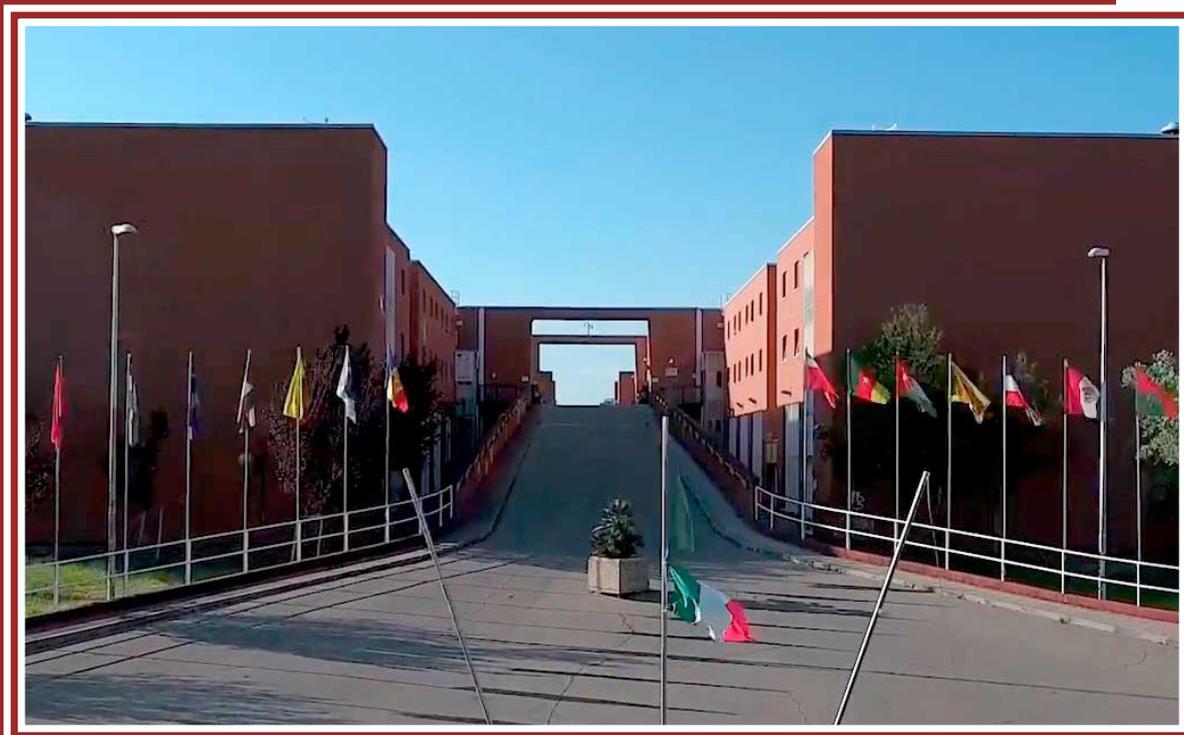


IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione
professionale del Revisore Legale



**LA PROFESSIONE DEL REVISORE LEGALE
INCONTRO CON LINO STOPPANI - CONFCOMMERCIO
INRL-UNICAL PER UN MASTER IN REVISIONE LEGALE**



SCEGLI LOCAUTO PER I TUOI VIAGGI DI LAVORO E DI PIACERE

Grazie alla convenzione con **Locauto**, i **Revisori Legali** hanno diritto a un **fantastico sconto sulla tariffa web** per i noleggi di auto e furgoni in tutta Italia.

E con lo **Smart Check-In** noleggi alla massima velocità evitando code e assembramenti. Per un'esperienza di noleggio veloce, sicura e digitale!

10% Per il noleggio auto e furgoni
codice sconto **120384-0-52-CC**



locautoirent.com **02.430201**



| | |
|--|---------|
| Per la rinascita necessario anche un maggiore impegno sociale <i>Angelo Stradiotti</i> | pag. 02 |
| La professione del Revisore Legale, oggi <i>Ciriaco Monetta</i> | pag. 03 |
| L'intervista | |
| Incontro con Lino Stoppani <i>a cura di Andrea Lovelock</i> | pag. 06 |
| Alta Formazione dell'INRL con il Master I Livello in revisione aziendale alla UniCal <i>Franco Rubino</i> | pag. 08 |
| Il programma formativo INRL del trimestre gennaio-marzo 2021 | pag. 10 |
| Ente Nazionale per il Microcredito, modifiche al fondo di Garanzia e innalzamento del credito a 40mila euro <i>Mario Baccini</i> | pag. 11 |
| Collegio Sindacale e Revisori Legali nel controllo degli assetti organizzativi <i>Paolo Brescia</i> | pag. 13 |
| Lo IAASB e il principio "separato" di revisione per le imprese meno complesse <i>Gaetano R. Carnesale</i> | pag. 15 |
| Gli obiettivi del revisore legale indipendente in relazione alle asserzioni della direzione <i>Roberto Belotti</i> | pag. 16 |
| Indetraibilità dell'imposta I.V.A. nel settore "sanitario": nuovo rinvio alla corte di giustizia delle comunità Europee <i>Matteo Poli e Giuseppe Zambello</i> | pag. 22 |
| Quattro Commissioni per consolidare l'istituto | pag. 24 |
| Modalità di contabilizzazione adeguamenti valore delle partecipazioni societarie nel Patrimonio dell'Ente <i>Enrico Ciullo e Andrea Mazzillo</i> | pag. 25 |
| Controllo degli equilibri finanziari: entrata e spesa corrente <i>Augusto Pais Becher</i> | pag. 28 |
| NOTIZIE DALLE DELEGAZIONI REGIONALI INRL | |
| Dall'INRL Calabria "volontariato" professionale offerto al commissario ad acta Longo | pag. 31 |
| LO SCAFFALE | pag. 32 |

Il Giornale del Revisore
House Organ dell'Istituto nazionale Revisori Legali
Periodico bimestrale di informazione e di
approfondimento sulla revisione legale dei conti

EDITORE - Istituto Nazionale Revisori Legali
Via Agnello, 2, 20121 Milano MI

DIRETTORE RESPONSABILE: Angelo Stradiotti

COORDINAMENTO EDITORIALE: Andrea Lovelock

SEGRETERIA DI REDAZIONE: redazione@revisori.it

COMITATO SCIENTIFICO:
Ciro Monetta, Katia Zaffonato, Luigi Maninetti, Gaetano
Carnesale, Giuseppe Castellana, Nicola Tonveronachi

IMPAGINAZIONE
a cura di Centro Studi Enti Locali S.p.a.

Registrazione Tribunale di Milano N.115 del 05/10/2020

La redazione si riserva di modificare e abbreviare i testi originali. Gli articoli firmati rispecchiano il pensiero degli autori.

Studi, servizi e articoli de "IL GIORNALE DEL REVISORE" possono essere riprodotti purché ne sia citata la fonte.

GR

Per la rinascita necessario anche un maggiore impegno sociale

Dopo un lungo periodo di assenza, sono riprese le pubblicazioni de “IL GIORNALE DEL REVISORE”. Il giornale nacque negli anni settanta, e fu allegato per anni alla rivista Mondo Economico, edita dal Sole 24 Ore, con cui l’Istituto collaborava rispondendo a quesiti specifici sulla professione del revisore, che venivano poi pubblicati nella sezione “l’Esperto Risponde”.

Sono riprese in un periodo difficile per l’economia, che ha portato ancor più alla luce le purtroppo numerose lacune del nostro Paese, soprattutto della sua classe dirigente.

Proprio per questo l’impegno dei professionisti, e tra questi i revisori legali, deve essere anche impegno sociale, volto a condizionare, per quanto possibile, l’operato della politica (che deve fare scelte strategiche e stabilire priorità) e l’operato della pubblica amministrazione (che ne è il braccio operativo) al fine di recuperare una funzionalità organizzativa e una correttezza amministrativa la cui assenza grava sui ceti produttivi, che finiscono per essere i soli a pagare mentre oasi protette sembrano immuni da rischi e danni. Quanti dipendenti di imprese o enti pubblici hanno pagato o pagheranno un prezzo per la pandemia che continua a per-

seguirci a fronte della miriade di professionisti e piccoli imprenditori che hanno visto crollare il loro fatturato a seguito della crisi che ha travolto molti tra i loro clienti? E si paventa anche una patrimoniale che finirebbe per colpire ancora gli stessi che già soffrono per quanto detto sopra. Costretti tra le categorie protette e un mercato in grave difficoltà, senza una solida e corretta gestione della cosa pubblica il ceto medio di piccoli imprenditori e di professionisti finirà per perdere ciò che, grazie ai sacrifici e all’impegno delle passate generazioni, con grande lavoro e fatica

ha costruito.

A questo si aggiunga che oggi una grandinata, pochi centimetri di neve, due giorni di pioggia intensa sono sufficienti per immobilizzare città e causare danni ingenti, a causa della dissennata gestione del territorio e della incapacità organizzativa che sembra contraddistinguerci.

Ecco perché è necessario che due tra le categorie produttive del Paese, fatte da imprenditori veri – e non “prenditori” – e professionisti seri ed onesti diano un contributo attivo nell’individuare le soluzioni per le numerose riforme che ormai non possono più essere disattese.

*Angelo Stradiotti**



Angelo Stradiotti

**Laureatosi in Ingegneria Meccanica al Politecnico di Milano, poco dopo la laurea fu incaricato da ASSOLOMBARDA di dirigere l’ISTITUTO RIZZOLI per l’insegnamento delle arti grafiche, divenendone il Preside. Lasciata la scuola, nel 1977 venne assunto al quotidiano IL GIORNO e nel 1985 al SOLE24ORE. Nel 2001 contribuì alla realizzazione della nuova sede del Sole24ore, progettata dall’architetto Renzo Piano.*

La professione del Revisore Legale, oggi



Ciriaco Monetta - *Presidente INRL*

Vogliamo definitivamente chiarire, nel contesto professionale, la figura del Revisore Legale, atteso che sullo specifico argomento ancora nascono problemi interpretativi dovuti, molto spesso, a **“interpretazioni di comodo”** da parte di alcuni professionisti forse poco informati.

IL REVISORE LEGALE si occupa in particolare di controllare e verificare la conformità alle leggi italiane ed internazionali dei bilanci di aziende pubbliche e private.

Tale attività dà luogo alla redazione di un documento finale detto “Relazione del Revisore Legale” inclusiva del “giudizio sul bilancio”, cioè di un parere sulla correttezza formale e sostanziale del bilancio stesso. La revisione legale può essere svolta in quanto richiesta dalla legge oppure dall’azienda a titolo volontario.

La revisione legale è un’attività volta a salvaguardare l’affidabilità della comunicazione finanziaria a rilevanza esterna delle aziende al fine di tutelare tutte le parti (ad esempio, gli azionisti, i dipendenti, i clienti, i fornitori, il fisco e i terzi in genere) interessate all’attività dell’azienda e al suo andamento. Essa infatti mira a garantire trasparenza e legalità.

Per esercitare la **Professione di Revisore Legale** è obbligatoria l’iscrizione al Registro dei Revisori Legali istituito presso il Ministero dell’Economia e delle Finanze (Decreto Ministeriale 20 giugno 2012, n. 144).

Per iscriversi al predetto Registro è necessario essere in possesso di una laurea triennale nelle classi di laurea L-18 o L-33, di una laurea magistrale nelle classi di laurea LM-56, LM-77, LM-16, LM-62, LM-76, LM-63, LM-82, LM-83, o della laurea magistrale a ciclo unico in Giurisprudenza (LMG/01). È necessario inoltre possedere i requisiti di onorabilità previsti dall’articolo 3, comma 1 del D. M. 145/2012, nonché aver svolto il tirocinio triennale e aver superato l’esame di idoneità previsti dal D.Lgs. 39/2010.

Conoscenze, abilità e modi di operare del Revisore Legale.

Conoscenze specialistiche

Standard nazionali e internazionali dei sistemi di contabilità e di reporting, normativa, regolamenti e codici in materia di corporate governance, tecniche di analisi di bilancio, principi e metodi del controllo di gestione, principi e metodi di funzionamento del controllo interno, principi di revisione italiani e internazionali. Tecniche di auditing, tecniche di campionamento statistico, tecniche di valutazione dei rischi, metodi, compilazione e archiviazione carte di lavoro.

Conoscenze generali

Bilancio IAS/IFRS, bilancio d’esercizio redatto in conformità alla normativa civilistica (IV direttiva CEE), bilancio consolidato, procedure di registrazione contabili, analitiche e matematiche, diritto commerciale, diritto tributario, diritto societario e fallimentare, tecniche di pianificazione/strutturazione di progetti, organizzazione aziendale, ristrutturazione aziendali e societarie.

Principali abilità specialistiche

Applicare tecniche di analisi del bilancio d’esercizio, applicare tecniche di costruzione di questionari per auditing, applicare tecniche di analisi dei processi amministrativi, applicare modalità di controllo delle procedure contabili, applicare procedure di revisione, applicare tecniche di campionamento, utilizzare strumenti di reporting, applicare tecniche di redazione di report di valutazione di attività.

Principali abilità generali

Applicare tecniche di pianificazione di risorse e di mezzi, utilizzazione di software di supporto, propensione a lavorare in team, utilizzare software di gestione amministrativa, utilizzare i programmi Office ed in particolare Excel.

L’accuratezza

Operare con precisione e scetticismo professionale, mi-

nimizzando gli errori e ponendo una costante attenzione alla qualità e al controllo dei risultati del lavoro.

L'affidabilità

Essere responsabili di se stessi, mostrare massima integrità, agire eticamente, essere irreprensibili, costruire intorno a se un clima di fiducia, ammettere i propri errori, rispettare rigorosamente gli impegni assunti.

Gestione dello stress e Autocontrollo

Mantenere un adeguato controllo emotivo, essere consapevoli dei propri punti di forza e debolezza, dei propri valori e obiettivi, mantenere la concentrazione anche sotto pressione o in situazioni incerte o impreviste.

Competenze trasversali

Comunicazione verbale, empatia, leadership, iniziativa, orientamento al risultato, adattabilità, gestione dei conflitti, persuasione, gestione del team, consapevolezza di sé, riconoscimento di schemi, approccio positivo, pensiero sistemico, propensione a fare squadra.

Cooperazione e Collaborazione

Lavorare in modo costruttivo e in sinergia per il raggiungimento degli obiettivi comuni, condividere progetti, informazioni e risorse. Promuovere il lavoro di squadra e rispettare i ruoli all'interno del team.

Consapevolezza organizzativa

Prestare molta attenzione ai cambiamenti, ai segnali ed agli output che giungono dall'organizzazione interna delle aziende; intuire evoluzioni e sviluppi; ascoltare e riconoscere le tendenze strategiche in atto; rispettare i ruoli.

Adattabilità e Flessibilità

Modificare i propri comportamenti e schemi mentali in funzione delle esigenze del contesto lavorativo, essere sempre pronti ad adattarsi a repentini cambiamenti e/o emergenze, lavorare efficientemente ed efficacemente in qualsiasi situazione.

