. Inizio modulo

È un documento nel quale la società, per un periodo specifico (spesso coincide con l'esercizio contabile), va a **rendicontare le informazioni relative all'impatto ambientale, sociale e della governance**. All'interno della rendicontazione di sostenibilità quindi troviamo i **consumi energetici** della società, le **emissioni di CO₂** prodotte, i **consumi idrici**, la composizione della propria forza lavoro e della governance in base al genere e tipologia contrattuale, la trasparenza e le politiche commerciali portate avanti dalla società. All'interno troviamo inoltre informazioni degli obiettivi, delle politiche e delle azioni che la società pone in essere per l'ambiente circostante (naturale, umano e commerciale).

La rendicontazione di sostenibilità è **obbligatoria**¹⁶ a partire dalla Direttiva 2014/95/UE chiamata Non-Financial Reporting Directive (NFRD) dall'esercizio solare 2015 per le grandi società quotate, mentre la Direttiva 2022/2464/UE denominata Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)¹⁷ ha modificato i limiti dimensionali per le società obbligate, rendendo però obbligatorio la rendicontazione ESG a scaglioni:

¹⁶ <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B8981A473-04D8-49CC-A70D-435DB-549CD7B%7D>

¹⁷ https://www.dt.mef.gov.it/it/dipartimento/consultazioni_pubbliche/direttiva_20222464UE.html

- **Dal 1° gennaio 2024:** l'obbligo riguarda le imprese già soggette alla Direttiva sulla Rendicontazione Non Finanziaria (NFRD). Nello specifico, si tratta di:
 - Imprese di grandi dimensioni costituenti enti di interesse pubblico con più di 500 dipendenti.
 - Società madri di un gruppo di grandi dimensioni, classificate come enti di interesse pubblico, con oltre 500 dipendenti su base consolidata.
- **Dal 1° gennaio 2025:** l'obbligo si estende a tutte le grandi imprese, ovvero quelle che superano almeno due dei seguenti criteri:
 - Totale dell'attivo: 20 milioni di euro.
 - Ricavi netti: 40 milioni di euro.
 - Numero medio di dipendenti: 250.
- **Dal 1° gennaio 2026:** è la volta delle piccole e medie imprese (PMI) quotate, ad eccezione delle microimprese.
- **Dal 1° gennaio 2028:** l'obbligo si applica anche alle società extra-UE con un fatturato annuo superiore a 150 milioni di euro nella UE e che possiedono una sede operativa o una filiale nell'Unione Europea, qualificata come grande impresa o PMI quotata, con un fatturato netto superiore a 40 milioni di euro nell'esercizio precedente.

6. GRI/ESG: INTEROPERABILITA'

Il 4 settembre **2023** l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) e il *Global Reporting Initiative* (GRI) hanno pubblicato una dichiarazione congiunta sull'**elevato livello di interoperabilità** raggiunto tra gli *European Sustainability Reporting Standard* (ESRS)¹⁸ e i *GRI Standard*.

A seguito del requisito della CSRD di adottare l'approccio della **doppia rilevanza** e di tenere conto degli standard esistenti, gli ESRS hanno adottato la stessa definizione di **rilevanza d'impatto** del GRI. Le definizioni, i concetti e le informazioni sugli impatti dell'ESRS e del GRI sono quindi completamente o, quando l'allineamento completo non è stato possibile, strettamente allineati.

Doppia Materialità/Rilevanza nella gestione ambientale:

In relazione al fattore ambientale dell'ESG, il concetto di Doppia Materialità/Rilevanza significa prendere in considerazione l'impatto delle attività aziendali sull'ambiente e l'impatto delle tematiche ambientali sull'azienda.

Le imprese che già adottano i GRI Standard sono quindi avvantaggiate nella rendicontazione di sostenibilità secondo gli ESRS in quanto gli impatti rilevanti di un'impresa sono in generale il punto di partenza per l'identificazione dei rischi e delle opportunità correlati che sono richiesti anche dalla prospettiva di rilevanza finanziaria dell'ESRS.

L'elevato livello di interoperabilità consente inoltre di evitare l'onere di una rendicontazione multipla in quanto la rendicontazione secondo gli ESRS coincide con quella *"with reference to"* del GRI.

Gli Standard GRI supportano quindi le imprese nel conformarsi agli ESRS esistenti e le preparano meglio ad allinearsi ai futuri requisiti di rendicontazione

Solo l'11,5% utilizza GRI (Global Reporting Initiative), l'8,9% utilizza ESG (Environmental, Social, Governance) e il 6,8% utilizza SDG (Sustainable Development Goals).²⁷ apr 2023

7. ASSURANCE, ACCOUNTABILITY, SUSTAINABILITY

7.1 La parola *Assurance* ha il significato di *Verifica* invece *Accountability* corrisponde a *Responsabilità* ed infine *Sustainability* significa *Sostenibilità*.