Ciò detto, la figura del Revisore Legale è la figura di uno "Specialista". Nell'attuale situazione socio-economica del Paese, diventa indispensabile il ricorso a "Specialisti". Infatti in una economia in rapida evoluzione, con un repentino adeguamento all'innovazione tecnologica e l'adeguamento alle modificate esigenze dell'azienda, non è più possibile pensare ad un professionista "tuttofare" così come prevedevano, in passato, gli ordinamenti professionali. In tale contesto la specializzazione professionale diventa automatica in quanto selezionata dal mercato.

A tal proposito mi piace riportare una frase, scritta su un

vecchio numero della rivista, dal nostro Fondatore Modesto Bertolli - ***"tieni sempre ad esempio ciò che i sapienti del passato ci hanno tramandato: ^quod vult habet qui velle quot satis potest^, cioè a dire: "ha quello che vuole colui che può volere quello che gli basta" "***.

Il Revisore Legale nell'economia reale

Nel corso degli ultimi anni il mondo della revisione legale è stato attraversato da importanti riforme e molte altre ancora potrebbero interessarlo nel prossimo futuro.

La revisione legale viene spesso analizzata, principalmente dalla pubblica opinione, per quel che riguarda le responsabilità, poco o nulla per quel che riguarda il ruolo e la strategicità della stessa nel sistema socio-economico. Mai come adesso l'economia ha bisogno di informazioni certe, chiare e verificabili. Pertanto al fine di raggiungere tali obiettivi, il legislatore dovrebbe effettuare importanti interventi in merito.

Purtroppo invece assistiamo, come già detto, che quando si affronta l'argomento revisione legale si guarda, spesso, solo il lato procedurale e, soprattutto, le responsabilità. *Nulla di più sbagliato.*

Il ruolo del Revisore Legale nel tessuto socio-economico è strategico per l'economia. Non per le polizze assicurative da aggredire in caso di default aziendali ma per l'utilità che lavori di audit, ben fatti, possono avere sul tessuto socio-economico del Paese.

Di conseguenza bisognerebbe riflettere non solo su procedure, principi e responsabilità ma anche sugli elementi alla base di ogni incarico di revisione legale, che si trascinano poi per tutto il triennio di attività (**in particolare nomina e compensi**).

Elementi che sono fra i più importanti per garantire la professionalità e l'indipendenza, indispensabili per concreti ed efficaci sistemi di controllo.

È opportuno ribadire che il rafforzamento delle verifiche/controlli aziendali può avvenire, a nostro parere, prevenendo i seguenti accorgimenti:

1. Nomina del Revisore Legale affidata a soggetto terzo indipendente che dovrà nominare i Revisori Legali su richiesta della società interessata scegliendoli tra i professionisti che hanno dato la propria disponibilità ad operare nella provincia nella quale opera la stessa società;
2. Previsione di un limite massimo di incarichi di legge as-

sumibili dal Revisore Legale da stabilire a seconda che si tratti di persona fisica o società di revisione (*legandolo in tal caso al numero di soci*);

3. Incarico di revisione triennale non rinnovabile per legge;
4. Avvio delle procedure di controllo di qualità sulle attività dei revisori ad opera del Ministero Economia e Finanza così come stabilito, e mai attuato, dall'art. 20 del D.lgs 39/2010;
5. Tariffe professionali stabilite per legge sulla base dei parametri aziendali e del piano di revisione legale;
6. Limitazione della responsabilità del Revisore Legale ad un multiplo del compenso laddove lo stesso rispetti in maniera puntuale i principi di revisione e superi positivamente i controlli di qualità di cui al D.Lgs 39/2010;
7. Procedure semplificate e rapide (*anche a tutela delle aziende*) di composizione, laddove si creino differenti vedute/contrastanti fra l'azienda ed il Revisore Legale/ società di revisione che possano prevedere anche la

sostituzione del Revisore Legale ad opera del Tribunale nei casi più gravi.

Una tale riforma sarebbe in grado di rafforzare l'organo di controllo "contabile" e potrebbe anche essere utilizzata, perché no, per rafforzare/integrare le procedure di allerta previste dal riformato sistema legislativo di crisi aziendale. Investire nel sistema dei controlli aziendali è una mossa strategica che va urgentemente fatta con una riforma organica della revisione legale da un legislatore attento e lungimirante.

Stiamo attraversando momenti tristi che ci portano a riflettere sulle molte cose non fatte. Sarebbe questa l'occasione di condividere gli obiettivi ed unirci (Governo, Professionisti ed Imprenditori) per far sì che si possa procedere al riassetto organizzativo e contabile delle imprese, garantire la continuità aziendale e limitare i default? Noi crediamo di sì.

Ciriaco Monetta



GLI AIUTI DI STATO TRA COMPETENZE EUROPEE E RUOLO DELLE GIURISDIZIONI NAZIONALI

In allegato al giornale i lettori trovano il supplemento di Attilio e Luis Zifaro dedicato alla problematica degli aiuti di stato, esaminata nei suoi diversi aspetti. In particolare, dopo un richiamo alla normativa del trattato CE, il testo esamina le disposizioni fondamentali del trattato dell'Unione Europea (TFUE) e dell'attuale assetto normativo, proseguendo poi con una valutazione degli aiuti di stato fiscali e facendo un quadro europeo degli aiuti di stato nell'attuale epidemia da COVID-19.

L'intervista

Incontro con Lino Stoppani Vice Presidente Vicario di Confcommercio



A cura di Andrea Lovelock

Con una rappresentanza di oltre 700mila imprese ed esercizi commerciali, la Confcommercio è una delle tre principali associazioni di categoria in Italia ed ora più che mai è impegnata a tutelare le aziende rappresentate in quella che gli stessi economisti definiscono come la più grave crisi economico-sociale dal dopoguerra ad oggi. Lino Stoppani, che ne è il Vice Presidente Vicario dal 2018, nasce revisore contabile e quindi ben consapevole di quanto sia importante l'apporto di professionalità in gran parte delle nostre aziende.

D. Di fronte a circa 300mila imprese che hanno chiuso i battenti a causa del Covid-19, certificate proprio da Confcommercio a fine anno, crescono le istanze per una resilienza costruttiva tra le imprese 'sopravvissute': attraverso quali azioni si possono soddisfare queste istanze? "Nella crisi generata dalla pandemia, le imprese del terziario, particolarmente esposte non solo al generale andamento economico, ma anche alle disposizioni di distanziamento e restrizione alla mobilità, hanno sofferto danni enormi, in termini di fatturato. Basti pensare che tre quarti delle perdite derivanti dallo tsunami covid-19 hanno riguardato alberghi, pubblici esercizi, il comparto moda e l'automotive e hanno travolto settori come quello culturale. In prospettiva, questo si ribalta in perdite in termini occupazionali: si stima che terminati ammortizzatori e blocco dei licenziamenti 1 milione e 200mila posti di lavoro siano a rischio. In termini sociali, oltre alla terribile dispersione di competenze, sulle macerie delle tante imprese e famiglie che non ce la fanno rischiano di infiltrarsi organizzazioni criminali e fenomeni illegali.

Davanti alla situazione attuale, è evidente che servono provvedimenti emergenziali per far chiudere il minor nu-

mero possibile di imprese, tutelando occupazione e la filiera di fornitori e clienti collegata. Qui certamente rientrano le azioni già avviate con i ristori, la cassa integrazione, le moratorie fiscali, i crediti d'imposta sulle locazioni commerciali e affitti d'azienda, ben sapendo che non basta quanto fatto sinora sia in termini di importi, sia in termini di misure. Se si cerca con tutte le forze di non far chiudere le imprese, in prospettiva – prosegue Stoppani - c'è però da chiarire come le imprese possano riaprire in condizioni di serenità.

Le imprese del terziario non sono infatti interruttori da aprire e chiudere a luci alternate, peraltro in un superficiale giudizio di attività non essenziali e poco sicure. Innanzitutto, tutte le attività sono essenziali quando producono occupazione, servizi e benessere. Inoltre, tutte le attività sono sicure quando adempiono agli obblighi e ai protocolli di sicurezza sanitaria. Serve dunque programmazione e consapevolezza per ripartire.

Infine, una volta riaperto, ci sarà un tema di ripartenza dei consumi, soprattutto nei settori che più hanno sofferto, come quello turistico-ricettivo: da qui le nostre pressanti istanze per avviare politiche economiche di stimolo alla domanda magari con una operazione sull'Iva a tempo determinato per recuperare clientela e con un cash-back dedicato."

D. E quali passaggi del Recovery Plan vengono considerati strategici dalla Confcommercio?

"Considerando le tre priorità -digitalizzazione e innovazione, transizione ecologica e inclusione sociale- individuate dall'Europa, e i tre obiettivi trasversali -parità di genere, giovani, Sud e riequilibrio territoriale- enucleati dal Piano italiano, è evidente che il mondo del commercio, del turi-

simo, dei servizi, dei trasporti rappresentato da Confcommercio non potrebbe essere più coinvolto. Il nostro settore è infatti il primo settore di ingresso per donne e giovani che si mettono in proprio e rappresenta nei fatti la principale occasione di sviluppo per il Sud Italia, basti pensare al turismo. Inoltre, per riprendere le tre priorità europee, queste toccano nel profondo l'evoluzione e la centralità del terziario italiano:

pensiamo alla rigenerazione urbana e allo strettissimo collegamento tra commercio e servizi e vivibilità nelle città, tra modello italiano di vita e pluralismo distributivo, tra smart city e attrattività del territorio. Il terziario deve essere protagonista della messa a terra degli obiettivi del Recovery Plan, che –sia nella governance, sia nelle riforme- non può tralasciare l'attenzione sulla riqualificazione di strutture e servizi dell'offerta. Questa dotazione di risorse, enorme e unica nella nostra recente storia con oltre 200 miliardi di euro, è un'occasione imperdibile per il Sistema Paese.”

D. Per tutte le imprese l'appuntamento con i loro prossimi bilanci sarà cruciale:

quale ruolo devono giocare professionisti come i revisori legali, al fianco delle imprese per assicurare stabilità contabili?

“Questa nuova responsabilità che i revisori legali hanno assunto per legge avrà un peso importante nelle attività di consulenza, soprattutto in un periodo così delicato. I professionisti che accompagnano le imprese, ed in particolare proprio i revisori legali, hanno infatti due responsabilità di fondo: la prima è quella di trasferire nella gestione amministrativa dell'impresa quelli che sono gli aspetti di correttezza e trasparenza che il mercato impone, l'altra è quella di incentivare le imprese nei grandi processi di trasformazione e nei nuovi modelli di business. Questo accompagnamento, in un momento di crisi che talvolta può far perdere di lucidità ad un imprenditore in difficoltà e di fronte ad un mercato in rapidissima trasformazione, è ancora più strategico. Tanto più che non va sottovalutata la buona gestione della fase di chiusura delle imprese con procedure concorsuali o fallimentari, che oggi lasciano sull'imprenditore uno stigma sociale difficile da rimuovere. Su questo punto, sarebbe importante proporre una revisione della legislazione sulla

crisi d'impresa, proprio alla luce dell'emergenza Covid che ha colpito tanti senza la colpa di una mala gestione, che consentisse agli imprenditori di buona volontà di rialzarsi e ripartire nel breve periodo.”

D. Nella road-map del rilancio a medio-lungo termine diventa centrale il tema della continuità aziendale, che è anche al centro dell'attività dei revisori legali: cosa condividere, dunque, con i consulenti professionali delle imprese per centrare questo obiettivo?

La continuità aziendale passa certamente attraverso il tema della solidità dell'impresa e la solidità di un'impresa è funzione anche del suo equity e cash flow. La scarsa patrimonializzazione media delle imprese italiane è un

problema cronico in Italia dovuto in parte alla dimensione di impresa, in parte ad una scarsa marginalità di alcuni settori legata all'eccesso di offerta, ma anche ad un eccesso di concorrenza sleale. Oltre dunque alle riforme pubbliche che impattino sulla trasparenza e tutela del mercato, è fondamentale una gestione aziendale orientata dalle competenze e dalle comprovate capacità gestionali, sulle quali i consulenti come i revisori legali possono garantire un notevole impatto. Così come, sempre in tema di continuità aziendale, possono dare un contributo non secondario alla crescita dimensionale di impresa e al passaggio generazionale in azienda, due temi

che rimangono tanto spinosi quanto strategici per il nostro Paese. Infine, per patrimonializzare e rafforzare le imprese occorre aprire le imprese a capitali terzi, in particolare quelli che non hanno come obiettivo garantire una plusvalenza ma investire nello sviluppo duraturo dell'impresa: servono insomma “capitali pazienti” e buone regole comuni che ne incentivino la permanenza in seno alle imprese. Oggi, ad esempio, le regole imposte dall'Europa sono poche adatte alla struttura imprenditoriale del panorama italiano, fatto da piccole e medie imprese, appesantendo di molto la capacità di banche ed istituti di credito di supportare realmente il nostro sistema. Per accompagnare le imprese italiane nella difficilissima fase che ci aspetta serve una visione complessiva e la collaborazione di ogni parte in gioco.



Lino Stoppani

Alta Formazione dell'INRL con il Master I Livello in revisione aziendale alla UniCal



Prof. Franco Rubino – *Direttore Dipartimento di Scienze Aziendali
Università della Calabria (UniCal)*

Il Master Universitario in Revisione Aziendale offerto dall'Università della Calabria – Dipartimento di Scienze Aziendali e Giuridiche – in collaborazione con l'Istituto Nazionale dei Revisori è un percorso di formazione di primo livello della durata di 12 mesi, che si rivolge a laureati nelle aree economiche, giuridiche, sociali, a laureandi (la cui sessione di laurea deve essere comunicata con data certa entro 30 giorni della data di scadenza del bando), a tirocinanti nelle professioni, già in possesso almeno di laurea triennale, che intendono elevare ulteriormente il proprio standard conoscitivo in materia di revisione aziendale.

Le sfide poste da scenari competitivi sempre più turbolenti e gli scandali finanziari degli ultimi anni hanno posto in luce l'assoluta necessità di un rafforzamento delle professionalità contabili, amministrative e di revisione all'interno delle imprese. Ed è proprio in relazione a questi bisogni che il Master è stato istituito e progettato, ossia per rispondere alla domanda delle imprese che sono alla ricerca di personale esperto a ricoprire diversi ruoli nelle principali funzioni aziendali (amministrazione, contabilità e auditing), personale che deve operare in un contesto competitivo, gestionale e organizzativo sempre più complesso ed esposto a notevoli mutamenti.

In particolare, il Master è progettato per offrire ai partecipanti un complesso articolato di conoscenze ed esperienze che riguardano, ad esempio, la gestione aziendale, la contabilità, il bilancio d'esercizio, la verifica dell'applicazione dei principi contabili, la revisione legale dei conti annuali e consolidati, l'impostazione delle procedure di

revisione e delle carte di lavoro, le procedure concorsuali, le operazioni straordinarie. Il percorso formativo, fatto dalla combinazione di attività di studio, didattica d'aula, discussione di casi, lavori di gruppo, testimonianze aziendali e attività di stage, offre un profilo completo che servirà a migliorare le relazioni comportamentali, ad acquisire e ampliare le conoscenze e sviluppare le competenze e le capacità operative necessarie al fine di assumere posizioni di responsabilità all'interno dell'impresa, nonché di poter operare con successo in società di revisione e, non per ultimo, nel proprio studio di consulenza aziendale e amministrativa. Ed è proprio in relazione a quest'ultimo punto che il Master, considerando la specificità delle materie oggetto del percorso formativo, si propone di essere anche un valido strumento di preparazione per i praticanti che intendono sostenere e superare l'esame di abilitazione professionale per l'iscrizione all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o al registro dei revisori legali. Si tratta di esami di abilitazione fortemente selettivi ed il Master si propone di dare una preparazione interdisciplinare che sarà rafforzata e completata attraverso le competenze acquisite durante lo stage.

Il Master si avvale di un corpo docente composito e di alto profilo che comprende Professori dell'Università della Calabria e di altre Università italiane, oltre a Professionisti ed Esperti di comprovata esperienza. Consentire un adeguato inserimento lavorativo agli allievi che frequenteranno il Master è un obiettivo fondamentale. L'esperienza di stage, da svolgersi per un periodo di almeno tre mesi presso

società di revisione o studi di consulenza aziendale, preferibilmente al termine del percorso formativo in aula, rappresenta non solo l'opportunità per applicare le competenze professionali acquisite e per completare la propria formazione, ma, soprattutto, l'occasione per una concreta esperienza lavorativa. Alcuni di questi stage saranno effettuati presso aziende e studi professionali di primaria importanza operanti nel campo della revisione legale e della consulenza aziendale; nel caso in cui lo stage sia effettuato fuori Regione sarà previsto un rimborso spese che sarà erogato dalle società che ospiteranno gli stagisti. Gli stage fuori Regione verranno prioritariamente assegnati ai corsisti che conseguiranno la votazione media più alta nei moduli oggetto del master.

Il Master, come anticipato, fornisce prioritariamente tutte le competenze necessarie per poter esercitare la Professione di Revisore Legale. Il Revisore Legale, come molti sanno, è un professionista esterno all'impresa, incaricato di controllare la regolare tenuta della contabilità e dei bilanci di aziende private e di enti pubblici. Il percorso necessario per diventare Revisore Legale è articolato.

Occorre innanzitutto essere in possesso almeno di una laurea triennale in Scienze dell'Economia e della Gestione Aziendale o in Scienze Economiche, oppure una laurea Magistrale in Economia, Economia Aziendale, Scienze Economiche Aziendali, Finanza, Scienze della Politica, Scienze Economiche per l'Ambiente e la Cultura, Scienze delle Pubbliche Amministrazioni, Giurisprudenza, Scienze Statistiche, Attuariali e Finanziarie.

Vanno bene anche le lauree conseguite con il vecchio ordinamento, cioè quelle in Economia e Commercio, Statistica, Giurisprudenza, Scienze Politiche, Scienze delle Pubbliche Amministrazioni ed equipollenti, oppure un altro diploma di laurea equiparato ad una di esse, anche se conseguito all'estero, purché sia riconosciuto in Italia secondo le vigenti disposizioni.

Successivamente alla laurea bisogna effettuare un periodo di tirocinio. Il tirocinio è un periodo di addestramento presso un Revisore Legale già in esercizio, che serve a far acquisire all'aspirante le capacità necessarie per poter esercitare la futura professione. Dura tre anni e deve essere svolto o presso un revisore legale o anche presso una società di revisione legale. Se si è in possesso della

laurea triennale, ma si stanno proseguendo gli studi per conseguire anche la laurea specialistica o magistrale, si potrà iniziare comunque il periodo di tirocinio, in modo da svolgerlo contemporaneamente allo studio e risparmiare tempo: in cambio, ovviamente, di un maggior dispendio di energie per seguire sia i corsi universitari che la pratica di revisore legale. Al completamento del tirocinio, che sarà attestato dal revisore presso il quale si è svolta la pratica, si dovrà sostenere un esame di idoneità finalizzato all'abilitazione all'esercizio della professione di revisore legale. Sono esentati da una parte di questo esame coloro che sono già avvocati o dottori commercialisti. Superato l'esame, si può richiedere l'iscrizione al Registro Nazionale dei Revisori Legali, tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF).

Avere i conti ed il bilancio revisionati da un revisore legale, garantisce che essi non presentano errori significativi. Questo aiuta la società o l'ente a garantire trasparenza ai suoi soci ed azionisti e a promuovere la sua immagine sul mercato verso il pubblico dei consumatori e clienti. Per le società quotate o di grandi dimensioni e per le aziende pubbliche, la revisione periodica è un obbligo di legge. La carriera del Revisore Legale si può sviluppare sia come libero professionista autonomo che all'interno di una società di revisione, come lavoratore dipendente o partner.

Con l'entrata in vigore del nuovo codice della crisi di impresa, inoltre, la professione del Revisore Legale avrà ancora maggior rilievo, perché tale figura e le sue funzioni saranno ancora più marcatamente distinte da quelle del Dottore Commercialista. Si consideri, ancora, che, sempre nel nuovo codice della crisi di impresa, l'obbligatorietà della nomina del Revisore è estesa a società per le quali prima era facoltativa. Ultimo, ma non ultimo, è in corso anche una armonizzazione a livello internazionale delle professioni contabili, per cui le possibilità di lavoro non devono essere guardate limitatamente al mercato italiano, ma in un'ottica di più ampio respiro a livello globale.

Le opportunità di guadagno, specialmente tra i revisori più esperti e qualificati, già attualmente molto interessanti, lo saranno, per i motivi sopra esplicitati, ancor di più in futuro. Il bando di ammissione si può scaricare al seguente link:

https://unical.portaleamministrazionetrasparente.it/archivio22_bandi-diconcorso_0_6703_874_1.html

Il programma formativo INRL del trimestre gennaio-marzo 2021

Anche per il 2021 l'Istituto Nazionale Revisori legali ha approntato un nutrito programma di corsi di formazione online con i webinar gratuiti del mercoledì ed i corsi specialistici del venerdì (due al mese).

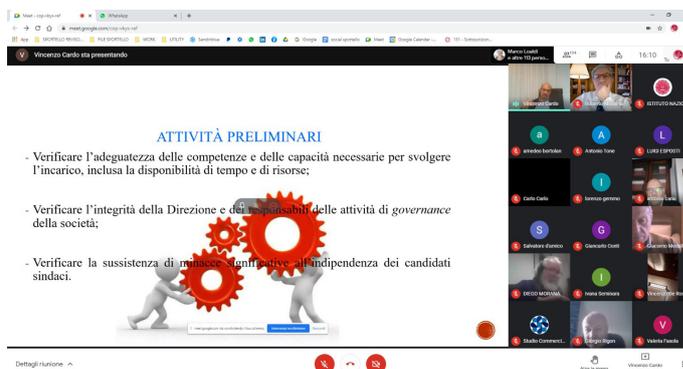
Per i webinar gratuiti, della durata di 1 ora e mezzo, sono stati calendarizzati 11 seminari che si terranno ogni mercoledì dall'11 gennaio al 24 marzo 2021 e tratteranno gli aspetti normativi della revisione, le responsabilità e sanzioni, la proposta di revisione, l'indipendenza del revisore, gli aspetti operativi e la valutazione dei rischi, nonché tutte le procedure di revisione, gli elementi probativi, le asserzioni di bilancio e la revisione della continuità aziendale.

Mentre per il corso avanzato del venerdì, a pagamento, l'obiettivo è quello di offrire una formazione specialistica sulla revisione legale e continuità aziendale affrontando le principali aree che vedono coinvolti i revisori legali nell'attività di audit andando ad analizzare le seguenti tematiche: pianificazione, proposta di revisione, memorandum di pianificazione, indipendenza, significatività, asserzioni, tecniche di campionamento, inventari, conferme esterne, rischio di revisione, controllo interno, lettere di attestazione, relazione finale, continuità aziendale, indicatori di crisi d'impresa.

Ai partecipanti oltre al materiale dei relatori viene erogato un gestionale excel per lo svolgimento operativo della revisione legale.

Le date prefissate dei seminari della durata di tre ore, sono le seguenti:

Venerdì 15 Gennaio 2021 ore 15-18 sui temi Pianificazio-



ne, Proposta di revisione, Indipendenza. Venerdì 29 Gennaio 2021 ore 15-18 sui temi Significatività ed Asserzioni. Venerdì 12 Febbraio 2021 ore 15-18 sulle Tecniche di campionamento, Inventari, Conferme esterne. Venerdì 26 Febbraio 2021 ore 15-18 sui temi d'attualità del Rischio di revisione e del Controllo interno.

Venerdì 12 Marzo 2021 ore 15-18 su Lettere attestazione ed Opinioni finali.

Venerdì 26 Marzo 2021 ore 15-18 sulla Continuità aziendale e sugli indicatori di crisi d'impresa.

L'intero corso ha un costo unico che garantisce l'accesso a tutte e sei le lezioni. Ogni lezione viene inoltre registrata per permetterne il recupero a chi si dovesse iscrivere a corso già avviato. Per correttezza è bene precisare che il corso NON è accreditato presso il MEF e dunque NON rilascia crediti formativi validi ai fini della formazione obbligatoria continua dei revisori legali.

Per l'iscrizione occorre effettuare il bonifico intestato a: For Rev Leg INRL srl - Iban: IT 23 W 07601 11200 001051168878.

Per gli iscritti all'Inrl il costo del corso è di 100 euro + Iva, mentre per i non iscritti il costo è di 195 euro +Iva.

Una volta effettuato il bonifico viene richiesto l'invio via mail (segreteria@sportellorevisore.it) della copia della quietanza di pagamento che consente di procedere all'invio delle credenziali di accesso alla piattaforma.

Il giorno prima dell'evento sarà inviata una mail con il link per la partecipazione: come piattaforma sarà utilizzato go-ogle meet.

Ente Nazionale per il Microcredito, modifiche al fondo di Garanzia e innalzamento del credito a 40mila euro



Mario Baccini - *Presidente Ente Nazionale per il Microcredito*

L'Ente Nazionale per il Microcredito, organismo governativo presieduto dall'on. Mario Baccini e col quale l'Inrl ha siglato nel 2019 un importante accordo che permette ai revisori legali di svolgere, dietro compenso, attività professionale di consulenza, ha comunicato agli inizi dell'anno importanti novità riguardanti l'innalzamento del microcredito a **40mila euro**. Ciò è stato reso possibile con l'entrata in vigore delle modifiche introdotte dalla Legge 30 dicembre 2020, n.178, pubblicata nella G.U. n. 322 del 30 dicembre 2020 (di seguito Legge di Bilancio 2021) e innalzamento ad euro 40.000 dell'importo massimo del Microcredito ex art. 111 del T.U.B.

Nello specifico l'ENM comunica che alle richieste di ammissione all'intervento del Fondo presentate **a partire dal 13 gennaio 2021** ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera m) del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40 (**DL Liquidità**), sono applicate modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2021 e descritte nella Circolare n. 24/2020 del Gestore. Ai sensi del comma 213) dell'art.1 della Legge di Bilancio 2021, è possibile presentare le richieste di ammissione in favore di società che presentano i codici ATECO 66.19.20, per attività di promotori e mediatori finanziari; 66.19.21 per promotori finanziari; 66.19.22 per agenti, mediatori e procuratori di prodotti finanziari; 66.21.00 per attività dei periti e liquidatori indipendenti delle assicurazioni.

Inoltre, ai sensi del comma 216) dell'art.1 della Legge di Bilancio 2021, è possibile presentare richieste di ammissione con durata fino a quindici anni. Ed ai sensi del com-

ma 217) dell'art.1 della Legge di Bilancio 2021, è possibile richiedere, per i finanziamenti già concessi alla data del 13 gennaio 2021, il prolungamento della loro durata fino alla durata massima di quindici anni.

L'adeguamento potrà essere richiesto: per i finanziamenti che, alla data del 13 gennaio 2021, sono già ammessi all'intervento del Fondo ma non ancora erogati dal soggetto finanziatore, a seguito dell'adeguamento alle nuove condizioni, dovrà essere inviata al Gestore una richiesta di conferma della garanzia già concessa. E ancora per i finanziamenti che, alla data del 13 gennaio 2021, sono già ammessi all'intervento del Fondo e già erogati dal soggetto finanziatore.

Qualora l'adeguamento alle nuove condizioni sia effettuato tramite l'erogazione al soggetto beneficiario finale di un nuovo finanziamento finalizzato all'estinzione del finanziamento garantito ovvero attraverso la sottoscrizione/stipula di un addendum al contratto del finanziamento garantito, dovrà essere inviata al Gestore una richiesta di conferma della garanzia già concessa.

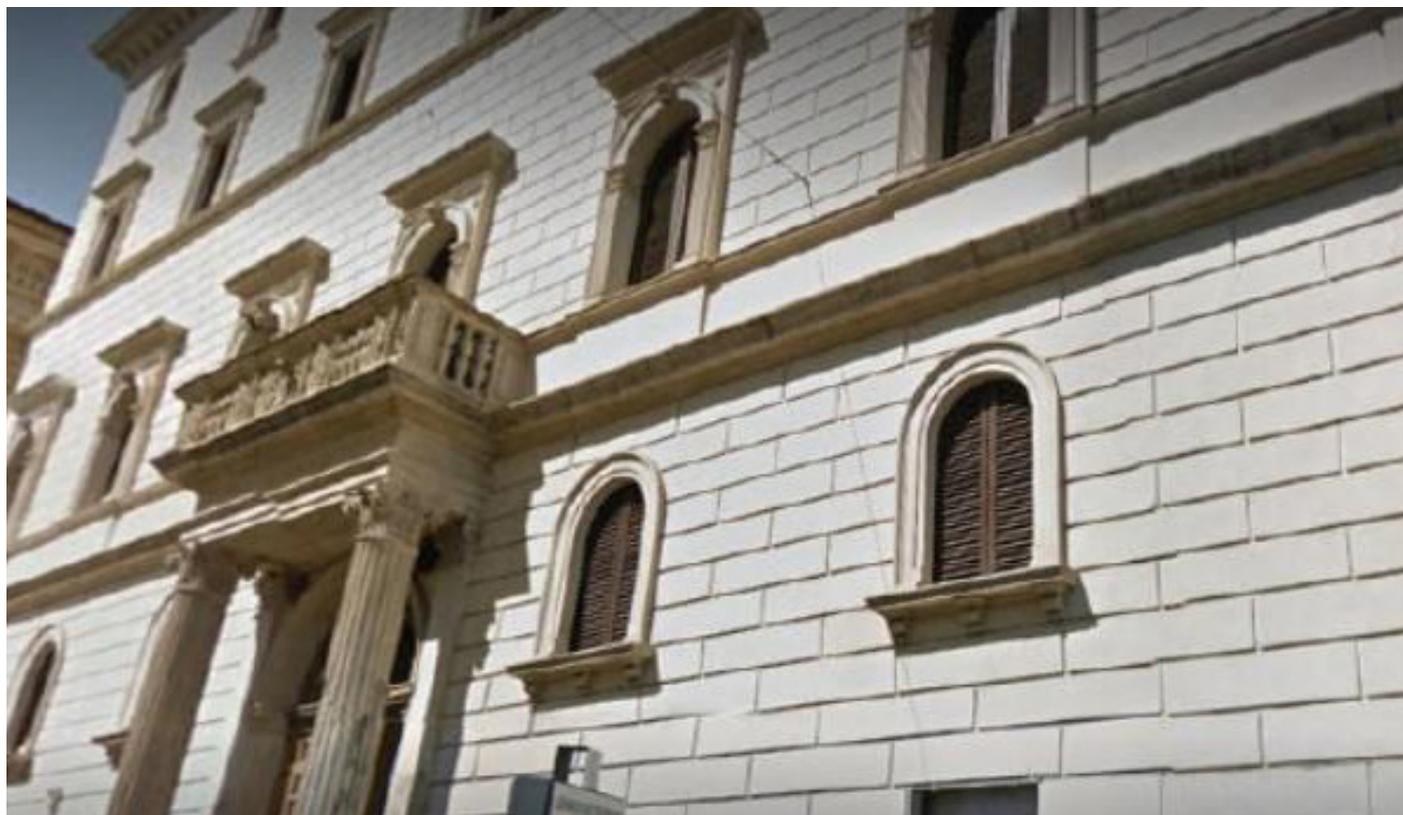
Inoltre, qualora l'adeguamento alle nuove condizioni sia effettuato tramite l'erogazione al soggetto beneficiario finale di un importo aggiuntivo attraverso la stipula di un contratto di finanziamento distinto dal precedente e la predisposizione di un piano d'ammortamento separato, dovrà essere inviata al Gestore una nuova richiesta di ammissione alla garanzia del Fondo riferita al relativo contratto di finanziamento.