Tali definizioni con relativo significato sono state oggetto di studio e conseguente applicazione dagli istituti:

- *Assurance/ Verifica*¹⁹:

L'AA1000 è uno standard, pubblicato per la prima volta nel novembre **1999**, volto ad assicurare la qualità dei processi di Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting (**SEEAR**) e nato quindi con l'obiettivo di uniformare gli approcci alla rendicontazione sociale.

- 1) International Auditing and Assurance Standards Board (**IAASB**) per quanto si riferisce alla *verifica/assurance*
- 2) **AA1000AS**: l'AA1000 *Assurance Standard* (**2008**), che si basa sul quadro di principi dell'AA1000AP (AA1000 *Assurance Standard* (AA1000AS, **2008**) con *Addendum* **2018**).

- *Accountability/Responsabilità*²⁰:

Accountability significa diventare consapevoli, assumersi la responsabilità ed essere trasparenti sull'impatto delle proprie politiche, decisioni, azioni, prodotti e relative performance. L'"essere accountable" impegna un'organizzazione a coinvolgere i propri stakeholder nell'identificare, comprendere e rispondere a questioni ed aspettative che si riferiscono alla sostenibilità e a rendicontare, spiegare e rispondere agli stakeholder delle proprie decisioni, azioni e performance. Accountability comprende il modo in cui un'organizzazione governa, pianifica la strategia e gestisce la propria performance.

¹⁸ <https://www.affarieuropei.gov.it/it/comunicazione/euroacronimi/esrs/>

¹⁹ [AS2008 ITA-080309](#)

²⁰ [SCS - Assurance Standard AA1000 ITA.indd](#)

7.2 Sustainability/ Sostenibilità²¹:

L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ha pubblicato ufficialmente l'*International Standard on Sustainability Assurance 5000 (ISSA 5000)*, segnando un passo significativo nella standardizzazione delle pratiche di garanzia della sostenibilità a livello globale.

L'Assurance (verifica) è un metodo di valutazione che impiega un insieme definito di principi e di standard volti a valutare la credibilità e la qualità di elementi relativi all'organizzazione che effettua il rendiconto, come i *report* e i sottostanti processi, sistemi e competenze che sono all'origine delle performance aziendali.

L'Assurance include la comunicazione dei risultati di questa valutazione per dare credibilità ai diversi temi per i suoi utilizzatori.

Le caratteristiche principali dell'*AA1000 Assurance Standard*²² sono quelle di:

- coprire l'intera portata delle performance dell'organizzazione, ad esempio le 'performance di sostenibilità'
- focalizzarsi sulla rilevanza delle questioni per gli stakeholder e sulla loro accuratezza
- esaminare la completezza della comprensione da parte dell'organizzazione delle proprie performance e dei propri impatti, e il relativo punto di vista degli stakeholder
- valutare la rispondenza della rendicontazione agli stakeholder, posto che l'attività di reporting sia da considerarsi come parte del continuo coinvolgimento con essi
- fornire un approccio di lungo termine che indica quanto una organizzazione sia in grado di portare avanti politiche e raggiungere obiettivi stabiliti, come anche di andare incontro ad aspettative future
- stabilire le basi per la dichiarazione di verifica (*Assurance Statement*) su cui si fonda la credibilità dei report di sostenibilità
- sostenere ed integrare l'attività di verifica usando molteplici approcci e standard, inclusa la confrontabilità con le Linee Guida per la rendicontazione della sostenibilità pubblicate dalla Global Reporting Iniziative (GRI)
- essere applicabile ad organizzazioni di differenti tipi e dimensioni e ai verificatori (*Assurance Providers*) che hanno background culturali, geografici e sociali diversi
- richiedere che i verificatori rendano note informazioni sulle proprie competenze e sulle relazioni con le organizzazioni che rendicontano (cioè il cliente).

“Revisore Legale” WKI Ipsa 2020 IX Edizione

“Organismo di Vigilanza” - WKI - Ipsa - IX Edizione 2023

https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/decreti/02_10_24_SSAE-Italia-CL-Updated-1.pdf

Epilogo*

Gli iscritti al registro della revisione legale dei conti, 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 di cui agli articoli 3, comma 1, lettera d-bis), e 4, comma 3-ter), del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, purché 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 e producano domanda di abilitazione con le modalità di cui all'articolo 6, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 39 del 2010.

[Abilitazione delle persone fisiche all'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità](#)

* [sostenibilita_disciplina_di_riferimento_28.02.2025.pdf](#)



²¹ <https://esgnews.com/it/iaasb-svela-un-nuovo-standard-globale-per-la-garanzia-della-rendicontazione-della-sostenibilit%C3%A0/>

²² <https://www.dima.univr.it/documenti/OccorrenzaIns/matdid/matdid864883.pdf>