Per i finanziamenti che, alla data del 13 gennaio 2021,

sono già erogati dal soggetto finanziatore, ma per i quali non è stata presentata la richiesta di ammissione alla garanzia del Fondo: dovrà essere inviata al Gestore una richiesta di ammissione alla garanzia del Fondo allineata alle nuove condizioni, qualora l'adeguamento alle nuove condizioni sia effettuato tramite l'erogazione al soggetto beneficiario finale di un nuovo finanziamento finalizzato all'estinzione del finanziamento garantito ovvero attraverso la sottoscrizione/stipula di un addendum al contratto del finanziamento garantito. Qualora l'adeguamento alle nuove condizioni sia effettuato tramite l'erogazione al soggetto beneficiario finale di un importo aggiuntivo attraverso la stipula di un contratto distinto e la predisposizione di un piano d'ammortamento separato, dovranno essere inviate al Gestore due richieste di ammissione alla garanzia del Fondo, ciascuna delle quali riferita ai relativi contratti di finanziamento. Sia le richieste di conferma della garanzia del Fondo che le nuove richieste di ammissione alla garanzia del Fondo è concessa automaticamente, gratuitamente e senza valutazione e il soggetto finanziatore può erogare il finanziamento, subordinatamente alla

verifica formale del possesso dei requisiti, senza attendere l'esito definitivo dell'istruttoria da parte del Gestore. Le richieste di conferma devono essere inviate al Gestore mediante la trasmissione di un elenco redatto sulla base del modulo predisposto dal Gestore ed elaborato in forma digitale (formato elettronico di testo per importazione ed esportazione in formato tabellare). - Ai sensi del comma 218) dell'art.1 della Legge di Bilancio 2021, il tasso di interesse applicato ai finanziamenti oggetto di richiesta di garanzia, non dovrà essere superiore allo 0,20% aumentato del valore, se positivo, del tasso di Rendistato con durata analoga al finanziamento stesso.

L'Ente Nazionale per Microcredito comunica infine che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 14 – quinquies, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, coordinato con la legge di conversione 18 dicembre 2020 (DL Ristori), è stato reso operativo l'innalzamento ad euro 40.000 dell'importo massimo del Microcredito ex art. 111 del T.U.B. previsto dall'articolo 13, comma 9, del decreto-legge 8 aprile 2020, n.23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n.40 (DL Liquidità).



Collegio Sindacale e Revisori Legali nel controllo degli assetti organizzativi



Paolo Brescia - Dottore commercialista, Tesoriere INRL

Con il Dlgs 12 gennaio 2019 n 14 e' stato modificato il titolo dell'art 2086 del codice civile, che in origine era rubricato " Direzione e gerarchia dell'impresa", trasformandolo in " Gestione dell'impresa", e il suo corpo normativo con l'introduzione del secondo comma che recita:

L'imprenditore che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo , amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi di impresa e della perdita di continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Tale articolo è passato, da un unico striminzito comma, che statuiva in maniera ovvia che l'imprenditore è il capo dell'impresa, a quello attualmente in vigore, che disciplina anche il modus operandi.

Il Dlgs 26 ottobre 2020 n 147, trasferisce, all'interno dell'art 2380 bis del codice civile, rubricato " Amministrazione della società" relativo alla Spa, e all'interno dell'art 2475 cc " Amministrazione della società " relativo alle Srl, il postulato che gli obblighi disciplinati dall'art 2086 cc spettano esclusivamente agli amministratori .

Come si può ben vedere l'adeguatezza degli assetti amministrativi sta diventando la centralità per gli amministratori di società e per gli organi di controllo che devono vigilare sull'operato di quest'ultimi.

A dire il vero L'art 2403 CC, sui doveri del Collegio Sin-

dacale, ha sempre previsto rafforzandolo con l'aggettivo " particolare ", l'obbligo del Collegio Sindacale di vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società, ma l'introduzione del codice della crisi con il suo art 14 comma 1 che prevede che il Revisore Legale debba vigilare che l'organo amministrativo valuti costantemente se l'assetto organizzativo dell'impresa sia adeguato, ha dato l'impulso definitivo.

L'adeguatezza dell'assetto organizzativo adeguato, è stato oggetto di un'importante sentenza della Corte di Cassazione la n 9132 del 24 febbraio 2017, in materia di reati



La mancanza di un adeguato sistema di deleghe prova la mancanza di un adeguato modello organizzativo

ambientali, e ha sancito il principio, secondo cui la mancanza di un adeguato sistema di deleghe di funzioni “ è fatto che prova la mancanza di un efficace modello organizzativo adeguato a prevenire la consumazione del reato da parte dei vertici societari”.

Tale Sentenza può essere la stella polare che indica la rotta che deve intraprendere il Collegio Sindacale e il Revisore Legale per verificare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo.

La stella indica un certosino lavoro di controllo dell'attribuzione delle deleghe e sulla loro idoneità a gestire la prevenzione dei rischi e un'efficienza della gestione.

A supporto può essere di aiuto un documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti di recente pubblicazione, che individua i parametri cui deve ispirarsi l'attività di vigilanza del Collegio Sindacale con specifico riferimento all'adeguatezza del sistema delle deleghe e delle procure.

Alla luce delle modifiche dell'art 2380 bis e 2475 del Codice Civile è opportuno ricordare che la facoltà di istituire organi delegati, pur rientrando nelle attribuzioni del Consiglio di Amministrazione, deve essere autorizzata dall'assemblea.

L'art 2381 del codice civile dispone che :

Il Consiglio di amministrazione può delegare le proprie attribuzioni ad uno o più dei suoi membri solo se lo statuto o l'assemblea lo consentono.

Inoltre il Consiglio di Amministrazione può conferire a soggetti terzi o dipendenti, incarichi per lo svolgimento di determinate operazioni .

Tali procure a terzi o dipendenti, sono di rilevante importanza per garantire assetti organizzativi adeguati. Pensiamo alle società ad amministratore unico o con un Consiglio di Amministrazione privo di deleghe.

A questo punto visto che gli Organi di controllo devono concentrarsi sul sistema della deleghe, si possono individuare alcuni punti non esaustivi, su cosa debba accertare il Collegio Sindacale e il Revisore all'interno del suo lavoro:

1) Che lo Statuto o l'assemblea preveda la possibilità di attribuzione delle deleghe.

2) Che le deleghe siano specifiche e non generiche.

3) Che le deleghe siano esercitate nei limiti di quanto conferito e che sia chiaro l'attribuzione delle responsabilità e la gerarchia da rispettare.

Sicuramente un punto importante è verificare che le deleghe siano depositate presso il registro delle imprese in modo che siano opponibili ai terzi.

Inoltre le deleghe vanno attribuite con cognizione di causa, e verificare che siano conferite a soggetti che possano adempiere con professionalità a quanto loro conferito.

Il sistema delle deleghe e procure e le relative procedure devono rispondere alle esigenze della società, ma in particolare devono convincere gli organi di controllo sulla loro adeguatezza, e supportare l'Autorità Giudiziaria per gli eventuali risvolti penali.

Come si può ben vedere il sistema delle deleghe assume rilevante importanza ai fini del controllo dell'adeguatezza degli assetti organizzativi.

Sicuramente la valutazione varia in relazione delle realtà imprenditoriali oggetto di controllo da parte del Collegio Sindacale o del Revisore Legale.

Non ci sono parametri di riferimento, ma l'esperienza e la diligenza soccorrono in questi casi in aiuto.

E nel caso il Collegio Sindacale o il Revisore, ritenga che vi sia una non corretta attribuzione dei poteri, deve informare immediatamente la direzione.

Non dobbiamo dimenticare che il codice della crisi ha ampliato le funzioni dell'organo di controllo, in quanto al tradizionale compito previsto dall'art 2403 c.c., vi è il ruolo importante di impulso nei confronti dell'organo amministrativo.

Cosa non da poco, in quanto il legislatore ha previsto di esonerare da responsabilità solidale l'organo di controllo, per i danni derivanti successivamente alle segnalazioni.

Si spera che tale esonero di responsabilità non porti a segnalazioni prive di razionalità ed effettuate senza una lucida valutazione dei fatti.



Le deleghe devono essere specifiche e non generiche, e l'attribuzione delle responsabilità deve essere chiara

Lo IAASB e il principio “separato” di revisione per le imprese meno complesse



Gaetano R. Carnesale – Vice Presidente INRL

L'INRL, attraverso il sottoscritto ed gli altri componenti delegati, ha più volte segnalato all'interno della Commissione MEF per l'elaborazione dei principi di revisione legale ISA Italia, anche e soprattutto alla luce dell'introduzione delle disposizioni sulla crisi di impresa, l'esigenza della scalabilità dei principi di revisioni ISA Italia se applicati alle nano imprese.

Il punto di riflessione, riteniamo condiviso dal tavolo tecnico, è stato traslato all'IFAC.

Ed ecco che lo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), braccio operativo dell'IFAC (International Federation of Accountants) preposto all'elaborazione dei principi di revisione internazionali, ha emesso il comunicato del 15/12/2020 col quale ha annunciato che, entro giugno 2021, verrà pubblicato, per la consultazione, un principio di revisione separato e distinto da utilizzare per la revisione dei bilanci delle imprese meno complesse. Tale principio rimarrà in consultazione per 150 giorni, il completamento è previsto per l'anno successivo.

La conclusione di tale progetto porterà ad un principio che, pur conservando l'impostazione tipica dei principi di revisione ISA, individuerà tutte le regole applicabili nella revisione di un'impresa meno complessa. Certamente riequilibrerà sia l'impegno del revisore legale nello svolgimento della sua attività nell'ambito di quelle aziende



Possibili novità operative negli incarichi di revisione legale dei bilanci delle imprese meno complesse

di minori dimensioni, sia l'impiego delle risorse dedicate dall'azienda stessa durante il processo di revisione. Resta comunque l'obiettivo di pervenire ad un'opinione egualmente qualificata perché verranno utilizzati standard professionali codificati.

Sarà ovviamente rimessa ai regulator dei singoli Paesi la disciplina dei casi nei quali sarà possibile applicare il nuovo principio di revisione.

Soddisfazione dell'INRL per l'annuncio dello IAASB che segna una svolta nella storica e consolidata impostazione degli standard nei principi di revisione internazionali.

Gli obiettivi del revisore legale indipendente in relazione alle asserzioni della direzione



Roberto Belotti - Dottore Commercialista Revisore Legale*

L'ampliamento del novero delle società da assoggettare a revisione contabile avvenuto con l'articolo 379 d.lgs. 14/20 come emendato dalla legge di conversione del d.l. 34/20, ripropone in maniera ancor più marcata l'esigenza di sviluppare una tecnica di revisione dei bilanci delle piccole e medie imprese che sia fondata, non tanto su format o carte di lavoro, quanto su una metodologia di controllo basata sui principi di revisione. Ecco che a maggior ragione è necessario ripartire dagli obiettivi del revisore legale indipendente e dalle procedure per il riscontro delle evidenze in funzione dell'acquisizione di quegli elementi probativi appropriati sufficienti in grado di sopportare le attestazioni della direzione.

1. Premessa

Il bilancio d'esercizio è un documento che ha una grande rilevanza esterna e interessa un'ampia platea di *stakeholders* al punto tale che l'affidabilità dell'informativa esterna rappresentata in bilancio è stata da sempre meritevole di tutela da parte del legislatore che ne ha fissato per legge le regole di redazione, prevedendo in alcuni casi l'obbligo di verificarne l'attendibilità attraverso la revisione contabile (oggi revisione legale). Il mantenimento del rapporto trasparente tra le imprese e i mercati finanziari, tra società e finanziatori, non può prescindere da un'informativa di bilancio che sia il più possibile attendibile, trasparente, completa e veritiera.

Il bilancio tuttavia, per essere veritiero e corretto deve essere redatto non soltanto prescindendo da ogni possibile alterazione di *quantità oggettive*, monetarie o meno, ma anche in funzione di quell'irrinunciabile *ordine logico-applicativo* che deve orientare il processo di valutazione in ogni suo momento¹.

I principi contabili allora, siano questi le norme del codice civile interpretate dai documenti emessi dall'Oic che i principi internazionali Ias/Ifrs, sono quell'insieme di norme tecniche che consentono di redigere il bilancio secondo regole contabili comunemente accettate e che perseguono l'obiettivo appena menzionato.

I revisori, avendo l'obbligo di verificare la correttezza *so-stanziale* dei bilanci, non solo devono conoscere in maniera approfondita i principi contabili che ne presiedono la redazione, ma necessitano anche di un corpo di norme tecniche che guidino l'attività di controllo: questi *standard* sono principi di revisione². L'uniforme applicazione dei principi di revisione non solo consente di affermare che i giudizi sul bilancio presentino il medesimo grado di affidabilità ma garantisce anche il mantenimento di standard qualitativi elevati anche in termini di trasparenza e chiarezza nello svolgimento dell'attività professionale, evitando che possano insorgere problematiche connesse all'esercizio del potere di controllo di qualità della revisione, anche in ordine alla valutazione del grado di diligenza del revisore e della sua conseguente responsabilità³.

Nel nostro paese la revisione contabile è stata disciplinata

¹ Cfr. F. Dezzani "La certificazione del bilancio", Giuffrè, Milano 1974, pagina 5.

² Si veda in particolare sul tema F. Bava "La revisione del bilancio" Giuffrè Francis Lefebvre, Milano 2019, pagg. 7 segg.

³ Cfr. documento di ricerca Assirevi n. 163 "Aspetti operativi connessi all'entrata in vigore del d.lgs. 39/2010: alcuni chiarimenti sui principi di revisione di riferimento della fase transitoria.

* Professore a contratto di "International Business Strategy", Università Cattolica sede di Brescia, Componente del Comitato didattico per la formazione continua dei Revisori legali presso il MEF.

dal d.lgs. 39/10 (di attuazione alla Direttiva 2006/43/CE) il cui articolo 11 dispone che la revisione legale debba essere svolta in funzione di principi di revisione adottati dalla Commissione Europea con apposito Regolamento⁴; nelle more della traduzione italiana degli ISA tuttavia, l'articolo 12 comma 1 del citato d.lgs. 39/10 ha previsto che la revisione sia effettuata in conformità ai principi elaborati dagli ordini professionali, associazioni e Consob, in base ad apposta convenzione con il MEF (ISA Italia).

I principi di revisione ISA Italia sono state approvati con determina della Ragioneria generale dello Stato il 23/12/14 a cui hanno partecipato non solo Assirevi, CNDCEC e Consob, ma anche l'Istituto nazionale revisori legali. Gli Isa Italia, sistematicamente aggiornati con determina del MEF, includono anche quei principi predisposti per adempiere a particolari disposizioni normative dell'ordinamento italiano, quali le verifiche periodiche relative alla regolare tenuta della contabilità sociale (SA Italia-250B) nonché all'espressione nel contesto della relazione del revisore del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio (SA Italia-720B).

2. La finalità della revisione e i principali concetti che ne stanno alla base

Secondo il principio di Revisione Isa Italia 200, paragrafo 3, la finalità della revisione è quella di "accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio"; è evidente che per raggiungere il predetto obiettivo il revisore deve acquisire ogni elemento necessario per consentirgli di affermare con ragionevole sicurezza che il bilancio è stato redatto in tutti gli aspetti significativi in conformità al quadro normativo di riferimento. Del resto anche l'articolo 14 comma 2 lettera c) d.lgs. 39/10 prevede che il revisore, nell'ambito del proprio giudizio sul bilancio, indichi chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società nonché il collegato risultato economico.

L'attività di revisione si conclude con un giudizio sul bilancio (giudizio senza rilievi, con richiami di informativa, giu-

dizio con modifica o impossibilità di esprimere un giudizio) che deve essere il più possibile "standardizzato" al fine di permettere ai terzi, anche a mezzo di una sintetica lettura, di comprendere immediatamente eventuali criticità. Con il principio di revisione Isa Italia 700, paragrafo 4 infatti, si è cercato di favorire l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione, promuovendo "la credibilità all'interno del mercato globale e rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti". In sostanza l'obiettivo prioritario del principio è stato quello di promuovere i) l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione e ii) la credibilità all'interno del mercato globale. L'uniformità della relazione infatti, contribuisce a favorire la comprensione delle relazioni di revisione da parte dell'utilizzatore e ad individuare circostanze inusuali quando queste ricorrono (Isa Italia 700 § 4). I numerosi *stakeholder* interessati a comprendere il giudizio del revisore infatti non hanno una specifica preparazione tecnica in materia e quindi, una relazione standardizzata e sintetica al tempo stesso, consente una maggiore efficacia nel comunicare l'opinione espressa da un revisore sul bilancio⁵.

Come abbiamo detto l'intero processo di revisione è finalizzato a consentire al revisore di formarsi un'opinione sul bilancio attraverso la valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti e, successivamente, di esprimere chiaramente il giudizio attraverso la propria relazione scritta (Isa Italia 700 § 6).

Lo studio della revisione legale presuppone la comprensione di una serie di concetti⁶ base fra cui in particolare vanno richiamati:

1. elementi informativi o evidenze;
2. ragionevole sicurezza;
3. significatività;
4. scetticismo professionale;
5. giudizio sul bilancio.

Il revisore infatti deve acquisire quell'insieme di *elementi probativi* sufficienti ed appropriati per ridurre al minimo l'eventualità di esprimere un giudizio non corretto e cioè quello di affermare che il bilancio è conforme alle norme

⁴ Si tratta com'è noto dei principi di revisione internazionali ISA (International Standards on Auditing) predisposti dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) comitato a cui è assegnata la responsabilità della revisione contabile nell'ambito dell'IFAC.

⁵ Cfr. F. Bava e A. Devalle, "Il nuovo giudizio del revisore sul bilancio e la relazione dei sindaci", Eutekne, Torino 2018, pag. 58 segg.

⁶ Si aderisce alla prospettazione di F. Bava, richiamato, pagina 13 e seguenti.

che ne disciplinano la redazione quando in realtà contiene errori significativi (rischio revisione/audit risk). Gli elementi probativi non sono altro che le informazioni utilizzate del revisore per giungere alle conclusioni su cui si basa il proprio giudizio (Isa Italia 200 § 11 lettera b). Mediante le proprie verifiche, il revisore deve acquisire ogni elemento probativo necessario a raggiungere un livello di affidabilità tale da essere qualificabile come *ragionevole sicurezza* che il bilancio non contenga errori significativi. Visto che la sicurezza assoluta non si può ottenere a causa delle limitazioni intrinseche al processo di revisione⁷, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali basa il proprio giudizio sono di natura persuasiva piuttosto che conclusiva (Isa Italia 200 § 5).

Il revisore nell'esprimere il giudizio sul bilancio afferma che, con ragionevole certezza, il bilancio è privo di *errori significativi*, cioè errori tali da influenzare le decisioni che i terzi prendono sulla base del bilancio medesimo (cfr. Isa Italia 320).

Il revisore deve svolgere e pianificare la revisione contabile con un atteggiamento di *scetticismo professionale*, effettuando una valutazione critica della validità degli elementi informativi acquisiti e prestando particolare attenzione agli elementi informativi che contraddicono o comunque mettono in discussione, l'attendibilità della documentazione esaminata e delle attestazioni della direzione (Isa Italia 200 § 13).

Con la revisione di bilancio infine, il revisore si propone di formarsi un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile: tale giudizio è espresso attraverso la relazione al bilancio (Isa Italia 700 § 10; Isa Italia 200 § 13, lettera a).

3. Le attestazioni della direzione

Nell'attestare che il bilancio è conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, la direzione implicitamente o esplicitamente, formula delle asserzioni sui diversi elementi che compongono il bilancio, sia con ri-

guardo alla loro rilevazione che con riferimento alla quantificazione, presentazione ed informativa (Isa Italia 315 § A110).

In sostanza nella redazione del bilancio, la direzione della società "attesta" implicitamente o esplicitamente tutta una serie di dati e di informazioni di cui si assume la responsabilità: queste affermazioni (asserzioni nella terminologia dei principi di revisione) sono formulate in funzione⁸ al i) riconoscimento dei fatti aziendali intervenuti nonché alla loro misurazione ii) alla presentazione dei dati e delle informazioni iii) all'informativa di bilancio.

Tali asserzioni di bilancio sono quindi attestazioni dei responsabili della redazione del documento stesso e, di conseguenza, della sua attendibilità e delle informazioni elementari che lo compongono. Le asserzioni inoltre, esprimono anche il grado di conformità degli elementi e dell'informativa di bilancio alla dinamica aziendale, alle norme in materia ed ai corretti principi contabili⁹.

Se il revisore accerta piena conformità, tramite le evidenze che raccoglie, allora il sistema delle asserzioni di bilancio può considerarsi privo di errori, se invece tale conformità non sussiste, all'ora vi è spazio per gli errori (involontari o fraudolenti) che affliggono quelle asserzioni e, di conseguenza, ne è potenzialmente inficiata l'attendibilità del bilancio.

Se pensiamo infatti a com'è costruito il bilancio d'esercizio, ci rendiamo immediatamente conto che gli amministratori nel redigerlo hanno formulato tutta una serie di affermazioni a corredo ed a supporto dei dati indicati nello Stato patrimoniale, nel Conto economico e nella Nota integrativa (e quando obbligatorio anche nel Rendiconto finanziario). Ad esempio nella nota integrativa di cui all'articolo 2427 c.c. vengono individuate le "politiche contabili" che, indipendentemente dai principi contabili adottati, includono normalmente:

1. un'esplicita dichiarazione di conformità del bilancio a determinati principi contabili del tipo "*il presente bilancio d'esercizio è stato redatto in conformità ai principi contabili emanati dall'Oic*";

⁷ Il revisore infatti, deve raggiungere la ragionevole certezza con riferimento alla correttezza sostanziale del bilancio, in un contesto sia di risorse limitate (il costo del controllo che dipende dal tempo necessario a svolgere una revisione) che di tempo limitato (la necessità di approvare il bilancio nei termini di legge); per questo motivo il controllo deve essere attentamente pianificato (cfr. Isa Italia 300, paragrafo A1).

⁸ Cfr. R. Bauer "La revisione legale", Maggioli editore, Sant'Arcangelo di Romagna 2018, pagina 313.

⁹ Si confronti in particolare A. M. Fellegara "Manuale di revisione legale, logiche e strumenti" Giappichelli editore, Torino 2020, pagina 165.

2. un'esplicita dichiarazione di conformità del bilancio a determinati criteri generali di redazione mediante un'espressione del tipo *"a nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società al 31 dicembre 20XX"* coerentemente col disposto di cui all'articolo 2423 comma 2 c.c.;
3. un'esplicita attestazione di conformità delle singole poste o voci di bilancio a determinati criteri di iscrizione, classificazione e valutazione quali ad esempio *"i crediti e debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo"* come previsto dall'articolo 2426 comma 1 n. 8) c.c.

Nell'ipotesi *sub III*) è rappresentata un'attestazione della direzione relativa ad una specifica voce di bilancio (i crediti verso clienti) laddove gli amministratori della società stanno affermando che i crediti sono stati valutati al valore di presumibile realizzo. Questa attestazione riguarda la "valutazione" di quella particolare voce (*i crediti sono rilevati in bilancio al valore di presumibile realizzo*) e pertanto il revisore dovrà concentrare la propria attività/attenzione nel pianificare le procedure di verifica finalizzate a confermare o respingere tale attestazione.

Se in nota integrativa è stato precisato che *"le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione ovvero al valore di realizzazione desunto dall'andamento del mercato, se minore"* come previsto dall'articolo 2426 comma 1 n. 9 c.c., questo significa necessariamente che l'importo ad esempio di € 1.362.000 indicato nella voce C) I) 4) stia ad indicare che le rimanenze di prodotti finiti e merci esistono, sono di competenza dell'esercizio e sono state correttamente valutate e rappresentate.

Supponiamo che nel Conto economico di cui all'articolo 2425 c.c., voce B7) *spese per servizi* sia stato indicato un componente negativo di € 265.000 a titolo di "spese per consulenza"¹⁰. Le principali attestazioni (o asserzioni nella terminologia dei principi di revisione) riguardanti questa voce di bilancio riguardano evidentemente sia l'inerenza del costo che la sua contabilizzazione nel corretto periodo di competenza, questo in quanto, ancorché il componente

sia stato annotato per competenza potrebbe anche non esistere in funzione di una discutibile politica di bilancio volta a creare riserve occulte.

Da queste considerazioni nasce anche la seconda "asserzione" implicita che si riferisce all'esistenza del servizio ricevuto che giustifichi quello specifico costo iscritto in bilancio. Le "spese per consulenza" potrebbero essere anche annotate parzialmente al fine di migliorare il risultato dell'esercizio: da qui nasce una terza "asserzione" implicita che riguarda la "completezza" del costo contabilizzato nel Conto economico.

Tutte le asserzioni che abbiamo appena riepilogato, rappresentano gli obiettivi del revisore con riferimento alla voce in oggetto in quanto, per essere in grado di formulare un giudizio sul bilancio, la sua permeante attività di analisi dovrà portare a confermare o confutare tali "asserzioni" formulate dalla direzione.

4. Gli obiettivi del revisore

Dovendo comprendere se il bilancio non contiene errori significativi, il revisore deve trovare quelle evidenze che gli consentano di ottenere un riscontro alle attestazioni che gli amministratori espongono in bilancio; a tal fine si pone una serie di *obiettivi* riferiti ad ogni singola voce (o alle voci che intende formare oggetto di analisi) individuando ed applicando successivamente le procedure di revisione ritenute idonee per acquisire quegli elementi probativi appropriati e sufficienti a supportare la correttezza delle predette asserzioni.

Le asserzioni possono riguardare i) le operazioni ovvero i singoli fatti amministrativi annotati in contabilità nell'esercizio ii) i saldi contabili di fine esercizio iii) l'informativa, cioè l'esposizione negli schemi di bilancio nonché le informazioni indicate nella nota integrativa.

Secondo il principio di revisione Isa Italia 315 § 25 in particolare, il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello:

1. di bilancio;
2. di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

Le asserzioni utilizzate dal revisore per considerare i diversi tipi di errori potenziali che possono verificarsi, rientrano nelle seguenti tre categorie e possono assumere le

¹⁰ Cfr. R. Bauer, citato, pagina 319.

forme che seguono (Isa Italia 315 § A111):

- a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:
 - i. manifestazione - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa;
 - ii. completezza - tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente annotati;
 - iii. accuratezza - gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati contabilizzati in modo appropriato;
 - iv. competenza - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;
 - v. classificazione - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;
- b) asserzioni relative ai saldi contabili di fine periodo amministrativo:
 - 3) esistenza - le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono;
 - 4) diritti ed obblighi - l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa;
 - 5) completezza - tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente contabilizzati;
 - 6) valutazione e classificazione - le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente;
- c) asserzioni relative alla presentazione e all'informativa di bilancio:
 - 8) manifestazione, diritti ed obblighi - gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati, si sono verificati e riguardano l'impresa;
 - 9) completezza - tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse;
 - 10) classificazione e comprensibilità - le informazioni

finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza;

- 11) accuratezza di valutazione - le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

Attraverso la propria attività, il revisore deve svolgere una serie di controlli che gli consentono di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio ed affermare se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione (Isa Italia 500 § 4). Gli elementi probativi sono le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio sul bilancio d'esercizio e comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio che altre informazioni (Isa Italia 500 § 5 lettera c).

L'appropriatezza degli elementi probativi è la misura della loro qualità, cioè della loro pertinenza ed attendibilità a supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore mentre la sufficienza è la misura della loro quantità (Isa Italia 500 § 5 lettere b) ed e)). Gran parte del lavoro del revisore per formarsi un giudizio, consiste infatti nell'acquisire e valutare gli elementi probativi. Le procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi possono includere oltre alle indagini, anche l'ispezione, l'osservazione, la conferma, il ricalcolo, l'esecuzione e le procedure di analisi comparativa, spesso combinati fra loro (Isa Italia 500 § A2).

In sostanza il revisore per poter affermare con ragionevole sicurezza che il bilancio è privo di errori significativi: individua degli obiettivi (asserzioni) relativi ai singoli saldi di bilancio:

definisce e applica le procedure di revisione appropriate; ottiene delle evidenze adeguate e sufficienti (elementi probativi).

Con riferimento alle rimanenze di magazzino ad esempio, il rapporto fra asserzioni, procedure di revisione ed evidenze, potrebbe essere quello che risulta dello schema seguente.

Obiettivi, procedure di revisione appropriate ed evidenze

| Obiettivo | | Procedura di revisione |
|----------------------------------|--|---|
| ESISTENZA | Le quantità esposte in bilancio devono corrispondere alle giacenze effettivamente esistenti alla fine dell'esercizio. | Osservazione diretta nonché attenta verifica dell'inventario fisico. |
| TITOLO DI PROPRIETA' | Le rimanenze devono essere di proprietà dell'azienda e devono includere quelle presso terzi o in viaggio (ed escludere le eventuali rimanenze di proprietà di terzi presenti in azienda). | Conferma per iscritto del legale rappresentate dell'azienda ed eventuali riscontri esterni. |
| COMPETENZA | Le rimanenze di magazzino presenti alla chiusura dell'esercizio devono essere contabilizzate in base agli elementi risultanti dai documenti giustificativi o in base ai costi di trasformazione. Le merci ed i prodotti venduti prima della chiusura devono essere esclusi dalle rimanenze di magazzino dovendo essere contabilizzato il relativo ricavo o vendita. | Test cd. di «cut-off». |
| CORRETTA VALUTAZIONE | Le rimanenze devono essere correttamente valutate con riferimento alle modalità di determinazione del costo e al confronto con il prezzo di mercato. | Verifica della correttezza della determinazione delle componenti di costi e della corretta valutazione delle rimanenze attraverso la selezione di alcuni codici prodotto e la rideterminazione della valutazione. |
| UNIFORMITA' PRINCIPALI CONTABILI | Qualora i principi contabili adottati nell'esercizio siano diversi da quelli utilizzati nell'esercizio precedente, il revisore deve accertare i motivi del cambiamento e l'influenza prodotta sulla situazione patrimoniale e sul risultato. | Esame procedure di cui sopra e confronto con gli esercizi precedenti. |

5. Conclusioni

Con riferimento ad ogni voce di bilancio, possono essere individuate una serie di attestazioni, o asserzioni nella terminologia dei principi di revisione, che sono riconducibili essenzialmente i) all'esistenza ii) ai diritti ed obblighi iii) alla completezza iv) alla valutazione e imputazione. Nell'affermare che il bilancio rappresenta la situazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria così come richiesto dall'articolo 2423 comma 2 c.c., gli amministratori implicitamente dichiarano che i saldi esposti in bilancio sono attendibili. La correttezza dei saldi infatti implica che questi esistono, corrispondano ad una corretta applicazione dei criteri di valutazione, rispettano il principio della competenza economica e sono rappresentati e classificati in bilancio secondo le disposizioni del codice civile.

Il revisore è chiamato a trovare riscontri a queste affer-

mazioni (implicite o esplicite da parte della direzione); per questo motivo i principi di revisione, per ogni voce di bilancio, prevedono che il revisore legale debba fare delle asserzioni e successivamente applicare specifiche procedure di controllo che gli consentano di ottenere "evidenze" (elementi probativi) adeguate e sufficienti per trovare riscontro ai diversi obiettivi (asserzioni).

Questo "modello" deve essere applicato a tutte le voci di bilancio¹¹ in quanto, se da un controllo dovessero emergere degli errori, il revisore dovrà distinguere fra errori da considerare significativi ed errori non significativi.

Gli errori non significativi dovranno essere discussi con la direzione e qualora l'errore venga corretto (oppure nel caso in cui il revisore si convinca dell'adeguatezza del comportamento adottato dagli amministratori) il revisore potrà emettere un giudizio positivo sul bilancio (cd. *clean opinion*).

¹¹ Cfr. F. Bava e A. Devalle, citato, pagina 42.

Indetraibilità dell'imposta I.V.A. nel settore "sanitario": nuovo rinvio alla corte di giustizia delle comunità Europee



Giuseppe Zambello - *Dottore Commercialista Revisore contabile*
Matteo Poli - *Dottore Commercialista Revisore contabile*

La sezione n. 3 della CTP di Parma, con l'approfondita ed esaustiva ordinanza n. 432/2020 pronunciata in data 12/10/2020, depositata in data 19/10/2020, ha disposto un nuovo rinvio degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea al fine di stabilire se sussiste "conflitto tra la legislazione nazionale e il diritto comunitario" nonché "disparità di trattamento" in tema di regime IVA in ambito comunitario per effetto dell'inserimento delle prestazioni sanitarie esenti IVA di cui all'art. 10, comma 1, nn. 18 e 19 del D.P.R. n. 633/72 nel calcolo del pro-rata di indetraibilità IVA di cui al combinato disposto dagli artt. 19 comma 5 e 19-bis del D.P.R. 633/72 e la conseguente necessità di armonizzare con gli altri ordinamenti europei.

La mancata detrazione dell'IVA produrrebbe infatti l'effetto di considerare l'operatore nazionale (struttura sanitaria pubblica e privata e operatori sanitari) come un consumatore finale del bene o del servizio acquistato nell'esercizio della propria attività, violando in tal modo il principio comunitario della detraibilità dell'imposta e contrastando altresì con le finalità di neutralità dell'IVA e di gravame esclusivo di quest'ultima sul consumatore finale.

La mancata detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti da chi ha effettuato una prestazione esente genererebbe inoltre un'IVA "occulta" che finirebbe per gravare proprio su quel consumatore finale che viceversa la legislazione comunitaria e nazionale intenderebbe tutelare. Appare infatti facilmente intuibile e consequenziale che l'operatore sanitario che non ha potuto detrarre l'IVA sugli acquisti inerenti la propria attività finisca per "scaricare" questo maggior costo sul paziente o comunque su chi fruisce di tali servizi, aumentando il costo finale della sua prestazione.

Sul tema la Corte di Giustizia delle Comunità Europee era già stata coinvolta prima d'ora; in particolare con ordinanza del 13.12.2012 – causa C-560/11 – la Corte si era espressa omettendo tuttavia di affrontare alcune ulteriori questioni pregiudiziali (la seconda, la terza e la quarta) che furono richieste dal Giudice rimettente; dette questioni erano esattamente quelle necessarie per verificare quanto è stato nuovamente invocato dai Giudici della CTP di Parma con ordinanza n. 432/03/2020 e precisamente:
- stabilire la sussistenza o meno di una disparità di trattamento tra gli operatori sanitari italiani, ritenuti "consuma-



***l'indetraibilità dell'IVA
derivante dalla cessione
di prodotti e servizi in
regime di esenzione causa
effetti negativi a carico del
consumatore finale***



Il regime IVA previsto in ambito sanitario è finalizzato a garantire un gettito erariale

tori finali” (con gravame dell’IVA), e gli operatori sanitari di altri stati membri dell’Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna), ritenuti “operatori intermedi” (con diritto alla detrazione dell’IVA);

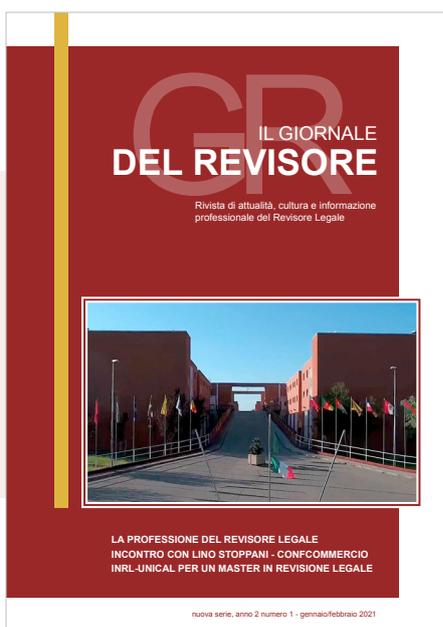
- stabilire l’esistenza o meno di una “disparità di trattamento”, relativamente al regime IVA, tra i vari Stati membri dell’Unione Europea, dal momento che a fronte dell’esenzione IVA applicata in Italia, in altri Stati Membri dell’Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna), le medesime prestazioni medico – sanitarie sono invece assoggettate ad IVA, ragion per cui a medesime prestazioni medico – sanitarie corrispondono aliquote IVA differenti e, per l’effetto, un differente diritto alla detrazione;
- stabilire la sussistenza o meno di una disparità tra gli operatori sanitari italiani e gli operatori di altri Stati Membri dell’Unione Europea (Belgio, Bulgaria, Germania, Grecia, Francia e Spagna) in relazione all’assoggettamento, per

questi ultimi, delle proprie prestazioni medico – sanitarie all’imposta sul valore aggiunto e, per l’effetto, a differenza degli operatori sanitari italiani, al correlato diritto alla detrazione e/o rimborso dell’IVA pagata sugli acquisti.

Gli scriventi ritengono che il legislatore italiano sia perfettamente a conoscenza degli effetti negativi a carico del consumatore finale a causa dell’indetraibilità dell’IVA derivante dalla cessione di prodotti e servizi in regime di esenzione, tant’è che in sede di emanazione del Decreto Rilancio ha previsto una specifica deroga al pro-rata di indetraibilità, disponendo contemporaneamente l’esenzione ai fini IVA della cessione dei beni “anti COVID” e la possibilità di detrarre l’IVA corrisposta per l’acquisto di detti beni da parte degli operatori intermedi.

La deroga alla norma conferma ancora una volta come il regime IVA previsto in ambito sanitario sia finalizzato unicamente a garantire un gettito erariale e non a tutelare l’accesso all’assistenza sanitaria al minor costo effettivo possibile.

Si auspica che i Giudici della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, chiamati nuovamente ad esprimere un loro parere in relazione alla disparità di trattamento tra gli operatori sanitari Italiani e i colleghi Europei a causa del gravame che rimane a carico dei primi, possano questa volta entrare nel merito dell’ordinanza di remissione esprimendo un giudizio, senza limitarsi, com’è accaduto prima d’ora, a dichiarare unicamente l’inammissibilità e l’improcedibilità degli atti trasmessi dai Giudici parmensi.



per osservazioni, commenti e suggerimenti

redazione@revisori.it

Quattro Commissioni per consolidare l'istituto

Con l'inizio dell'anno l'INRL ha costituito quattro Commissioni interne come era stato deciso dal Consiglio Nazionale a fine anno, che coprono ad ampio raggio i settori nevralgici dell'attività dei Revisori Legali e della loro rappresentatività all'interno dell'Istituto stesso. Si tratta di due Commissioni Studio - Enti Locali e Terzo Settore e due Commissioni di Sviluppo - Giovani Revisori e Pari Opportunità-Quota Rosa.

Dal Presidente dell'Inrl *Ciro Monetta* una esaustiva illustrazione delle finalità di questi nuovi organismi: *"Nel caso delle due commissioni di sviluppo, l'obiettivo è quello di stimolare un confronto costante della base dell'INRL e rilanciare anche l'attività di proselitismo, coinvolgendo le nuove generazioni e le donne revisori legali per stimolare un costruttivo dialogo interno, nonché promuovere un approccio propositivo alla vita dell'Associazione. Mentre riguardo alle Commissioni Studio, si occuperanno di studi e ricerche su materie e argomenti di interesse professionale. Lo faranno attraverso audizioni, relazioni, organizzazione di convegni e più in generale con un accurato lavoro di studio e documentazione.*

Il Presidente Monetta, ringrazia i Colleghi che hanno dato la propria disponibilità a far parte delle interessanti ed indispensabili Commissioni ed auspica che vi sia anche una ampia collaborazione e partecipazione, costruttiva, di tutti i Revisori Legali Italiani. Inoltre Monetta ha sottolineato: "i suggerimenti, le idee, i contributi di esperienza lavorativa e la collaborazione da parte dei Colleghi consentirà alle nostre Commissioni di operare fattivamente a supporto e sviluppo della Categoria". A tal riguardo si ricorda a tutti i Revisori Legali che possono interagire attraverso lo Sportello del Revisore www.revisori.it.

Le Commissioni, fino a quando persisterà l'emergenza pandemica, si riuniranno da remoto, in attesa di poter promuovere incontri in presenza per consolidare quella aggregazione che ha contraddistinto già l'attività dell'INRL in questo ultimo anno, grazie alle centinaia di adesioni registratesi nel corso dei nostri webinar formativi che, nonostante l'emergenza covid-19, sono stati organizzati dall'Istituto durante tutto l'anno, riscuotendo un crescente successo di partecipazione ed un largo consenso con apprezzamenti per i contenuti dei webinar stessi.

| COMMISSIONI STUDIO | | | |
|-------------------------------------|---|---|--|
| Commissione Enti Locali | | Commissione Terzo Settore | |
| Nominativo | | Nominativo | |
| Paolo Brescia | Tesoriere INRL - Revisore Legale e Dottore Commercialista | Raffaele Lomonaco | Docente di Economia Politica e Direttore di Dipartimento CLAS Ponteficia Università Lateranense città del Vaticano |
| Riente Ciriaco | Revisore Legale e Dottore Commercialista | Giorgio Gentili | Docente Revisione Aziendale Università di Macerata |
| Franco Rubino | Docente di Economia UNICAL | Giuseppe Esposito | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| Gennaro Bellizzi | Revisore Legale e Dottore Commercialista esperto in Revisione Enti Locali | Salvatore Nicitra | Revisore Legale e Dottore Commercialista - Presidente Aias Nazionale |
| Sergio Tempo | Revisore Legale e Dottore Commercialista esperto in Revisione Enti Locali | Mario Basili | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| Raffaele Bini | Revisore Legale e Dottore Commercialisti | Luigi Menna | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| Ulderico Izzo | Revisore Legale Esperto in EELL | Eler Lasagna | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| | | Mauro Renato | Revisore Legale |
| | | Vittorio Pulcinelli | Revisore Legale |
| | | Antonio Tiberi | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| | | | |
| | | | |
| COMMISSIONI SVILUPPO | | | |
| Commissione Giovani Revisori Legali | | Commissione Pari opportunità - quota Rosa | |
| Nominativo | | Nominativo | |
| Valeria Marcigaglia | Revisore Legale e Dottore Commercialista | Katia Zaffonato | Segretario Generale INRL |
| Carlotta Tedesco | Revisore Legale e Dottore Commercialista | Anna Ruggieri | Docente di Revisione Legale - Revisore Legale |
| Salvatore De Francis | Revisore Legale | Camilla Rubega | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| Pier Luigi Cairo | Revisore Legale e Dottore Commercialista | Chiara Montanari | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| Gennaro Bellizzi | Revisore Legale e Dottore Commercialista | Grazia Aloise | Revisore Legale |
| | | Antonella Gobbo | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| | | Manuela Musacchio | Revisore Legale e Dottore Commercialista |
| | | Maria Cristina Stocchino | Revisore Legale |

Modalità di contabilizzazione adeguamenti valore delle partecipazioni societarie nel Patrimonio dell'Ente



Enrico Ciullo - Dottore Commercialista, Esperto in materie contabili ed economico finanziarie di Enti Locali e società partecipate



Andrea Mazzi - Dottore commercialista, Collaboratore presso la Sezione Autonomie della Corte dei conti

Come ogni anno, con l'avvicinarsi della chiusura dell'esercizio contabile e l'avvio dei lavori preparatori alla redazione del Rendiconto della Gestione, tornano alla ribalta i classici tormentoni degli uffici finanziari degli Enti Locali e, tra i tanti, anche la definizione del Gruppo Amministrazione pubblica nonché l'adeguamento del valore di carico delle partecipazioni nel Bilancio dell'Ente.

Secondo quanto previsto dal Principio contabile applicato concernente la contabilità economicopatrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria - Allegato n. 4/3 al Dlgs. n. 118/2011 (d'ora in poi "Principio n. 4/3"), "le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc.) sono iscritte sulla base del criterio del costo di

acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengono durevoli". Con riferimento, invece, alla successiva valutazione a seguito della prima iscrizione in bilancio, il Principio contabile richiamato indica, come metodo di valutazione, il metodo del "patrimonio netto"¹ per le Società ed Enti controllati e partecipati (definiti tali ai sensi degli art. 11-ter, 11-quater e 11-quinquies del Dlgs. n. 118/2011) e il metodo del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 Codice civile), per tutte le altre tipologie di partecipazioni non rientranti nelle definizioni di Società ed Enti controllati e partecipati di cui agli articoli su richiamati. Il Principio, pertanto, si preoccupa di ampliare la pletora¹ di partici-



nei principi internazionali viene privilegiato il rapporto di partecipazione e posto in secondo piano quello prettamente giuridico

¹ La dottrina economico aziendale definisce il metodo del patrimonio netto un consolidamento sintetico poiché i valori di reddito e patrimonio netto che ne emergono sono prossimi a quelli che si sarebbero determinati attraverso la procedura di consolidamento. In altri termini per consolidamento sintetico si intende fare riferimento al metodo del patrimonio netto quale modalità contabile attraverso cui al valore di iscrizione della partecipazione è sostituita la quota di patrimonio netto della partecipata di pertinenza dell'ente partecipante.

pazioni controllate e partecipate da includere nel bilancio dell'Ente, rispetto ai principi privatistici, valorizzando la componente evolutiva della rispettiva quota di patrimonio netto. Tale approccio risulta più in sintonia con i principi internazionali dove viene privilegiato il rapporto di partecipazione e posto in secondo piano quello prettamente giuridico (natura giuridica della partecipata)²).

Nello specifico, il Principio n. 4/3, al paragrafo 6.1.3 "Immobilizzazioni finanziarie", specifica che, "a tal fine, l'utile o la perdita d'esercizio della partecipata, debitamente rettificato, per la quota di pertinenza, è portato al Conto economico, ed ha come contropartita, nello Stato patrimoniale, l'incremento o la riduzione della partecipazione azionaria. Nell'esercizio successivo, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione, gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del 'patrimonio netto' devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se la partecipante è legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori

rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un 'Fondo per rischi ed oneri'".

Sulla base dello stralcio normativo sopra riportato, a parer di chi scrive è opportuno, preliminarmente, chiarire alcuni punti specifici delle modalità contabili riassunti nel Principio n. 4/3 nonché ai Principi n.17 e 21 emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), che sono richiamati nel Principio n. 4/3 e a cui si rimanda per quanto non espressamente disciplinato nel Documento in questione:

- 1) prima iscrizione dell'acquisto di partecipazione o di costituzione di una nuova società;
- 2) valutazione annuale delle partecipazioni e modalità di contabilizzazione.

Con riferimento al punto n. 1), nel caso di nuova costituzione di Società, la partecipazione è iscritta con il criterio del costo, secondo cui le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto comprensivo di sovrapprezzo e oneri accessori. Nel caso, invece, di acquisizione di società già esistente è doveroso compiere alcune valutazioni in merito alle rettifiche di valore da operare sui valori contabili della Società acquisti² al fine di determinare l'eventuale differenza iniziale (positiva o negativa) tra il costo di acquisto e il valore del patrimonio netto della Società e, di conseguenza, procedere con il trattamento di tale differenza iniziale secondo quanto previsto dal Principio contabile OIC n. 17. In particolare quest'ultimo, ai paragrafi 158 e seguenti, dispone che "quando il costo d'acquisto della partecipazione differisce rispetto alla quota di pertinenza del valore netto contabile alla data dell'acquisizione, si determina una differenza iniziale, positiva o negativa, che va identificata nella sua composizione e trattata contabilmente in modo analogo alle differenze da annullamento emergenti in sede di preparazione nel bilancio consolidato. In particolare, all'acquisto di una quota di partecipazione in una Società tale da conferire il controllo o l'influenza notevole, l'acquirente compie una valutazione della quota oggetto di acquisizione, principalmente sulla base di una situazione patrimoniale a valori contabili ricevuta dall'alienante o dagli Organi della stessa Società oggetto di negoziazione".



L'operazione di valutazione annuale delle partecipazioni è un elemento essenziale per verificare la rispondenza dei valori patrimoniali dell'Ente con quelli degli Organismi partecipati

² Con riferimento alle procedure di assestamento delle partecipazioni si veda IFRS 10. Ad ogni modo, occorre precisare che anche in ambito privatistico i principi internazionali obbligano ad iscrivere le partecipate a controllo congiunto con il metodo del patrimonio netto (IAS 28, par 16) non consentendo più l'impiego del metodo proporzionale.

Quanto finora trattato riguarda le modalità di prima iscrizione di una partecipazione a seguito di nuova costituzione di Società o di acquisto di una già esistente. Nel prosieguo invece, con riferimento al punto n. 2), relativo alle valutazioni degli esercizi successivi a quello di prima iscrizione delle partecipazioni, il Principio n. 4/3, sempre al paragrafo 6.1.3 “Immobilizzazioni finanziarie”, esplicita che “l’eventuale utile o perdita d’esercizio della partecipata, derivante dall’applicazione del metodo del ‘patrimonio netto’, è imputato nel Conto economico, per la quota di pertinenza, secondo il Principio di competenza economica, ed ha come contropartita, nello Stato patrimoniale, l’incremento o la riduzione della partecipazione non azionaria. Nell’esercizio successivo, a seguito dell’approvazione del rendiconto della gestione, gli eventuali utili derivanti dall’applicazione del metodo del ‘patrimonio netto’ sono iscritti in una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all’utilizzo del metodo del patrimonio. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzerava. Se la partecipante è legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l’azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri”.

Analogamente, il Principio contabile OIC. n. 17, a cui far riferimento per tutto quello non espressamente disciplinato dai Principi contabili pubblici e/o in caso di approfondimenti specifici, ai paragrafi 170 e seguenti, disciplina la “Rilevazione negli esercizi successivi degli utili e delle perdite della partecipata e iscrizione della Riserva”; nello specifico, il Principio in questione chiarisce che “l’utile o la perdita d’esercizio della partecipata, debitamente rettificato, è imputato nel Conto economico della partecipante, per la quota di sua pertinenza, secondo il principio di competenza economica, quindi nello stesso esercizio al quale il risultato si riferisce. L’utile si rileva: nella voce D18a) ‘rivalutazioni di partecipazioni’ ed ha quale contropartita l’incremento nello stato patrimoniale della posta la voce BIII1a) ‘partecipazioni in imprese controllate’ oppure la voce BIII1b) ‘partecipazioni in imprese collegate’. La perdita si rileva nella voce D19a) ‘svalutazioni di partecipazioni’ e comporta una riduzione delle voci delle partecipazioni iscritte nell’attivo immobilizzato sopra indicate. Il risultato

d’esercizio della partecipata concorre così alla formazione del risultato d’esercizio della partecipante. L’art. 2426, comma 1, n. 4, 3° capoverso, prevede che negli esercizi successivi le plusvalenze, derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto, rispetto al valore indicato nel bilancio dell’esercizio precedente sono iscritte in una riserva non distribuibile”3).

Di conseguenza, secondo quanto riportato nei Principi contabili, per ogni esercizio, in sede di redazione del rendiconto della gestione, occorre adeguare il valore delle partecipazioni detenute dall’Ente secondo il metodo del “patrimonio netto” rilevando gli utili o le perdite di esercizio contabilizzate nel bilancio delle Società/Enti strumentali nell’apposita Sezione D) “Rettifiche di valore attività finanziarie” del Conto economico. Successivamente all’approvazione del rendiconto della gestione dell’Ente Territoriale, gli utili di esercizio dell’Ente Capogruppo, derivanti dall’applicazione di tale metodo di valutazione in questione, devono essere iscritti in una riserva di patrimonio netto non distribuibile.

Analogamente, le eventuali perdite di esercizio derivanti dall’applicazione del metodo del “patrimonio netto” potranno essere coperte, fino a concorrenza dell’importo delle perdite rilevate nella voce D)23 “Svalutazioni” del Conto economico, con l’utilizzo della riserva di patrimonio netto appositamente costituita.

3) Con riferimento all’art 2426 n.4, 2° capoverso, del Codice civile, la differenza iniziale positiva, verrà ammortizzata limitatamente alla frazione riconducibile ai beni ammortizzabili, incluso l’avviamento, a partire dal primo bilancio successivo all’acquisto.

In conclusione, l’operazione di valutazione annuale del valore delle partecipazioni degli Enti territoriali, risulta essere un elemento essenziale per verificare l’effettiva rispondenza dei valori patrimoniali dell’Ente con quelli dei propri Organismi partecipati. La stessa individuazione del GAP, da effettuare con delibera di Giunta entro il 31 dicembre dell’anno cui il Rendiconto dell’Ente si riferisce, obbliga gli stessi uffici a doversi confrontare sull’effettiva relazione di partecipazione tra l’Ente e gli Organismi detenuti.

Controllo degli equilibri finanziari: entrata e spesa corrente



Augusto Pais Becher - Ragioniere Commercialista Revisore Legale

La Corte dei Conti Sezione Autonomie Sezione delle Autonomie della Corte dei conti nelle *Linee di indirizzo per i controlli interni durante l'emergenza da Covid-19* approvate con delibera nr.18/2020/INPR scrive: *L'emergenza sanitaria indotta dalla pandemia da COVID-19, senza precedenti per imprevedibilità degli esiti, per gravità, durata e dimensioni, ha aperto scenari inediti per gli enti del settore pubblico, mettendo a dura prova la loro finanza a causa degli evidenti e immediati riflessi sulle entrate, sulle spese, sugli investimenti e, in definitiva, sugli equilibri di bilancio. ...Gli impatti derivanti dalle minori entrate correnti, tributarie ed extra tributarie, conseguenti alle misure adottate per fronteggiare la crisi economica e finanziaria derivante dall'emergenza sanitaria in corso (si pensi, tra le altre, alle riduzioni di gettito riguardanti l'Imu, l'imposta di soggiorno, la Tosap, la Cosap, etc.) e le maggiori spese necessarie per fronteggiare le connesse criticità socio-sanitarie (interventi di sanificazione e disinfezione degli uffici, degli ambienti e dei mezzi di trasporto; emergenze e conseguenti prestazioni di lavoro straordinario; acquisto di dotazioni informatiche, di dispositivi di protezione ed altro), possono finire per incidere sulla tenuta del bilancio.*

In questo contesto, il ruolo del revisore degli enti locali, in stretta collaborazione con il Responsabile del servizio finanziario e anche con le sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti diventa decisivo per mantenere nel tempo gli equilibri di bilancio e di conseguenza assicurare l'erogazione dei servizi indispensabili, l'attuazione dei programmi e l'adempimento dei compiti istituzionali.

VERIFICA DEGLI EQUILIBRI FINANZIARI DI PARTE CORRENTE

Nella verifica degli equilibri di parte corrente il ruolo del revisore non può soffermarsi sull'ammontare e sul segno algebrico, ma deve analizzare nel dettaglio le singole voci di bilancio per effettuare una distinzione tra le entrate e spese correnti e non ricorrenti.

Il mantenimento dell'equilibrio del bilancio, con particolare riferimento alla parte corrente, articolo 162 comma 6 del D.Lgs 267/2000, è di fondamentale importanza nella gestione finanziaria degli Enti locali, perché denota la capacità dell'Ente di finanziare e assicurare la spesa corrente con le risorse ordinarie, entrate (ri)correnti dei primi tre Titoli delle Entrate, derivanti dal prelievo tributario, dai trasferimenti dallo Stato, da altre Amministrazioni pubbliche e dai proventi dei servizi e delle attività svolte in favore della comunità locale.

Il revisore dei conti quando esprime i pareri richiesti dall'articolo 239 del D.Lgs 267/2000, in particolare quelli sul bilancio e sue variazioni, rendiconto della gestione, sull'attività contrattuale dell'ente e, specialmente, sull'affidamento e la gestione dei servizi pubblici, anche attraverso società in house, deve porsi un'importante domanda: **“Possono tutte le entrate correnti finanziare la spesa corrente ripetitiva?”**

La risposta si trova nel paragrafo 3.10 del principio contabile 4/2 allegato al D.Lgs 118/2011: le entrate correnti “... , che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono considerate destinate al finanziamento di interventi di in-

vestimento.

Inoltre l'articolo 15 comma 1 lettera c) del D.Lgs 175 dispone: *“Nell’ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente.*

ENTRATE RICORRENTI E NON RICORRENTI

Con quale criterio si procede alla classificazione delle entrate tra ricorrenti e non ricorrenti? L'articolo 25, comma 1, lettera b) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, distingue le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti, a seconda che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi. Nella faq 34 del sito arconet si ritiene che possa essere definita “a regime” un’entrata che si presenta con continuità in almeno 5 esercizi, per importi costanti nel tempo. Questa regola non vale per tutte le entrate in quanto alcune entrate sono considerate dalla vigente normativa, per la loro natura giuridica a rischio di realizzazione. L'allegato 7 del D.Lgs 118/2011 fornisce la distinzione tra entrata ricorrente e non ricorrente: *“... in ogni caso, da considerarsi non ricorrenti le entrate riguardanti:*

- a) donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni;
- b) condoni;
- c) gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;
- d) entrate per eventi calamitosi;
- e) alienazione di immobilizzazioni;
- f) le accensioni di prestiti;
- g) i contributi agli investimenti, a meno che non siano espressamente definitivi “continuativi” dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

Sono, in ogni caso, da considerarsi non ricorrenti, le spese riguardanti:

- a) le consultazioni elettorali o referendarie locali,
- b) i ripiani disavanzi pregressi di aziende e società e gli altri trasferimenti in c/capitale,
- c) gli eventi calamitosi,
- d) le sentenze esecutive ed atti equiparati,
- e) gli investimenti diretti,
- f) i contributi agli investimenti.

CONSEGUIMENTO DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO MEDIANTE L'UTILIZZO DI PROVENTI DERIVANTI DA PERMESSI DI COSTRUIRE, AVANZO DI AMMINISTRAZIONE, ALIENAZIONI DI BENI E ENTRATE NON RICORRENTI

L'articolo 162 del D.Lgs 267/2000 stabilisce che la situazione corrente, come definita al comma 6, deve essere in equilibrio e non possa avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge. In presenza di una “differenza di parte corrente” negativa, la legge prevede che alcune entrate (per loro natura in conto capitale o non aventi carattere ordinario) possano essere utilizzate a copertura. L'utilizzo di entrate derivanti da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossione di crediti titolo IV, in particolare degli oneri di urbanizzazione pur permesso entro determinati limiti dalla legge, deve essere temporaneo, per il periodo necessario a ricondurre la situazione dell'Ente ad un ordinario equilibrio di parte corrente. La temporaneità nell'utilizzo è necessaria perché si tratta di fondi, destinati a finanziare la spesa per investimenti. Si tratta, inoltre, di risorse con un grado di realizzabilità instabile posto che non dipendono dalla sola volontà dell'Ente, ma dalla complessiva situazione economica e di mercato, considerazione che vale sia per i proventi derivanti da contributi per permesso a costruire che per le plusvalenze conseguenti all'alienazione di beni patrimoniali o di partecipazioni azionarie.

Tutti gli enti locali per erogare servizi alla collettività devono sostenere spese di funzionamento a carattere continuativo (acquisto di beni e servizi, personale, quota capitale rimborso dei mutui ...). I principi di ragioneria e di una sana e corretta gestione finanziaria impongono di assicurare la copertura di tali spese con entrate di carattere ordinario, evitando il ricorso a mezzi straordinari: per questo motivo l'art. 187 del D.Lgs 267/2000 dispone l'utilizzo del risultato di amministrazione per fornire copertura qualora si presentino disequilibri nel corso della gestione,

UTILIZZO ENTRATE IN CONTO CAPITALE PER IL FINANZIAMENTO SPESE CORRENTI

Le eccezioni di legge consentono di utilizzare le entrate in conto capitale per finanziare spese correnti. A parere di chi scrive anche se autorizzato dalla legge l'utilizzo di entrate in conto capitale porta alla formazione di un *“disavanzo di parte corrente legalmente riconosciuto”* e se strutturale in grado di compromettere gli equilibri di bilancio.

IL RUOLO DEL REVISORE

Il Revisore deve verificare, soprattutto se protratto nel tempo, se l'utilizzo di entrate non ricorrenti e l'utilizzo di

entrate in conto capitale per finanziare spesa corrente rappresenti un'anomalia gestionale determinata da una spesa divenuta strutturalmente superiore alle entrate. Contabilmente è necessario calcolare gli equilibri di bilancio al netto delle entrate correnti ripetitive, ad esempio le entrate da recupero evasione erroneamente considerate ripetitive. Le entrate da recupero evasione sono ritenute dal legislatore non ricorrenti tenuto conto della loro natura giuridica e rischio di realizzazione. L'obiettivo del revisore è quello di capire se sussistono fattori in grado di compromettere gli equilibri di bilancio. Il verificarsi di una situazione di squilibrio nella quale le spese correnti sono superiori alle entrate ordinarie evidenzia l'esistenza di un'anomalia gestionale di natura temporanea o duratura. Se lo squilibrio è di natura temporanea è sufficiente ricercare le cause della situazione di squilibrio, ad esempio incrementi di spesa eccezionali o una imprevista riduzione delle entrate. Se lo squilibrio è duraturo e si ripete nel tempo, è sicuro indice di una spesa che è divenuta strutturalmente superiore alle entrate ed i rimedi che l'Ente deve adottare debbono essere maggiormente incisivi e complessi poiché devono consistere, alternativamente o congiuntamente, in una progressiva riduzione della spesa o in un aumento delle entrate correnti.

I PARERI DEL REVISORE

Il finanziamento di spese ripetitive attraverso entrate di natura non ripetitiva può profilare rischi per i futuri equilibri di bilancio. Il revisore deve esprimere parere non favore-

vole ed invitare l'ente ad adottare le misure per il mantenimento degli equilibri ed è tenuto ad informare la Corte dei conti sezione di controllo affinché valuti la necessità di dare attuazione a quanto disposto all'art. 148 bis, comma 3 del D.Lgs 267/2000.

Nel caso di specie quando le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertino la sussistenza *“di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno”* gli Enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *“i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio”*, e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi sono idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, *“è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”*.

L'obiettivo del revisore è dunque quello di assicurare l'equilibrio corrente impedendo il finanziamento di spese ordinarie e ricorrenti con entrate straordinarie o in conto capitale, destinate al finanziamento di spese correnti e ripetitive.



Il revisore deve impedire il finanziamento di spese ordinarie e ricorrenti con entrate straordinarie o in conto capitale

NOTIZIE DALLE DELEGAZIONI REGIONALI INRL

Dall'INRL Calabria “volontariato” professionale offerto al commissario ad Acta Longo

La Delegazione regionale INRL-Calabria guidata dal revisore Giuseppe Spizzirri si è fatta promotrice di una lodevole iniziativa all'insegna del 'volontariato professionale' espletato sul territorio calabrese. In una lettera inviata al Commissario ad acta Guido Longo per l'attuazione del vigente Piano di rientro dai disavanzi del Servizio sanitario della Regione Calabria” offre il contributo volontario dei revisori iscritti all'Istituto Nazionale dei Revisori Legali.

Nella lettera si specifica che l'Istituto raggruppa, dal 1956, i migliori professionisti del settore in Italia specificando inoltre che l'iscrizione all'Istituto è, dal 21 aprile 1995, riservata ai soli Revisori Legali ex D.Lgs. 27 gennaio 1992 n. 88 iscritti al Registro presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in applicazione del decreto legislativo n.39/2010.

Nel dettaglio la lettera recita: “Vista la Deliberazione del Consiglio dei Ministri del 27 novembre 2020 con la quale è stato nominato Commissario ad Acta per la realizzazione del Piano di rientro dai disavanzi del Servizio sanitario della regione Calabria; Considerato in particolare l'intervento di cui al punto 21) del medesimo incarico che prevede “conclusione della procedura di regolarizzazione delle poste debitorie relative all'ASP di Reggio Calabria e delle ulteriori poste debitorie eventualmente presenti negli altri enti del Servizio Sanitario Regionale”; e tenuto conto che il medesimo incarico era stato affidato ai Suoi predecessori, ing. Massimo Scura e gen.Saverio Cotticelli; L'Istituto Nazionale Revisori Legali offre il proprio contributo attraverso l'esperienza dei suoi iscritti. Le chiediamo pertanto un incontro per volere eventualmente definire gli ambiti e i termini di una collaborazione che crediamo possa essere proficua ed utile per risollevare le sorti della sanità calabrese.”

La ben nota vicenda della sanità in Calabria è alquanto delicata ed assume una importanza rilevante se si considera l'attuale emergenza covid-19. Al commissario Longo spetta l'impegnativo e prioritario compito di attuare i Programmi operativi 2019-2021 di prosecuzione del Piano di

rientro nonché di tutti gli interventi necessari a garantire, in maniera uniforme sul territorio regionale, l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza in condizioni di efficienza, appropriatezza, sicurezza e qualità, nei termini indicati dai Tavoli tecnici di verifica, ivi compresa l'attuazione del decreto legge 10 novembre 2020 n. 150”.

Al Commissario ad acta Longo vengono inoltre assegnati diversi interventi tra i quali “l'adozione di ogni necessaria iniziativa al fine di ricondurre il livello di erogazione dei livelli essenziali di assistenza agli standard di riferimento, in particolare con riguardo all'adesione agli screening oncologici, all'assistenza territoriale ed alla qualità e sicurezza dell'assistenza ospedaliera” oltre che il “completamento ed attuazione del piano di riorganizzazione della rete ospedaliera, della rete di emergenza-urgenza e delle reti tempo dipendenti, in coerenza con il fabbisogno assistenziale” e la “definizione ed attuazione delle reti cliniche specialistiche”. Per il delegato Regionale Inrl-Calabria, Giuseppe Spizzirri “L'iniziativa promossa dalla nostra delegazione vuole essere un segnale di forte sensibilità della nostra categoria professionale rispetto alle problematiche del territorio e può sicuramente rappresentare un esempio operativo da poter seguire anche in altre realtà regionali italiane, visto il perdurare dell'emergenza sanitaria. Auspichiamo, a questo punto, un positivo riscontro da parte del Commissario ad acta.”



LO SCAFFALE

La Revisione Legale dei Conti

di Pietro Biagio Panno

Edizioni Ibs

Edito dalla Ibs, il libro che fa parte della collana 'Fisco e Finanza' è una esaustiva analisi aggiornata del quadro normativo in Italia in tema di revisione legale dei conti, soprattutto alla luce degli impatti del Covid-19 sui bilanci e sulla revisione. Infatti il D.L. n. 34 (c.d. D.L. Rilancio), approvato in via definitiva al Senato il 18 luglio 2020, ha modificato l'art. 379, comma 3, del D.Lgs. 14/2019 (Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza) e ha differito di due anni, dal 2020 al 2022, l'obbligo di nomina dell'organo di controllo (revisori o sindaci). Infine il decreto liquidità (D.L. 8 aprile 2020 n. 23, convertito in legge 5 giugno 2020 n. 40) ha introdotto una deroga temporanea alla valutazione della continuità aziendale per quelle società che, in assenza dell'emergenza pandemica, avrebbero concluso di poter utilizzare il presupposto della continuità aziendale per la redazione del bilancio. L'opera segue tale evoluzione normativa e dopo aver illustrato nei primi capitoli le modalità di accesso alla professione di revisore legale dei conti, le responsabilità, le sanzioni, i principi di revisione, si sofferma sulle fasi in cui si svolge il processo di revisione, con un approccio basato sul rischio (risk based approach), che enfatizza l'attività, principalmente svolta nella fase di pianificazione. La parte finale del testo è dedicata alla Relazione di Revisione e alle diverse tipologie di giudizio sull'attendibilità del bilancio. Il libro è rivolto essenzialmente ai candidati all'esame di ammissione al Registro dei Revisori Legali, ai Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, ai Revisori Legali dei conti, agli Studi Legali.



“La Revisione Legale 2021, tecniche e procedure”

di Riccardo Bauer

Edizioni Giuffrè Francis Lefebvre

L'opera di Riccardo Bauer, uno dei maggiori esperti in materia di revisione legale, analizza nel dettaglio la metodologia prevista dagli ISA Italia per condurre la revisione legale con un approccio risk-based, spiegando in modo pratico come individuare sufficienti elementi probativi che forniscano evidenza del lavoro svolto dal revisore legale. L'opera contiene numerose schede tecniche e check-list per la predisposizione delle carte di lavoro ed è integrata da numerosi esempi che rappresentano la più diffusa e condivisa prassi operativa utilizzata dai migliori professionisti italiani.



CentroStudi®
EntiLocali

SPECIALE OFFERTA
10 ore di formazione
in modalità e-learning
REVISIONE LEGALE
IN OMAGGIO

KIT del Revisore

il nuovo Sistema integrato di prodotti e servizi
dedicati ai Revisori degli Enti Locali e delle Società partecipate

1. TI RICORDIAMO LE SCADENZE

AGENDA DEL REVISORE

Calendario degli Adempimenti annuali per i Revisori con servizio di alert integrato



2. TI AGGIORNAMO COSTANTEMENTE

ABBONAMENTO ANNUALE ALLA RIVISTA MENSILE *REVISORENEWS*

Rivista sulle novità che interessano i Revisori degli Enti Locali. Si tratta di un agile strumento di informazione e aggiornamento nelle materie amministrativo-contabili e fiscali (12 NUMERI IN FORMATO PDF)
IN OMAGGIO: 1 anno di abbonamento al mensile di approfondimento Iva & Fisco Enti Locali



3. TI DIAMO GLI STRUMENTI OPERATIVI

- **ACCESSO ANNUALE AI VADEMECUM OPERATIVI SUI PRINCIPALI ADEMPIMENTI DEL REVISORE DI UN ENTE LOCALE NEL CORSO DELL'ESERCIZIO**
- **SCHEMA DI RELAZIONE DEI REVISORI AL RENDICONTO DI GESTIONE DEGLI ENTI LOCALI** (in formato word)



4. TI FORMIAMO

10 ORE DI FORMAZIONE E-LEARNING ENTI LOCALI (N. 5 corsi da 2 Ore)

Consente di adempiere alla formazione annuale per i Revisori degli Enti Locali

oppure L'ACCESSO ALLA COMPILAZIONE **ON-LINE** delle Relazioni dei Revisori al Bilancio di previsione e al Rendiconto di gestione degli Enti Locali (software)



AL PREZZO "SPECIALE" DI € 249,00 + Iva anzichè € 463,00+ Iva

Coupon d'acquisto

Da inviare, tramite fax o e-mail a **Centro Studi Enti Locali** - Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - Tel. 0571 469222 o 0571 469230
Fax 0571/469237 - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - www.entilocaliweb.it - www.entilocali-online.it

Desidero acquistare il "**KIT del Revisore**" al prezzo di Euro **€ 249,00** + Iva comprensivo di:

10 ORE DI FORMAZIONE E-LEARNING oppure COMPILAZIONE ON-LINE Bilancio di previsione e al Rendiconto di gestione (software)

La relativa fattura dovrà essere intestata a:

Studio / Ente ***:

Via ***:

Città ***:

C.F. ***:

P.IVA ***:

Codice IPA/Codice UNIVOCO **:

Fax:

n. ***:

CAP ***:

Provincia:

Tel. ***:

CIG (se previsto):

E-mail ***:

***campo obbligatorio/ ** obbligatorio per gli Enti soggetti a fattura elettronica

Allegare al fax la ricevuta del pagamento effettuato (per gli Enti Locali è obbligatorio effettuare il pagamento al ricevimento della fattura, allegando comunque la determina di pagamento al momento dell'ordine).

Ho pagato l'importo complessivo di €

(comprensivo di Iva)* mediante:

Bonifico bancario su Intesa Sanpaolo Ag. Ponte a Egola IT36D0306971152 100000061238

Bonifico bancario su Unicredit Ag. S. Miniato IT31G0200871161000020063435

Versamento su c/c postale n. 25538570 intestato a Centro Studi Enti Locali Via della Costituente, 15 - 56024 - San Miniato (PI)

Ricevimento fattura (solo per Enti Locali). Allegare determina di spesa o buono d'ordine

I dati raccolti saranno trattati ai sensi degli artt. 13-14 del Reg. Eu 2016/679. I dati non saranno comunicati a terzi. Le ricordiamo che è possibile esercitare i diritti previsti dagli artt. 15 a 22 del Regolamento UE 2016/679. Il testo completo della nostra informativa e sul ns. portale web all'indirizzo <https://www.entilocaliweb.it/informativa-sulla-privacy/>.

Presto il consenso Nego il consenso
All'inserimento dei dati nella banca dati elettronica di Centro Studi Enti Locali.

Presto il consenso Nego il consenso
All'invio di informative relative ai propri prodotti e servizi da parte di Centro Studi Enti Locali.



TIMBRO E FIRMA



Nella predisposizione e preliminarmente all'invio della presente Rivista sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici per verificare che i files siano indenni da virus. Ricordato che l'installazione di un'aggiornata protezione antivirus rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus.