

IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione
professionale del Revisore Legale



**PREMIATA L'INTENSA ATTIVITÀ ISTITUZIONALE
LA CRISI D'IMPRESA: NORMATIVA E RESPONSABILITÀ DEI REVISORI
PNRR: PRONTI I CORSI INRL PER I PROFESSIONISTI COINVOLTI**



Iscriviti ora all'Istituto Nazionale Revisori Legali

Tuteliamo gli interessi
generali,
moralì,
professionali ed
economici dei Revisori Legali.

Visita il sito:

- www.revisori.it

o contattaci via mail a :

- segreteria@revisori.it



EDITORIALE

Un primo semestre impegnativo ma costruttivo

Ciro Monetta pag. 02

Risponde Aikaterini Apostola, Commissione Ue

La UE sempre vigile sui temi della revisione, dalle regole anti-cartello (Big-Four) alla corretta gestione del Pnrr

Andrea Lovelock pag. 04

Il ruolo imprescindibile dei Revisori nella riforma sulla crisi d'impresa

Cristina Guelfi pag. 06

Crisi d'impresa e squilibrio economico finanziario

Giusto Balletta, Giuseppe Castellana e Arturo Vallone ... pag. 08

Cenni su Anticorruzione e trasparenza

il ruolo dell'Organismo Indipendente di valutazione

Francesco Marcone pag. 15

L'antiriciclaggio nella revisione legale

Barbara Bissacco pag. 23

La valutazione degli errori identificati in corso di revisione

Valeria Marcigaglia pag. 26

Il Presidente dell'Inrl **Ciro Monetta** al Convegno di Amantea

"Un progetto di informazione e formazione per una efficace attuazione del Pnrr negli Enti Locali"

Ciro Monetta pag. 28

ENTI LOCALI

Le misure anti-frode allo studio per il "Pnrr" negli Enti Locali

Marco Pucci e Nicola Tonveronachi pag. 30

Programma del webinar formativo su Pnrr ed enti locali

..... pag. 32

DALLE DELEGAZIONI

Una rappresentanza sul territorio sempre più capillare

..... pag. 36

Per una ripartenza solida e inclusiva

il microcredito nella transizione italiana

Katia Stancato pag. 38

All'assemblea dei delegati le sfide della post-pandemia

dal proselitismo ad una nuova intensa stagione formativa

Andrea Lovelock pag. 40

LO SCAFFALE pag. 42

UN PO' di STORIA...

Anche nel '300 i revisori dei conti erano decisivi...

Franco Tuffanelli pag. 43

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

EDITORIALE

Un primo semestre impegnativo ma costruttivo



Ciro Monetta - Presidente Inrl

Siamo al giro di boa del 2022, indicato da tutti come il momento della ripartenza. Gli ultimi due anni, come ben sapete, sono stati, ma purtroppo continuano ad esserlo, particolarmente difficili per famiglie, imprese e professionisti.

In particolare, per noi revisori legali l'impegno richiesto è sempre maggiore in quanto il nostro lavoro oltre ad essere diventato più complicato e difficile ha anche raggiunto livelli di responsabilità completamente fuori controllo a causa del continuo avvicinarsi di norme e regolamenti emanati per l'emergenza sanitaria, che ormai va avanti dal mese di febbraio 2020. Inoltre, il conflitto Russia-Ucraina ha ulteriormente peggiorato la situazione, basti solo pensare che lo stesso governo è stato costretto a rivedere tutto ciò che riguardava i programmi di ripresa per il 2022. In particolare, giusto per portare un esempio, il Def - *Documento di economia e finanza*, approvato a marzo 2022 dal Consiglio dei Ministri, ha confermato un deficit pari al 5,6%, un debito del 146,8% (- 4 punti sul 2021) e un'inflazione pari al 5,8% - "[DATI A DIR POCO DISASTROSI](#)" (*tutto ciò si ripercuote sull'economia, sulle difficoltà nella ripartenza e di conseguenza maggiori problematiche da affrontare da parte di noi revisori legali*). Saremo inevitabilmente, ancora una volta, protagonisti di questa imprevedibile e difficile situazione che certamente non possiamo esimerci dall'affrontare.

La redazione della presente Relazione, al bilancio consuntivo 2021, mi consente, innanzitutto, di ringraziare la meravigliosa squadra formata dal Consiglio Nazionale e da tutti i Delegati regionali e provinciali, che in questi ultimi due anni ha dovuto fronteggiare una difficile situazione al fine di garantire sempre la massima vicinanza a tutti i

Revisori Legali.

Un ringraziamento – da parte mia e di tutti i Consiglieri Nazionali – va anche al personale e a tutti i collaboratori, molti dei quali anche volontari, che si sono trovati a sostenere un carico di lavoro sicuramente stravolto e quindi di più difficile attuazione.

L'attività del Consiglio, seppur timorosamente, sta riprendendo anche in presenza, per tornare a lavorare con maggiore entusiasmo ma anche con più efficienza ed efficacia, per il bene di dipendenti e collaboratori e nell'interesse dei Revisori Legali.

Le deleghe assegnate ai Consiglieri ed il lavoro di squadra già avviato sin dal nostro insediamento, hanno portato e continueranno a portare un continuo intensificarsi di relazioni sia con le istituzioni che con le imprese e le altre professioni al fine di riaffermare e rafforzare il ruolo dell'INRL ed in particolare della Professione del Revisore Legale.

Il Consiglio Nazionale continua nel proprio impegno con lo stesso sforzo lavorativo ed economico, a cui è stato chiamato. Infatti, anche per il 2021 l'INRL si è distinto per aver continuato a stare vicino ai propri iscritti condividendo i problemi, fornendo sempre adeguate risposte e cercando anche di promuovere un giusto interscambio di esperienze ed opinioni tra i colleghi revisori legali e le altre professioni contabili.

Tale coesione continua a trovare il giusto apprezzamento da parte di tutti gli iscritti all'INRL ma anche tra tutti i Revisori Legali iscritti al registro presso il Mef.

Soddisfazione continua ad essere espressa da tutti i partecipanti alle giornate di Alta Formazione e seminari specialistici su cui l'INRL ha sempre tenuta alta la qualità e continuerà a farlo anche per il futuro.

Pur nelle mille difficoltà create da pandemia, guerra e complessità burocratiche, l'intenzione di questo Consiglio è quella di continuare con lo stesso spirito, volontà e tenacia con cui ha operato fino ad oggi.

Nel 2021 gli incontri con i vari Ministeri, le Università e altre Istituzioni, quali: Tribunali, Agenzia delle Entrate, CCIAA, Commissioni Parlamentari ecc., sono stati mantenuti e anzi aumentati per affrontare le specifiche esigenze della professione del revisore legale e per la soluzione di diversi problemi della categoria.

Come Presidente INRL posso dire che anche per l'anno 2021 il Consiglio Nazionale ha prodotto un elaborato del consuntivo annuale positivo, sia per quanto riguarda i risultati raggiunti nella programmazione, sia per quanto riguarda il risultato economico.

Non mi dilungherò a descrivervi tutte le iniziative intraprese nel corso dell'anno 2021, in quanto già di vostra conoscenza, in virtù delle consuete riunioni tenutesi mensilmente.

Voglio solo comunicarVi che il Master in Revisione Legale, organizzato con l'UNICAL in base al protocollo d'intesa intrattenuto con la stessa è quasi nella fase di chiusura e che tale esperienza sta proseguendo, con trattative in corso, anche con altre Università su tutto il territorio nazionale.

Da qui a poco (subito dopo le vacanze estive), in base a quanto previsto dal nuovo Statuto, avvieremo le elezioni per la nomina dei Delegati Provinciali, al fine di dare il giusto assetto democratico all'INRL oltre ad avviarlo a nuovi ed ambiziosi traguardi.

Rinnovo pertanto i ringraziamenti a tutti i Consiglieri Nazionali, Delegati Provinciali e Regionali, dipendenti e collaboratori per la disponibilità e l'impegno profuso nel corso del 2021 con l'auspicio di proseguire tutti insieme, sempre con maggiore impegno, per la crescita, lo sviluppo e l'affermazione dell'INRL, unica e storica Associazione di Categoria riconosciuta dal Mef in rappresentanza dei Revisori Legali italiani.

Ma proprio perché stiamo per iniziare la delicatissima fase della ripartenza, mi preme evidenziare una riflessione riguardo la **professione di Revisore Legale**.

Una professione prevista dalla legge ed **una delle professioni**, insieme ai medici, agli ingegneri, ai notai ed agli avvocati, **^riservata^** a coloro che sono iscritti ai relativi ordini professionali (*per i Revisori Legali al Registro presso il Mef*).

Tale professione, attualmente emergente, è destinata anche ad essere di grande risalto nel contesto di attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza. La governance del PNRR, infatti, richiede trasparenza delle operazioni finanziate, monitoraggio costante dei risultati e la loro compiuta rendicontazione. Pertanto, la realizzazione di tutte queste azioni non può che essere affidata al ruolo del Revisore Legale. Proprio a tal proposito vorrei evidenziare una breve analisi, già pubblicata qualche mese fa sul Sole 24Ore, che spingerà sicuramente sia questo Consiglio Nazionale che i Delegati regionali e provinciali a rafforzare sempre di più l'idea di **unitarietà** nel rispetto dei ruoli, ma anche l'esigenza di fare rete.



Risponde Aikaterini Apostola, Commissione Ue

La UE sempre vigile sui temi della revisione, dalle regole anti-cartello (Big-Four) alla corretta gestione del Pnrr



Andrea Lovelock, Responsabile ufficio stampa INRL

In vista di un incontro che l'Inrl vuole organizzare a Bruxelles con i referenti della Commissione Ue Servizi Finanziari, la 'spokesperson' Aikaterini Apostola ha fatto il punto sul ruolo che la UE intende ricoprire su alcune tematiche di attualità che interessano molto da vicino l'attività dei revisori legali, mantenendo – come già ribadito in altre occasioni – una opportuna equidistanza su talune vicende ritenute di pertinenza delle legislazioni nazionali vigenti nei singoli stati-membri.

D. In vista della riforma delle professioni tributarie, i revisori legali richiedono alcune competenze come visti di ottemperanza, rappresentanza fiscale e consulenza contabile nelle procedure di crisi d'impresa: come dovrebbe agire secondo lei un organismo di rappresentanza quale è l'INRL (Istituto Nazionale Revisori Legali - Istituto Nazionale dei Revisori Legali) per il pieno riconoscimento di queste competenze?

“Purtroppo questo argomento esula dalla competenza della Commissione Europea, pertanto quel che possiamo suggerire è di contattare e mantenere un efficace dialogo con le autorità nazionali competenti in materia di revisione legale dei conti per un feedback proficuo e di utilità per la categoria. Da quanto ci risulta esistono dei referenti specifici quali la Consob per i sindaci e revisori degli enti di interesse pubblico e il Ministero delle Finanze per i sindaci e revisori delle altre realtà private.”

D. Qual è il giudizio della Commissione Ue riguardo alla nuova procedura di “Composizione negoziata” introdotta in Italia in relazione alle crisi d'impresa? Cosa sta succedendo in altri Stati membri dell'UE?

“L'Italia, così come la maggior parte degli Stati membri, sta recependo la Direttiva sulle ristrutturazioni e sull'insolvenza (Direttiva 2019/1023/UE). Il termine prorogato per il recepimento della presente direttiva scadrà il 16 luglio 2022, dopodiché la Commissione valuterà il recepimento della presente direttiva nelle legislazioni di tutti gli Stati membri, Italia compresa.”

D. Alla luce delle recenti crisi legate alla pandemia ed al conflitto russo-ucraino, su quali particolari 'alert' - a suo avviso - dovrebbe concentrarsi l'attività dei revisori legali nella consulenza contabile alle imprese?

“Sarebbe bene rivolgere, con molta attenzione, uno sguardo alle linee guida pubblicate dall'ESMA (European Securities and Markets Authority) su questo argomento: L'ESMA ricorda agli emittenti i principali requisiti IFRS durante la guerra in Ucraina nonché alle autorità nazionali competenti sopra menzionate. Abbiamo rilevato che in alcuni Stati Membri le autorità nazionali competenti hanno emanato linee guida in materia, ed in Italia ci risulta che ne abbia emanate anche la Consob: e recentemente la Consob ha richiamato l'attenzione degli emittenti vigilati sull'impatto della guerra in Ucraina. Al momento non siamo a conoscenza di altre iniziative in merito.”

D. Da tempo la Commissione Ue sottolinea la necessità di delimitare il potere schiacciante dei 'quattro grandi' nell'auditing e consentire anche ai singoli revisori di accedere agli incarichi nelle grandi e medie imprese: a che punto è l'azione dell'Ue su questa legittima lotta contro le 'posizioni di cartello' che penalizzano la libera professione?

“La Commissione sta seguendo da vicino questo argomento nel corso dei suoi lavori. Nel gennaio 2021 la Commissione ha pubblicato la sua seconda relazione sul monitoraggio del mercato degli audit, che offre uno stato di avanzamento del livello di concorrenza nel mercato a pochi anni dall’attuazione della riforma degli audit: Report on Audit Market Monitoring 2020 (europa.eu) .

Più di recente, la Commissione ha concluso una consultazione pubblica sulla qualità e l’applicazione della rendicontazione societaria che copre anche la revisione legale dei conti. I temi di fondo hanno riguardato la segnalazione aziendale – il miglioramento della qualità della revisione e l’applicazione delle norme dell’Unione Europea. In questa fase, stiamo ancora analizzando i risultati di questa consultazione insieme ad altre fonti di informazione prima di decidere il modo migliore da seguire.”

D. Piano nazionale per la ripresa e la resilienza (PNRR) e gli Enti Locali, un’opportunità di sviluppo per i territori: secondo la Commissione UE quale ruolo dovrebbe svolgere una categoria professionale come quella dei revisori legali per garantire trasparenza ed effetti-

va realizzazione dei progetti di rilancio?

“L’attuazione trasparente ed efficace dei progetti finanziati nell’ambito del dispositivo per la ripresa e la resilienza , ovvero la RRF- Recovery and Resilience Facility è un pre-requisito strumentale per tutelare gli interessi economici dell’Unione. Il primo controllo per verificare l’attuazione delle misure finanziate nell’ambito del RRF è svolto dagli Stati membri, mentre il raggiungimento degli obiettivi generali, target e milestone è verificato anche dalla Commissione Europea.

In particolare vale la pena ricordare che la RRF propone un nuovo approccio alle politiche pubbliche, attraverso il suo meccanismo innovativo basato sulle prestazioni. Gli strumenti precedenti si erano invece concentrati quasi esclusivamente sulla tempestiva verifica delle spese effettive. In tale contesto, il ruolo dei revisori legali può utilmente integrare tali verifiche sull’effettivo raggiungimento degli obiettivi del Piano di Rilancio e Resilienza. Gli approcci differiscono ma, proprio per questo, possono completarsi a vicenda.”



Il ruolo imprescindibile dei Revisori nella riforma sulla crisi d'impresa



Cristina Guelfi, Avvocato, Docente corsi di formazione INRL

Garantire la continuità aziendale delle imprese. Questa è una delle finalità dichiarate dal Codice della Crisi d'Impresa. In questo nuovo quadro normativo un ruolo fondamentale lo assume l'articolo 2086 del codice civile che attribuisce all'imprenditore un dovere di predisporre e monitorare costantemente il sussistere di un adeguato assetto organizzativo della propria organizzazione imprenditoriale a pena di responsabilità. In altri termini per poter mantenere l'autonomia patrimoniale perfetta, l'imprenditore deve monitorare l'organizzazione e lo stato economico finanziario della propria azienda. Si tratta di una responsabilità personale che non può essere delegata a terzi perché attinenti, come dice la norma stessa, al potere di direzione e coordinamento proprio del titolare d'impresa. In questi termini, del resto, si è posta anche la giurisprudenza che per la prima volta dalla riforma del citato articolo ha riconosciuto come autonoma fonte di responsabilità la violazione degli obblighi di istituire adeguati assetti organizzativi amministrativi e contabili idonei alla verifica della continuità aziendale o a preservare la società da una probabile crisi o insolvenza consentendo così alla società di accedere al meccanismo negoziale di composizione negoziale della crisi. Si tratta di uno strumento proprio dell'autonomia privata che può essere attivato dall'imprenditore che rileva una probabilità di crisi di liquidità. L'imprenditore ha dunque il compito di individuare con intento anticipatorio una inadeguatezza della propria struttura societaria o meglio di effettuare un processo di autovalutazione sul proprio probabile stato di crisi. È solo all'esito di tale autovalutazione che l'imprenditore stesso può decidere spontaneamente di chiedere la nomina di un esperto nel settore della ristrutturazione per aprire un tavolo di trattative con i potenziali creditori. Secondo le modifiche apportate recentemente dal decreto correttivo gli adeguati assetti devono

consentire di ricavare tutte le informazioni necessarie per poter rispondere alla lista di controllo introdotta dal decreto del ministero della Giustizia del 28 settembre 2021 in attuazione del decreto n. 118/2019 sulla composizione negoziata. Nella maggioranza dei casi si tratta essenzialmente di informazioni di carattere qualitativo con approccio "forward-looking", prescindendo dai dati di bilancio. Lo stesso decreto legge n. 118/2019 prevede che l'esperto, prima di potersi accingere a cercare di trovare la quadra di un possibile risanamento, debba accertarsi dell'esistenza degli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, vale a dire, in pratica, che siano disponibili adeguate informazioni "forward looking" sul futuro dell'azienda. Il nuovo testo della riforma della crisi ha completamente e definitivamente cancellato la parte relativa ai meccanismi di allerta sopprimendo così l'Organismo di composizione assistita della crisi ("Ocri"). Si è così istituita la composizione negoziata della crisi che costituirà il principale strumento deflattivo del fallimento e delle altre procedure concorsuali. La portata del provvedimento, quantomeno sulla carta, è abbastanza rivoluzionaria. È presumibile che le modifiche introdotte al testo della riforma della crisi obbligherà gli addetti ai lavori al ruolo operativo che l'imprenditore e dunque la sua organizzazione aziendale deve avere nell'intercettare i segnali di potenziale crisi aziendale. Ne consegue che l'imprenditore deve valutare il probabile stato di crisi anche alla luce del principio contabile Oic 29 che individua nella continuità aziendale un vero e proprio principio di redazione di bilancio implicante la necessità di verificare la persistenza della prospettiva di continuità aziendale e di ricondurre all'esito di tale verifica la scelta dei criteri di valutazione da applicare nella rappresentazione di bilancio. Momento centrale del processo di composizione negoziata è la fase di acquisizione documentale fra

l'imprenditore e il soggetto designato come esperto della procedura. In questo processo il ruolo dell'organo di controllo e del revisore risulta essere fondamentale per la segnalazione all'organo amministrativo della rilevazione dei presupposti per la presentazione di istanza di accesso alla procedura negoziata. Anche per la procedura negoziata la tempestiva segnalazione all'organo amministrativo e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini dell'esonero o dell'attenuazione della responsabilità ex art 2407 del codice civile.

Si tratta di una responsabilità solidale che il collegio sindacale e l'organo di revisione ha con l'organo amministrativo. A questo si aggiunge il disposto dell'articolo 14 del Decreto Legislativo n. 14/2019 che attribuisce al collegio sindacale e al revisore legale dei conti, ciascuno nell'ambito delle rispettive funzioni, l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti l'adeguatezza dell'assetto organizzativo unitamente al dovere di segnalare allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi di crisi

presupponendo così un'assunzione di responsabilità solidale fra i rispettivi organi per la mancata tempestiva segnalazione del potenziale squilibrio.

All'interno di questa procedura di composizione negoziata un ruolo chiave lo ricopre sia l'organo di controllo sia il revisore legale dei conti ai quali l'articolo 2, comma 2, del decreto legge sopra richiamato attribuisce il compito di fornire all'esperto le informazioni e le valutazioni elaborate per una ricognizione generale della situazione economico patrimoniale e finanziaria. È così onere del revisore e del collegio sindacale mettere l'esperto a conoscenza della situazione patrimoniale della società potenzialmente in crisi.

Qualunque sia l'incertezza applicativa che questa riforma in materia di crisi d'impresa ad oggi presenta risulta evidente da una analisi del testo normativo che un ruolo imprescindibile per la sua concreta operatività sarà affidata, secondo il riparto delle rispettive funzioni, sia al collegio sindacale sia al revisore legale dei conti.



Crisi d'impresa e squilibrio economico finanziario



Giusto Balletta, *Revisore legale – CEO AB Revisioni s.r.l.*

Giuseppe Castellana, *Consigliere nazionale INRL – Delegato Centro studi revisori legali – CRMA by IIA*

Arturo Vallone, *Dirigente SRR-ATO Rifiuti Messina Area Metropolitana*

Sulla crisi d'impresa e sulle disposizioni normative che sono state esitate dal legislatore, e che con alterne fortune sono entrate in vigore nel nostro ordinamento, si è prodotto un ampio dibattito. Si sono sviluppate analisi e disquisizioni sulle novità, sulle norme che sono state emanate, su quanto di nuovo è stato introdotto, destinando una minore attenzione all'aspetto pratico e procedurale delle norme. Un aspetto che riteniamo utile approfondire, in questo articolo, cercando di definirne le connotazioni fondamentali per la gestione della crisi d'impresa, è il concetto di **squilibrio economico finanziario**.

Per fare ciò occorre preliminarmente richiamare quanto previsto dal codice della crisi e dell'insolvenza, (Decreto Legislativo n° 14/2019 e ss.mm.ii.), ripartendo dai concetti espressi all'articolo 2, ovvero, la nozione di *crisi* e di *insolvenza*:

- **Crisi** è lo **stato di squilibrio economico finanziario** che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate, nei successivi dodici mesi.
- **Insolvenza** è lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni.

La definizione del concetto di *crisi* è caratterizzata ed identificata **dallo squilibrio economico finanziario**, che si manifesta principalmente con **l'insufficienza della liquidità**, che non permette l'assolvimento delle proprie obbligazioni nei confronti dei debitori.

In base al disposto normativo, appare di tutta evidenza che ai professionisti vengono richieste maggiori competenze e responsabilità per l'onere loro assegnato ovvero, *in primis*, **l'obbligo della verifica e di sussistenza dello squilibrio economico finanziario**, il prevedibile andamento della gestione, nonché la segnalazione all'organo amministrativo dell'esistenza di fondati indizi della crisi.

Il decreto correttivo eliminerà gli indici e gli indicatori, che erano stati posti alla base della valutazione numerica, rideterminando *in toto* l'aspetto procedurale relativo all'adeguatezza degli assetti, in funzione della rilevazione tempestiva della crisi d'impresa.

Prima di entrare in argomento riteniamo utile evidenziare che l'adozione di misure idonee alla predisposizione di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato, sia per l'imprenditore individuale e sia per l'imprenditore collettivo, **non si tratta di una facoltà ma di un preciso obbligo**.

Occorre attentamente vigilare sul fatto che l'imprenditore si attivi per l'istituzione dell'obbligo di cui all'articolo 2086 del Codice Civile, perché da tale comportamento – colposamente o dolosamente omissivo - scaturiscono responsabilità personali, che secondo dimensione dell'impresa possono coinvolgere le figure direzionali e i soggetti deputati dal controllo.

Occorre qui precisare che siffatte responsabilità investono anche le società/enti che esercitano attività di direzione coordinamento ai sensi dell'art. 2497¹ del codice civile e, per essi, i relativi organi di amministrazione e controllo.

¹ Le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società medesime, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società

Tale concetto – per le società pubbliche – è ulteriormente allargato al c.d. “controllo congiunto”, come chiarito dall’A-NAC nella deliberazione n. 1134/2017.

In breve, gli amministratori sono responsabili dei danni subiti dalla società quando non adempiono con la diligenza richiesta dalla natura dell’incarico e dalle loro specifiche competenze ai propri doveri legali e statutari e, per effetto di tali violazioni, si sia verificato un effettivo pregiudizio per la società. In virtù di tali presupposti, la società può agire nei confronti degli amministratori attraverso l’azione sociale di responsabilità disciplinata dall’articolo 2393 del Codice Civile, per le S.p.A. e dall’articolo 2476 del Codice Civile per le S.r.l..

L’articolo 2394 del Codice Civile dispone che gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l’inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell’integrità del patrimonio sociale. Affinché possa sorgere questo tipo di responsabilità, è necessario che il depauperamento patrimoniale sia tale da rendere il patrimonio sociale insufficiente per soddisfare le ragioni della massa dei creditori sociali e la diminuzione del patrimonio sociale oltre questa soglia di sicurezza, sia imputabile alla condotta negligente degli amministratori.

L’amministratore è responsabile per qualsiasi suo comportamento - doloso o colposo - correlato all’esercizio delle sue funzioni che sia direttamente dannoso per il patrimonio del singolo socio o più genericamente del terzo. In tale caso, il socio o il terzo danneggiati possono agire in giudizio per chiedere agli amministratori il risarcimento dei danni subiti secondo l’articolo 2395 del Codice Civile.

Fatta questa doverosa premessa, a tale punto appare utile fornire ai lettori alcune brevi nozioni contabili relative alla determinazione contabile numerica, cercando di standardizzare prassi e valutazioni che possano aiutarci nell’impegno professionale quotidiano e che limitano la responsabilità personale del professionista in sede di controllo.

Per introdurre l’argomento si richiama il disposto di cui all’art. 2086, comma 2, del Codice Civile sulla corretta amministrazione societaria e imprenditoriale ovvero, **l’assetto amministrativo e contabile predisposto dall’organo gestorio**. Nei fatti, l’assetto amministrativo contempla la valutazione dell’organico e la preparazione, nonché la formazione, in relazione alla mansione rivestita. Per l’assetto contabile la verifica deve essere riferita alla dotazione strumentale ed alla sua efficienza nel rispondere al meglio alla formazione e gestione dei dati contabili

e più in generale della funzionalità dei reparti produttivi. Ferme restando le competenze del Collegio sindacale o del sindaco unico (laddove presenti) il **revisore legale è chiamato comunque a verificare e, in difetto, a sollecitare la puntuale attivazione dei rimedi per prevenire l’aggravarsi della crisi e perfino il suo manifestarsi**.

Non appare ultroneo specificare che tale verifica dovrà aver luogo non soltanto quando si riscontri una situazione di crisi, ma già ove emergano le condizioni economico-finanziario che la rendono probabile.

Per fornire un indirizzo operativo - ancorché non esaustivo - valuteremo l’analisi delle macro aree del conto economico che in via generale possono essere quelle oggetto di maggiore e consistente fonte di informazioni dell’impresa, con l’indicazione della valorizzazione - anche qualitativa - dei relativi conti.

Nella valutazione professionale non si deve compiere alcuna valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto il costo è configurabile come tale anche quando non sussiste alcun vantaggio economico; nessuna rilevanza assume la congruità delle spese, atteso che il giudizio di inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Al riguardo, **la Cassazione ha riaffermato in modo chiaro l’assunto** in base al quale, **ai fini della deducibilità, risulta irrilevante l’antieconomicità** del costo rispetto ai ricavi attesi, posto che il giudizio sull’inerenza deve essere di natura qualitativa.

Passiamo alla descrizione delle macro classi da attenzionare:

VALORE DELLA PRODUZIONE

Ricavi delle vendite e delle prestazioni

L’indicazione contabile è relativa ai ricavi per la vendita dei prodotti e delle merci o di prestazione dei servizi relativi alla gestione caratteristica. Il valore contabile deve essere rilevato al netto di resi, sconti, abbuoni e premi, nonché delle imposte direttamente connesse con la vendita dei prodotti e la prestazione dei servizi (articolo 2425-bis, comma 1, del codice civile). L’articolo 2425-bis, comma 1, si riferisce agli sconti di natura commerciale (ad esempio, gli sconti incondizionati indicati in fattura, gli sconti di quantità o qualità). Gli sconti commerciali sono rilevati a rettifica della voce A1 dei ricavi. Gli sconti di natura commerciale sono concordati generalmente al momento della vendita del bene o della prestazione del servizio.

Le rettifiche di ricavi sono portate a riduzione della voce ricavi ad esclusione delle rettifiche riferite a ricavi di precedenti esercizi e derivanti da correzioni di errori o cambia-

menti di principi contabili.

Nel valutare i ricavi si richiama l'attenzione sulla fatturazione di eventuali acconti, caparre o depositi, che non costituiscono ricavi in quanto tali, ma dazioni finanziarie che hanno corretta allocazione nello Stato Patrimoniale.

Rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, dei lavori in corso su ordinazione

Le variazioni, se positive (rimanenze finali maggiori di quelle iniziali), incrementano il valore della produzione, se negative, lo riducono. L'importo della voce A2 è influenzato non solo da variazioni quantitative, ma anche da variazioni nei valori unitari dei prodotti, semilavorati, a seguito del confronto fra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 2426, numero 9, del codice civile). Esso, dunque, è influenzato sia dalle svalutazioni rispetto al costo, sia da successivi ripristini di valore entro i limiti del costo. I ricavi di commessa acquisiti a titolo definitivo sono rilevati alla voce A1, mentre il valore della produzione eseguita nell'esercizio, al netto di quella portata a ricavo, è rilevato alla voce A3.

La quantificazione delle rimanenze finali è uno degli aspetti più delicati della determinazione valutaria, in quanto il costo di acquisto dei beni è certo, ma quello di realizzazione incerto. Per procedere alla comparazione dei due dati si evidenzia che il metodo del costo costituisce la base di valutazione del magazzino, ed il secondo criterio previsto dell'articolo 2426, punto 9), del codice civile è il valore di realizzazione desunto dall'andamento di mercato, è il valore di raffronto. Questo valore deve essere utilizzato per valutare le rimanenze nella circostanza in cui risulti inferiore al valore ottenuto applicando il metodo del costo. L'espressione normativa si riferisce a un valore di realizzazione in un periodo futuro che rappresenti un "prezzo realizzabile", che possa essere effettivamente fissato al momento della vendita tenendo in considerazione la capacità di assorbimento da parte del mercato (e dunque anche il tasso di obsolescenza e i tempi di rigiro delle rimanenze) e la destinazione prevista dei prodotti.

Il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato dei prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione è pari alla stima del prezzo di vendita dei prodotti finiti nel corso della normale gestione, avuto riguardo alle informazioni desumibili dal mercato, al netto dei presunti costi di completamento e dei costi diretti di vendita (quali, ad esempio, provvigioni, trasporto, imballaggio).

Le altre spese di vendita, le spese di pubblicità, le spese generali e amministrative non vengono considerate a

deduzione del prezzo di vendita, poiché non sono direttamente attribuibili alla cessione di prodotti specifici, ma sono sostenute per la normale attività di impresa.

Nell'ambito della valutazione del costo di realizzo, si deve fare riferimento ai costi necessari per realizzare la vendita o solo quelli incrementali. Tale indicazione è supportata dal principio contabile nazionale OIC 13 che fa riferimento ai "costi diretti di vendita" citando gli esempi dei trasporti, dell'imballaggio e delle provvigioni. Ancorché non vi sia una totale omogeneità terminologica tra i concetti di "costi necessari per realizzare la vendita" e "costi diretti di vendita", appare ragionevole ritenere che le considerazioni relative alla determinazione del costo desumibile del mercato, vanno inclusi i costi indiretti di vendita.

Giova da ultimo ricordare che, nel rispetto dei postulati di redazione del bilancio, può accadere che il valore di mercato non risulti più adeguato alla valutazione delle rimanenze, in quanto le ragioni che avevano determinato la svalutazione a tale minore valore sono venute meno (si pensi, per esempio, all'incremento dei prezzi di vendita proveniente dall'accesso a un differente canale di vendita). In tal caso è necessario ripristinare nel bilancio il valore del costo, rilevando a conto economico tale effetto positivo. Il ripristino di valore prevede che il valore del bene deve essere incrementato per essere ricondotto al costo originario, ovvero, al nuovo valore netto di realizzo, se quest'ultimo dovesse risultare ancora inferiore al costo originario.

Costi della produzione

per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci:

I costi indicati alla voce B6 sono comprensivi dei costi accessori di acquisto (trasporti, assicurazioni, carico e scarico) **solo** se inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto delle materie e merci. In caso contrario, tali costi accessori sono iscritti alla voce B7 *servizi*. Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'IVA, mentre eventuali imposte di fabbricazione o l'IVA non recuperabile sono incorporate nel costo d'acquisto dei beni.

per il personale:

Salari e stipendi

Sono rilevati i salari e gli stipendi comprensivi delle quote maturate e non corrisposte relative a mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute al lordo delle ritenute per imposte ed oneri sociali a carico del dipendente. Si comprendono in questa voce anche i compensi per lavoro straordinario, le indennità e tutti gli altri elementi che compongono la retribuzione lorda figurante in busta paga.

Oneri sociali

Sono rilevati gli oneri a carico della società da corrispon-

dere ai vari enti previdenziali ed assicurativi (INPS, INAIL, INPDAI, ecc.), al netto degli importi “fiscalizzati” in base a disposizioni di legge sulla fiscalizzazione degli oneri sociali. Si comprendono in questa voce anche gli oneri sociali afferenti le quote delle mensilità aggiuntive e ferie maturate e non godute.

Trattamento di fine rapporto

È rilevato in questa voce l'accantonamento, di competenza dell'esercizio, per il trattamento di fine rapporto maturato a favore dei dipendenti, ai sensi dell'articolo 2120 del codice civile. Il costo è rilevato anche se la società ha stipulato polizze assicurative a garanzia del TFR. In questa voce è rilevato anche l'importo del TFR maturato a favore di dipendenti il cui rapporto di lavoro è venuto a cessare nel corso dell'esercizio, per il periodo compreso fra l'inizio nell'esercizio e la data di cessazione del rapporto.

Trattamento di quiescenza e simili

Si tratta degli accantonamenti ad eventuali fondi di previdenza integrativi diversi dal TFR e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne. La voce rileva l'importo dell'accantonamento a questi fondi, nonché gli eventuali importi maturati per una frazione d'esercizio, se il diritto a percepire il trattamento per il dipendente sorge nel corso dell'anno.

Altri costi

In questa voce si iscrivono tutti gli altri costi relativi, direttamente o indirettamente, al personale dipendente, che non siano stati iscritti nelle precedenti sottovoci o nelle voci B6, B7 o B8, o che non trovino più appropriata collocazione alla voce B14.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si indicano i seguenti costi:

- indennità per prepensionamento versate al personale ed altre forme di incentivi all'esodo;
- quote associative versate a favore dei dipendenti;
- borse di studio a favore dei dipendenti e dei loro familiari;
- oneri di utilità sociale che si concretizzano in erogazioni dirette a favore dei dipendenti.

Quindi, in assenza di un riferimento normativo, assume notevole importanza procedere con una analisi approfondita e costante dei dati aziendali, nell'ottica di individuare e prevenire il manifestarsi della crisi. Dalla lettura del bilancio di esercizio o di una situazione patrimoniale di un'azienda è possibile raccogliere una serie di indicazioni che ci permettono di comprendere non soltanto i motivi che hanno determinato il risultato economico in esso indicato, ma anche di formulare pareri attendibili sull'evoluzione delle gestioni future.

L'obiettivo principale dell'analisi di bilancio è quello di uti-

lizzare i dati storici dell'azienda allo scopo di prevedere come si evolverà nel futuro la sua gestione, cercando di evitare o invertire il *trend* di declino che altrimenti potrebbe portare ad una crisi aziendale.

Sono spesso i terzi, attori esterni all'azienda (quali ad esempio finanziatori attuali o potenziali) che hanno interesse a valutare la gestione aziendale sotto il profilo della solvibilità o della capacità di fornire adeguata remunerazione al “capitale di rischio”. I fornitori dell'azienda valutano se sia conveniente continuare gli scambi commerciali con la società o, se in presenza di presupposti di crisi, non sia il caso di chiudere i rapporti con la stessa.

Le analisi di bilancio sono spesso svolte anche da attori interni all'azienda (amministratori, manager, quadri, e responsabili di settori, unità operative, ecc.) in sede di controllo di gestione, attraverso il quale è possibile compiere delle comparazioni fra la propria azienda e le altre aziende dello stesso settore, operando un (assai) opportuno *benchmarking*.

Attraverso le analisi di bilancio è possibile formulare anche una risposta sull'efficienza economica, sulla struttura e sulla situazione finanziaria dell'azienda considerata. L'analisi di bilancio è favorita da una completa ed esaustiva nota integrativa, che offra all'analista numerosi dettagli relativi a voci altrimenti troppo generiche, presenti negli altri due documenti costituenti il bilancio d'esercizio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

Con il termine di analisi di bilancio si può intendere un esame accurato, uno studio del bilancio attuato mediante la scomposizione del sistema di valori, dallo stesso espresso, in parti da considerare autonomamente, per poi giungere ad una loro composizione al fine di offrire informazioni significative, al fine di “*misurare*” lo squilibrio economico finanziario, procedendo con la seguente analisi.

ANALISI per INDICI

Nelle more che venga emanata una normativa che statuisca quale principio generale l'adozione di procedimenti e di strumenti tecnico contabili per la parametrizzazione dei dati di dati bilancio, si può ragionevolmente procedere con una analisi per indici, suddividendo l'azione professionale nelle seguenti macro aree di valutazione:

- 1) valutazione della redditività aziendale;
- 2) valutazione della solidità aziendale;
- 3) valutazione della liquidità e delle solvibilità aziendale;
- 4) valutazione dell'efficienza della gestione aziendale.

VALUTAZIONE della REDDITIVITA' AZIENDALE

Gli indici di questa macroarea misurano la redditività aziendale, mettendo in rapporto una certa configurazione di reddito con un'altra grandezza connessa, ed i principali sono i seguenti:

- *Return on Equity (ROE)*
- *Return on Investment (ROI)*

Il **Return on Equity (ROE)** mette in relazione il **reddito netto con i mezzi propri dell'azienda**, rappresentati dal patrimonio netto.

Il **ROE** è espressione dell'efficacia con la quale la società ha svolto l'attività. Al numeratore del rapporto viene posto il reddito netto, che rappresenta il reddito generato dalla gestione caratteristica, dalla gestione finanziaria, dalla gestione patrimoniale e dalle scelte di ordine fiscale. Al denominatore, invece, troviamo il patrimonio netto ovvero i mezzi propri aziendali. Il **ROE** rappresenta l'indicatore che più interessa gli **azionisti**, per un primo apprezzamento del loro investimento, in quanto consente di valutare la convenienza di investire nella società oggetto di analisi, piuttosto che in altri investimenti alternativi. Affinché l'investimento nella società oggetto di analisi sia conveniente, il **ROE** dovrebbe almeno essere superiore alla redditività offerta dagli investimenti a rischio nullo, come ad esempio i titoli di Stato. Maggiore è il valore percentuale espresso dal **ROE**, maggiore è la redditività del patrimonio netto e ad esso si associa un giudizio positivo da parte dell'investitore. Al contrario minore è il valore percentuale del **ROE**, minore è la redditività del patrimonio netto e ad esso si associa un giudizio negativo da parte dell'investitore.

Punto negativo di questo indice è l'influenza sul reddito netto dei costi e ricavi della gestione non caratteristica, ovvero accessoria. Risulta, infatti, che maggiore è il contributo di questi al risultato netto, minore è la confrontabilità di tale indice con altre forme di investimento.

Il **Return on Investment (ROI)** indica la redditività del capitale investito nella gestione caratteristica ed è rappresentato dal **rapporto tra il reddito operativo della gestione caratteristica e il capitale investito nella gestione caratteristica**.

Il capitale investito nella gestione caratteristica è rappresentato dall'insieme delle attività, al netto dei relativi fondi rettificativi, che hanno concorso alla formazione del reddito operativo della gestione cosiddetta caratteristica. È molto utile confrontare questo valore con il medesimo valore calcolato su bilanci di imprese che operano nello stesso settore, o ancora meglio nello stesso raggruppamento strategico.

VALUTAZIONE della SOLIDITA' AZIENDALE

Tale analisi viene utilizzata per verificare la capacità dell'azienda di far fronte agli impegni a medio e lungo periodo, e si segnalano i seguenti indici

- *l'indice di indebitamento;*
- *l'indice di copertura dell'attivo immobilizzato;*
- *il margine di struttura.*

L'indice di indebitamento, conosciuto anche col termine anglosassone di *leverage buy out*, evidenzia il **rapporto esistente fra capitale di terzi e capitale proprio**. Consente di verificare il rischio connesso al grado di dipendenza di un'impresa da fonti di finanziamento esterne. Un alto livello di indebitamento rispetto al proprio capitale, tendenzialmente, aumenta il rischio imprenditoriale per effetto di un minor grado di copertura patrimoniale delle potenziali perdite aziendali e di un maggiore peso degli oneri finanziari derivati dall'utilizzo di capitale altrui.

Un valore assunto da tale indice tra zero e più infinito sta ad indicare un forte indebitamento, mentre, al contrario, valori molto bassi sono caratteristici di imprese molto solide. Da ciò ne deriva che maggiore è il valore di tale indice, maggiore è il rischio finanziario dell'impresa.

Indice di copertura dell'attivo immobilizzato, è quello di copertura delle immobilizzazioni, che si calcola rapportando il **patrimonio netto e le passività a lungo termine con il totale dell'attivo immobilizzato, al netto dei relativi fondi di ammortamento**.

Esso mette in relazione le risorse durevolmente impegnate in azienda (patrimonio netto e debiti a lungo termine) con gli impieghi in immobilizzazioni. Esso permette di diagnosticare eventuali squilibri temporali tra fonti ed impieghi.

Un valore pari ad 1 indica una situazione di equilibrio, mentre un valore inferiore ad 1 esprime una situazione da controllare. In generale, se l'indice è maggiore di 0,7, esprime una buona solidità, se è compreso tra 0,50 e 0,70, esprime una scarsa solidità e se è inferiore a 0,33, esprime una situazione di pericolo finanziario di lungo periodo.

Il **margine di struttura** è costituito dalla **differenza tra il patrimonio netto più le passività a lungo termine e l'attivo immobilizzato netto**.

Un valore negativo del margine di struttura indica uno squilibrio finanziario, che se sottovalutato può portare ad uno stato di crisi aziendale. Al contrario, un valore positivo del margine in oggetto indica un equilibrio finanziario, in cui i fabbisogni a lungo termine sono in equilibrio con le fonti aventi simile scadenza.

VALUTAZIONE della LIQUIDITA' e della SOLVIBILITA' AZIENDALE

Gli indici e i margini che permettono di analizzare la capacità dell'azienda di far fronte ai propri impegni finanziari a breve termine sono principalmente i seguenti:

- *l'indice di liquidità* ;
- *il margine di tesoreria*;
- *l'indice di disponibilità* .

L' **Indice di liquidità** è il rapporto derivante dalla somma delle liquidità aziendali immediate e differite con le passività a breve.

L'indice di liquidità mette in evidenza la capacità dell'azienda di far fronte ai propri impegni finanziari a breve con le attività destinate ad essere realizzate nel breve termine. Un livello pari a 1 di tale indice indica una situazione di equilibrio tra crediti e debiti a breve termine. Un valore positivo di tale indice permette di esprimere un giudizio positivo sulla liquidità dell'azienda, mentre un valore inferiore all'unità di tale indice indica una situazione di difficoltà finanziaria a breve dell'azienda.

La difficoltà dell'azienda a far fronte ai propri impegni finanziari di breve termine è accentuata se il valore di tale indice va al di sotto di valori quali 0,8 o 0,7 a seconda del tipo di azienda.

In alternativa all'indice di liquidità primaria, per la valutazione della liquidità aziendale può essere adottato il **margine di tesoreria**, che sottrae le passività a breve termine alle liquidità immediate e differite. In questo caso, un valore nullo esprimerebbe una situazione di equilibrio tra crediti e debiti a breve termine, mentre un valore negativo manifesterebbe una difficoltà finanziaria di breve termine per l'azienda e di conseguenza un rischio finanziario per la stessa.

L'indice di disponibilità esamina il rapporto le attività a breve termine con le passività a breve termine.

Tale indice esprime la capacità dell'azienda di onorare le proprie passività correnti con le proprie disponibilità a breve, ipotizzando che per far ciò sia possibile smobilizzare il magazzino. Essendo tale ipotesi più o meno realistica a seconda dell'attività svolta dall'impresa analizzata, convenzionalmente il valore ottimale di tale indice viene fissato tra 1,5 e 2.

Nelle aziende, che per la loro specifica attività operano in assenza di magazzino, il valore ottimale può attestarsi anche al di sotto di 1,5, ma mai al di sotto di 1. Al contrario, nelle aziende che operano con un valore di magazzino molto elevato, il valore ottimale può attestarsi anche al di sopra di 2.

VALUTAZIONE dell'EFFICIENZA della GESTIONE AZIENDALE

Gli strumenti che permettono di valutare l'efficienza della gestione aziendale, intesa come la capacità di utilizzare una minore quantità di risorse economiche per ottenere un determinato risultato, sono i seguenti:

- *indice di redditività sulle vendite*;
- *indice di rotazione del capitale investito*;
- *durata media del magazzino*;
- *durata media dei crediti*;
- *durata media dei debiti*.

L' **indice di redditività sulle vendite (Return on sales - ROS)**, è il rapporto tra il reddito operativo della gestione caratteristica ed i ricavi della gestione caratteristica dell'impresa.

L'analisi di tale indice permette di esprimere un giudizio sull'efficienza nella gestione dei costi e dei ricavi caratteristici dell'impresa. Tale indice può essere rappresentato sia in valore assoluto, sia in valore percentuale sui ricavi. Un alto valore del Ros indica un'alta redditività delle vendite, che può essere dovuta alla capacità dell'impresa di adottare alti prezzi di vendita dei propri prodotti o servizi oppure di contenere i costi caratteristici, attraverso un impiego efficiente delle risorse.

Al contrario un valore basso di tale indice indica una bassa redditività delle vendite, che può essere causata da una errata politica di pricing dell'impresa o dalla sua incapacità di contenere i costi caratteristici.

L'indice di rotazione del capitale investito indica la gestione del capitale investito attraverso il numero di volte in cui il capitale investito nella gestione caratteristica si rinnova. Un aumento di questo indice mostra un miglioramento dell'efficienza della gestione del capitale investito, mentre una sua diminuzione mostra un peggioramento nella gestione del capitale stesso.

L'efficienza della gestione del capitale investito è influenzata sia dalla gestione dell'attivo a breve sia dalla gestione dell'attivo a lungo termine. La gestione dell'attivo a breve termine può influenzare positivamente l'efficienza della gestione caratteristica del capitale investito ad esempio attraverso una efficiente gestione dei crediti a breve termine e del magazzino, mentre la gestione dell'attivo a lungo termine può influenzare positivamente l'efficienza della gestione del capitale investito ad esempio attraverso un maggior grado di saturazione della capacità produttiva a disposizione.

L'indice che misura la **durata media del magazzino** mette in rapporto il valore delle giacenze con il costo del venduto

giornaliero. Per una approfondita analisi della gestione del magazzino è opportuno calcolare la durata media del magazzino materie prime, del magazzino dei semilavorati e del magazzino dei prodotti finiti. Minore è la durata media del magazzino in esame, maggiore è l'efficienza nella gestione delle scorte che esso detiene e dei capitali in esso investiti, in quanto le scorte in esso contenute vengono utilizzate in minor tempo.

L'indice che misura la **durata media dei crediti** rappresenta la durata media in giorni dei crediti commerciali al lordo del fondo svalutazione crediti e, per questo, mette in rapporto l'ammontare dei crediti commerciali al lordo del fondo svalutazione crediti con le vendite medie giornaliere a cui va sommata l'Iva, per rendere omogenei i valori del rapporto in esame.

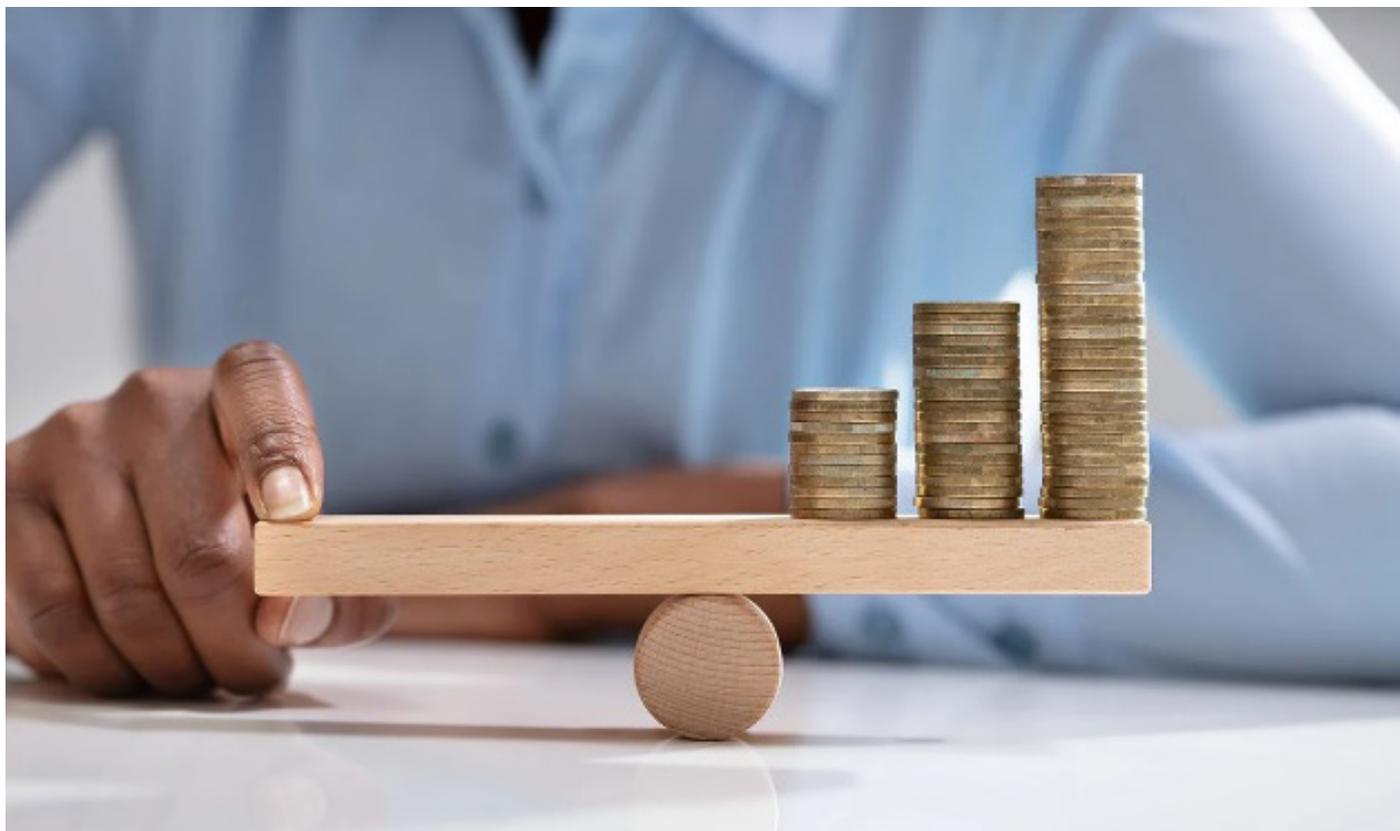
Come per l'indice descritto al paragrafo precedente si rileva la **durata media dei debiti commerciali**. Maggiore è la durata media dei debiti, maggiore è l'efficienza nella gestione dei debiti stessi, al contrario, minore è la durata media dei debiti, maggiore è l'efficienza nella gestione degli stessi, rapportando, ovviamente l'ammontare dei costi con l'ammontare del debito.

Per la valutazione dell'equilibrio finanziario dell'impresa è fondamentale confrontare la durata media dei **crediti** con

la durata media dei **debiti**. Se la durata media dei crediti fosse maggiore della durata media dei debiti si evidenzerebbe una discrasia fra dilazioni ottenute dai fornitori e dilazioni concesse ai clienti, tale da poter creare uno squilibrio finanziario di breve periodo per l'impresa.

Da ultimo, ma non per ultimo, occorre puntualizzare che le indicazioni e gli argomenti descritti costituiscono strumenti professionali che consentono, in via generale non dettagliata e **soprattutto non esaustiva**, un'operatività per un approccio professionale relativo alla valutazione dello squilibrio economico-finanziario.

Ai lettori si rammenta che ogni impresa ha le proprie peculiarità, le proprie patologie, i propri fondamenti e che ogni valutazione dell'organo di amministrazione, come quello di controllo, deve essere ponderato in funzione dello stato economico, patrimoniale e finanziario, che come tale, ha la caratteristica di essere una realtà in movimento, e **quindi ogni decisionalità deve essere contestualizzata, e soprattutto non deve essere procrastinata**, per le note complicità e responsabilità civili, penali ed amministrative, in capo ai professionisti per non avere adempiuto al proprio dovere, bene e tempestivamente.



Cenni su Anticorruzione e trasparenza il ruolo dell'Organismo Indipendente di valutazione



Francesco Marcone - *Dirigente del Ministero Economia e Finanze e Revisore Legale*

L'Organismo Indipendente di Valutazione (OIV) è un soggetto nominato in ogni amministrazione pubblica dall'organo di indirizzo politico-amministrativo. Può essere costituito in forma collegiale con tre componenti o in forma monocratica. L'OIV monitora il funzionamento complessivo del sistema della valutazione, della trasparenza e integrità dei controlli interni ed elabora una relazione annuale sullo stato dello stesso, anche formulando proposte e raccomandazioni ai vertici amministrativi; valida la Relazione sulla performance a condizione che la stessa sia redatta in forma sintetica, chiara e di immediata comprensione ai cittadini e agli altri utenti finali; garantisce la correttezza dei processi di misurazione e valutazione con particolare riferimento alla significativa differenziazione dei giudizi nonché dell'utilizzo dei premi; propone, sulla base del sistema di misurazione e valutazione, all'organo di indirizzo politico-amministrativo, la valutazione annuale dei dirigenti di vertice e l'attribuzione ad essi dei premi. L'OIV è responsabile della corretta applicazione delle linee guida, delle metodologie e degli strumenti predisposti dal Dipartimento della funzione pubblica, supporta l'amministrazione sul piano metodologico e verifica la correttezza dei processi di misurazione, monitoraggio, valutazione e rendicontazione della performance organizzativa e individuale: in particolare formula un parere vincolante sull'aggiornamento annuale del Sistema di misurazione

e valutazione. Promuove l'utilizzo da parte dell'amministrazione dei risultati derivanti dalle attività di valutazione esterna delle amministrazioni e dei relativi impatti ai fini della valutazione della performance organizzativa. Quanto ai compiti degli OIV in materia di trasparenza e prevenzione della corruzione si rimanda all'art. 1 della Legge 190/2012 così come modificato dal Decreto legislativo 25 maggio 2016, n. 97 (FOIA) nonché agli indirizzi espressi in materia da parte dell'Autorità nazionale anticorruzione. Il 28 aprile 2022 l'ANAC ha pubblicato sul proprio sito la deliberazione n. 201 del 13 aprile 2022 che fornisce indicazioni alle amministrazioni pubbliche, agli enti pubblici economici, agli ordini professionali, alle società e agli enti di diritto privato in controllo pubblico, alle società partecipate dalle pubbliche amministrazioni, agli enti privati di cui all'art. 2-bis, co. 3, secondo periodo del d.lgs. n. 33/2013, e ai rispettivi Organismi di Valutazione o organismi con funzioni analoghe, in merito all'attestazione sull'assolvimento degli obblighi di pubblicazione al 31 maggio 2022 e all'attività di vigilanza dell'Autorità. La deliberazione, allo scopo di verificare l'effettiva pubblicazione dei dati previsti dalla normativa vigente¹, individua le seguenti specifiche categorie di dati, ai sensi del d.lgs. n. 33/2013, di cui gli OIV, o gli organismi con funzioni analoghe, sono tenuti ad attestare la pubblicazione: 1) Consulenti e collaboratori (art. 15) 2) Enti controllati (art. 22) 3) Pagamenti dell'am-

¹ L'analisi complessiva e gli specifici approfondimenti sono stati redatti attraverso la disamina delle disposizioni del D.lgs. n. 33/2013, come integrato e modificato dal D.lgs. n. 97/2016, della deliberazione ANAC n. 1310/2016 recante "Prime Linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel d.lgs. 33/2013 come modificato dal d.lgs.97/2016", dei successivi provvedimenti ANAC in materia nonché delle ulteriori norme di legge che impongono obblighi di pubblicazione.

ministrazione (artt. 4-bis, 33, 41, co. 1-bis per amministrazioni ed enti del servizio sanitario) 4) Pianificazione e governo del territorio (art. 39) 5) Interventi straordinari e di emergenza (art. 42) con esclusivo riferimento alla pubblicazione del Rendiconto della raccolta fondi a sostegno del contrasto all'emergenza epidemiologica da Covid-19, ove ricevuti (art. 99, co. 5, d.l. 34/2020) 6) Altri contenuti – Prevenzione della corruzione (art. 10 d.lgs. 33/2013, art. 18, co. 5, d.lgs. 39/2013, l. 190/2012). L'attestazione degli obblighi di cui ai punti precedenti deve rendere conto dello stato di pubblicazione dei dati al 31 maggio 2022 e dovrà essere pubblicata entro il 30 giugno 2022 nella sezione "Amministrazione trasparente" – "Controlli e rilievi sull'amministrazione" sotto-sezione "Organismi indipendenti di valutazione, nuclei di valutazione o altri organismi con funzioni analoghe", completa della griglia di rilevazione e della scheda di sintesi. Entro la medesima data in cui effettuare la pubblicazione (ndr. 30 giugno 2022), inoltre, la sola griglia di rilevazione dovrà essere trasmessa all'ANAC all'indirizzo di posta elettronica: attestazioni.oiv@anticorruzione.it. La pubblicazione e il contestuale invio all'ANAC della griglia di rilevazione competono al Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza. Al fine di predisporre l'attestazione dell'assolvimento degli obblighi di pubblicazione, gli Organismi di Valutazione degli Enti Locali dovranno utilizzare i seguenti documenti, allegati alla richiamata deliberazione ANAC n. 201, e di cui si dirà nel paragrafo 2.7: - Allegato 1.1 Documento di attestazione per le amministrazioni di cui al § 1.1 - Allegato 2.1.A Griglia di rilevazione al 31 maggio 2022 per le amministrazioni di cui al § 1.1 - Allegato 3 Scheda di sintesi sulla rilevazione degli OIV o degli organismi con funzioni analoghe La deliberazione n. 201, inoltre reca gli allegati n. 4 e n. 5, che contengono rispettivamente i criteri di compilazione della Griglia di rilevazione e il documento tecnico sui criteri di qualità della pubblicazione dei dati. Si riporta di seguito il link alla citata deliberazione ANAC, comprensiva di tutti gli allegati necessari per effettuare l'attestazione. <https://www.anticorruzione.it/-/delibera-numero-201-del-13-aprile-2022>

Prima di esaminare gli specifici obblighi soggetti ad attestazione, oggetto della deliberazione n. 201, si forniscono di seguito alcune indicazioni di carattere generale, utili per lo svolgimento dell'attestazione. Come indicato nel PNA 2019², laddove nelle diverse sottosezioni di "Amministrazione trasparente" vi siano dati non pubblicati, perché

"non prodotti" o perché l'obbligo non è applicabile alla specifica tipologia di amministrazione, si riporti il motivo per cui non si procede alla pubblicazione, con l'indicazione di eventuali norme a cui fare riferimento o circostanze specifiche alla base dell'assenza dei dati (ad es. "non sono state erogate sovvenzioni", "non esistono enti di diritto privato controllati", etc.). Per i piccoli comuni (quelli con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, come precisato nell'art. 3, co. 1-ter del d.lgs. 33/2013 e quelli con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, come definiti dall'art. 1, co. 2 della legge 6 ottobre 2017, n. 158) ai sensi dell'aggiornamento 2018 al PNA, di cui alla deliberazione ANAC n. 1074/2018, le pubblicazioni in formato tabellare possono avvenire anche attraverso altri schemi di pubblicazione, purché venga rispettato lo scopo della normativa sulla trasparenza volto a rendere facilmente e chiaramente accessibili i contenuti al fine di favorire forme di controllo diffuso da parte dei cittadini. Qualora uno o più obblighi oggetto di attestazione non siano applicabili, l'Organismo di Valutazione, inserisce all'interno della griglia il valore "n/a". Si ricorda che all'interno della griglia di attestazione non sono ammesse celle vuote. Si riportano di seguito le differenti frequenze di aggiornamento ai sensi del D.lgs. n. 33/2013: - Cadenza annuale, per i dati che, per loro natura, non subiscono modifiche frequenti o la cui durata è tipicamente annuale. Fra i dati che non sono oggetto di modifiche frequenti, si citano, fra gli altri, quelli relativi agli enti pubblici istituiti, vigilati e finanziati dall'amministrazione, alle società di cui l'amministrazione detiene quote di partecipazione minoritaria e agli enti di diritto privato in controllo dell'amministrazione (art. 22). Similmente, hanno durata tipicamente annuale i dati relativi ai costi contabilizzati dei servizi erogati agli utenti e ai tempi medi di erogazione degli stessi (art. 10, comma 5), nonché ai tempi medi dei pagamenti relativi ad acquisti di beni, servizi e forniture (art. 33). Per tutti è previsto l'aggiornamento annuale. - Cadenza semestrale, per i dati che sono suscettibili di modifiche frequenti ma per i quali la norma non richiede espressamente modalità di aggiornamento eccessivamente onerose in quanto la pubblicazione implica per l'amministrazione un notevole impegno, a livello organizzativo e di risorse dedicate, tanto più per gli enti con uffici periferici. È il caso dei provvedimenti adottati dagli organi di indirizzo politico e dai dirigenti amministrativi (art. 23, comma 1). - Cadenza trimestrale, per i dati soggetti a frequenti cambiamenti. È previsto l'aggiornamento trimestrale dei dati relativi, ad esempio, ai tassi di

² deliberazione ANAC n. 1064/2019,

assenza del personale (art. 16, comma 3). - Aggiornamento tempestivo, per i dati che è indispensabile siano pubblicati nell'immediatezza della loro adozione. Ciò avviene, fra gli altri, nel caso degli atti di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari alle imprese e comunque di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati di importo superiore a mille euro (art. 26, comma 2). Si ricorda che tutti i soggetti sottoposti agli obblighi di pubblicazioni del D.lgs. 33/2013, ai sensi della deliberazione ANAC n. 1310/2016, nonché della FAQ in materia di trasparenza n. 120, indicano, nella sezione del PTPCT dedicata alla programmazione della trasparenza, i termini entro i quali ciascun dato è pubblicato tenendo conto della propria organizzazione e della periodicità dell'aggiornamento fissato dalle norme. Per quanto attiene la durata dell'obbligo di pubblicazione, l'art. 8, comma 3, del D.lgs. n. 33/2013 dispone che i dati, le informazioni e i documenti oggetto di pubblicazione obbligatoria ai sensi della normativa vigente, siano pubblicati per un periodo di cinque anni, decorrenti dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello da cui decorre l'obbligo di pubblicazione, e comunque fino a che gli atti pubblicati producono i loro effetti. Decorso detto termine, i relativi dati e documenti sono accessibili ai sensi dell'art. 5 dello stesso D.lgs. n. 33/2013. Tuttavia, sono fatti salvi i diversi termini previsti dall'art. 14, comma 2, e dall'art. 15, comma 4, del D.lgs. n. 33/2013 in relazione ai dati concernenti i componenti degli organi di indirizzo politico e i titolari di incarichi di collaborazione o consulenza, da pubblicare entro tre mesi dalla elezione, dalla nomina o dal conferimento e per i tre anni successivi dalla cessazione del mandato o dell'incarico. I formati di dati aperti³, sono quelli resi disponibili e fruibili on line in formati non proprietari, a condizioni tali da permetterne il più ampio riutilizzo anche a fini statistici e la redistribuzione senza ulteriori restrizioni d'uso, di riuso o di diffusione diverse dall'obbligo di citare la fonte e di rispettarne l'integrità. In aggiunta a ciò, l'art. 1, comma 1, lettera l-bis), del d.lgs. n. 82/2005, il formato aperto è un formato di dati reso pubblico, documentato esaustivamente e neutro rispetto agli strumenti tecnologici necessari per la fruizione dei dati stessi. La lettera l-ter) del medesimo art. 1 definisce, inoltre, come dati di tipo aperto quelli che presentano le seguenti caratteristiche: 1. sono disponibili secondo i termini di una licenza o di una previsione normativa che ne permetta l'utilizzo da parte di chiunque, anche per finalità commerciali, in formato disaggregato; 2. sono accessibili attraverso le tecnologie dell'informazione e del-

la comunicazione, ivi comprese le reti telematiche pubbliche e private, in formati aperti ai sensi della lettera l-bis), sono adatti all'utilizzo automatico da parte di programmi per elaboratori e sono provvisti dei relativi metadati; 3. sono resi disponibili gratuitamente attraverso le tecnologie dell'informazione e della comunicazione, ivi comprese le reti telematiche pubbliche e private, oppure sono resi disponibili ai costi marginali sostenuti per la loro riproduzione e divulgazione salvo quanto previsto dall'articolo 7 del D.lgs. n. 36/2006. Pertanto, a norma di legge è esclusa la pubblicazione di formati proprietari, in sostituzione dei quali è possibile utilizzare sia software Open Source (quali ad esempio OpenOffice) sia formati aperti (quali, ad esempio, .rtf per i documenti di testo e .csv per i fogli di calcolo). Con riferimento al formato PDF, il suo impiego è ammesso esclusivamente nelle versioni che consentano l'archiviazione a lungo termine e indipendenti dal software utilizzato, quale il formato PDF/A i cui dati sono elaborabili, mentre il ricorso al file PDF in formato immagine, con la scansione digitale di documenti cartacei, non assicura che le informazioni siano elaborabili. Il presente obbligo si trova in "Amministrazione trasparente" – "Consulenti e collaboratori" e non ha sottosezioni. L'obbligo oggetto di attestazione prevede la pubblicazione dei seguenti dati per ciascun incarico di collaborazione o consulenza conferito: 1) estremi dell'atto di conferimento dell'incarico; 2) curriculum vitae; 3) dati relativi allo svolgimento di incarichi o la titolarità di cariche in enti di diritto privato regolati o finanziati dalla pubblica amministrazione o lo svolgimento di attività professionali; 4) compensi, comunque denominati, relativi al rapporto di consulenza o di collaborazione, con specifica evidenza delle eventuali componenti variabili o legate alla valutazione del risultato; 5) Attestazione dell'avvenuta verifica dell'insussistenza di situazioni, anche potenziali, di conflitto di interesse, ai sensi dell'art. 53, comma 14, secondo periodo del D.lgs. n. 165/2001. Con particolare riferimento alle dichiarazioni che devono essere rese dai consulenti e collaboratori, in relazione all'obbligo di cui all'art. 15, comma 1, lettera c) (dati relativi allo svolgimento di incarichi o la titolarità di cariche in enti di diritto privato regolati o finanziati dalla pubblica amministrazione o lo svolgimento di attività professionali), l'ANAC con la deliberazione 1054/2020, ha inteso fornire chiarimento in merito. Relativamente ai dati degli "enti di diritto privato regolati o finanziati dalla pubblica amministrazione", l'Autorità, rifacendosi a quella contenuta nell'art. 2, comma 1, lettera d), del D.lgs. n. 39/2013, ha indicato che:

³ Ai sensi dell'art. 1, comma 32 e comma 45, della Legge n. 190/2012

1) E' un "Ente regolato dalla pubblica amministrazione", l'ente il soggetto pubblico esplica poteri che incidono sullo svolgimento dell'attività principale, anche attraverso il rilascio di autorizzazioni o concessioni, l'esercizio continuativo di poteri di vigilanza, di controllo o di certificazione. 2) E' un "Ente finanziato da una pubblica amministrazione" l'ente la cui attività è finanziata attraverso rapporti convenzionali, quali contratti pubblici, contratti di servizio pubblico e di concessione di beni pubblici, purché i finanziamenti abbiano le caratteristiche della rilevanza economica e della continuità/stabilità temporale. 3) Ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di pubblicazione, di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), del D.lgs. n. 33/2013, sia sufficiente l'indicazione della carica o dell'incarico ricoperto e la denominazione dell'ente privato regolato o finanziato, sia dalla stessa amministrazione che conferisce l'incarico, sia da ogni altra amministrazione pubblica. 4) Con riferimento al periodo temporale cui fare riferimento per l'individuazione degli incarichi da pubblicare, occorre considerare gli incarichi in corso o svolti in un periodo di tempo delimitato antecedente il conferimento dell'incarico, che può essere parametrato al periodo di raffreddamento di due anni previsto agli artt. 4 e 5 del D.lgs. n. 39/2013, ciò in quanto, tale arco temporale è stato ritenuto dal legislatore idoneo ad evitare che l'attività del titolare dell'incarico o della carica possa essere condizionata dalla provenienza da un ente di diritto privato regolato o finanziato da una Pubblica Amministrazione. Relativamente ai dati da pubblicare sull'attività professionale di ciascun incarico di consulenza, la citata deliberazione dell'ANAC, fornisce indicazioni in merito alla necessità che ciascun consulente o collaboratore renda le informazioni relative al settore e alle materie che costituiscono l'oggetto principale dell'attività professionale svolta nei confronti non solo nei confronti degli enti di diritto privato finanziati o regolati dalla pubblica amministrazione, ma anche quelle comunque prestate in favore sia di soggetti pubblici sia di soggetti privati. Ciò al fine di consentire all'amministrazione ogni opportuna valutazione in ordine a eventuali situazioni di conflitti di interesse. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 15, comma 2, del D.lgs. n. 33/2013, la pubblicazione degli estremi degli atti di conferimento di incarichi di collaborazione o di consulenza a soggetti esterni a qualsiasi titolo per i quali è previsto un compenso, completi di indicazione dei soggetti percettori, della ragione dell'incarico e dell'ammontare erogato, nonché la comunicazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica dei relativi dati ai sensi dell'articolo 53, comma 14, se-

condo periodo, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e successive modificazioni, sono condizioni per l'acquisizione dell'efficacia dell'atto e per la liquidazione dei relativi compensi. In aggiunta a ciò, a norma dell'art. 53, comma 15 del D.lgs. n. 165/2001, le amministrazioni che omettono gli adempimenti di cui al comma 14 dell'articolo medesimo, non possono conferire nuovi incarichi fino a quando non adempiono. Gli obblighi contenuti nell'art. 15, comma 1, del d.lgs. 33/2013 sono soggetti alle disposizioni dell'art. 9-bis, come introdotto dall'art. art. 9, comma 2, d.lgs. n. 97 del 2016, ovvero devono essere assolti mediante comunicazione dei dati alle amministrazioni detentrici delle banche dati di cui all'Allegato B del d.lgs 97/2016 e indicazione del collegamento ipertestuale alla banca dati medesima nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito istituzionale dell'ente. Per completezza si riportano alcune indicazioni ulteriori, relative al presente obbligo, contenute nelle linee guida in materia di trasparenza di cui alla deliberazione ANAC n. 1310/2016: 1) i compensi sono da pubblicare al lordo di oneri sociali e fiscali a carico del collaboratore e consulente. Si precisa, altresì, che agli obblighi indicati all'art. 15 si aggiunge quello relativo all'attestazione dell'avvenuta verifica dell'insussistenza di situazioni di conflitto di interessi, anche potenziale, stabilito dall'art. 53, co. 14 del d.lgs. 165/2001; 2) all'interno della sotto-sezione "Consulenti e collaboratori" di cui all'art. 15 in esame, devono essere pubblicati i dati relativi agli incarichi e alle consulenze che non siano riconducibili al "Contratto di appalto di servizi" assoggettato alla disciplina dettata nel codice dei contratti (d.lgs. 50/2016). Diversamente, qualora i dati si riferiscano ad incarichi riconducibili alla nozione di appalto di servizio, si applica l'art. 37 del d.lgs. 33/2013, prevedendo la pubblicazione dei dati ivi indicati nella sotto-sezione di primo livello "Bandi di gara e contratti"; 3) l'Autorità ha già ricondotto agli incarichi di collaborazione e consulenza di cui assicurare la pubblicazione sui siti quelli conferiti ai commissari esterni membri di commissioni concorsuali, quelli di componenti del Collegio sindacale, quelli di componenti del Collegio dei revisori dei conti. Si ricorda infine che il presente obbligo è strettamente correlato con quanto definito dal comma 14, dell'art. 53 del D.lgs. n. 165/2001, il quale stabilisce che le amministrazioni pubbliche sono tenute alla comunicazione al Dipartimento della Funzione Pubblica dei dati di cui al presente obbligo, oltre al fatto che le informazioni pubblicate sono trasmesse e pubblicate in tabelle riassuntive rese liberamente scaricabili in un formato digitale standard aperto che consenta di analizzare e rielaborare, anche a fini

statistici, i dati informatici. A tal proposito si segnala che all'indirizzo <http://www.consulentipubblici.gov.it/> è possibile consultare liberamente l'anagrafe delle prestazioni del Dipartimento della Funzione Pubblica effettuando ricerche sia per Amministrazione sia per consulente e collaboratore. Tutte le pubblicazioni della presente sezione devono essere aggiornate tempestivamente, ai sensi dell'art. 8 del D.lgs. n. 33/2013.

2.2 Enti controllati (art. 22) Il presente obbligo si trova in "Amministrazione trasparente" – "Enti controllati" e si compone delle seguenti sotto sezioni:

1. Enti pubblici vigilati
2. Società partecipate
3. Enti di diritto privato controllati
4. Rappresentazione grafica.

1. Enti pubblici vigilati I dati, da pubblicare in formato tabellare, per ciascun ente pubblico, comunque denominato, istituito, vigilato e finanziato dall'amministrazione ovvero per il quale l'amministrazione abbia il potere di nomina degli amministratori dell'ente, con l'indicazione delle funzioni attribuite e delle attività svolte in favore dell'amministrazione o delle attività di servizio pubblico affidate, sono i seguenti:

- 1) ragione sociale;
- 2) misura dell'eventuale partecipazione dell'amministrazione;
- 3) durata dell'impegno;
- 4) onere complessivo a qualsiasi titolo gravante per l'anno sul bilancio dell'amministrazione;
- 5) numero dei rappresentanti dell'amministrazione negli organi di governo e trattamento economico complessivo a ciascuno di essi spettante (con l'esclusione dei rimborsi per vitto e alloggio);
- 6) risultati di bilancio degli ultimi tre esercizi finanziari;
- 7) incarichi di amministratore dell'ente e relativo trattamento economico complessivo (con l'esclusione dei rimborsi per vitto e alloggio);
- 8) Dichiarazione sulla insussistenza di una delle cause di inconferibilità dell'incarico, mediante link al sito dell'ente;
- 9) Dichiarazione sulla insussistenza di una delle cause di incompatibilità al conferimento dell'incarico mediante link al sito dell'ente;
- 10) Collegamento con i siti istituzionali degli enti pubblici vigilati.

Tutte le pubblicazioni della presente sezione devono essere aggiornate annualmente, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del D.lgs. n. 33/2013.

2. Società partecipate I dati, da pubblicare in formato tabellare, per ciascuna società di cui l'amministrazione detiene direttamente quote di partecipazione anche minoritaria, con l'indicazione dell'entità, delle funzioni attribuite e delle attività svolte in favore dell'amministrazione o delle attività di servizio pubblico affidate, ad esclusione delle società, partecipate da amministrazioni pubbliche, con azioni quotate in mercati regolamentati italiani o di altri paesi dell'UE, e loro controllate, così come definite dall'art. 2, comma 1 lettera p) del D.lgs. n. 175/2016 ovvero sia le società con azioni quotate in

mercati regolamentati sia quelle che hanno emesso strumenti finanziari alla data del 31 dicembre 2015, sono i seguenti:

- 1) ragione sociale;
- 2) misura dell'eventuale partecipazione dell'amministrazione;
- 3) durata dell'impegno;
- 4) onere complessivo a qualsiasi titolo gravante per l'anno sul bilancio dell'amministrazione;
- 5) numero dei rappresentanti dell'amministrazione negli organi di governo e trattamento economico complessivo a ciascuno di essi spettante;
- 6) risultati di bilancio degli ultimi tre esercizi finanziari;
- 7) incarichi di amministratore della società e relativo trattamento economico complessivo;
- 8) Dichiarazione sulla insussistenza di una delle cause di inconferibilità dell'incarico mediante link al sito della società;
- 9) Dichiarazione sulla insussistenza di una delle cause di incompatibilità al conferimento dell'incarico mediante link al sito della società;
- 10) Collegamento con i siti istituzionali delle società partecipate;

Tutte le pubblicazioni di cui al precedente elenco devono essere aggiornate annualmente, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del D.lgs. n. 33/2013. Oltre alle informazioni di cui al precedente elenco, per le società partecipate le Amministrazioni pubblicano tempestivamente, ai sensi dell'art. 8 del D.lgs. n. 33/2013, i seguenti provvedimenti che le riguardano:

- 1) Ai sensi dell'art. 22, comma 1, lettera d-bis del D.lgs. n. 33/2013:
 - a. Provvedimenti in materia di costituzione di società a partecipazione pubblica;
 - b. Acquisto di partecipazioni in società già costituite;
 - c. Gestione delle partecipazioni pubbliche;
 - d. Alienazione di partecipazioni sociali;
 - e. Quotazione di società a controllo pubblico in mercati regolamentati
 - f. Razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche, di cui all'art. 20 del D.lgs. n. 175/2016.
- 2) Ai sensi dell'art. 19, comma 7 del D.lgs. n. 175/2016:
 - a. I provvedimenti, di cui all'art. 19, comma 5 del D.lgs. n. 175/2016, con cui le amministrazioni pubbliche socie fissano obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate;
 - b. I provvedimenti, di cui all'art. 19, comma 6 del D.lgs. n. 175/2016, con cui le società a controllo pubblico garantiscono il concreto perseguimento degli obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento. Si evidenzia che ai sensi dell'art. 26, comma 6, del D.lgs. n. 175/2016, l'art. 19 del decreto medesimo non si applica alle società a partecipazione pubblica derivanti da una sperimentazione gestionale costituita ai sensi dell'articolo 9-bis del D.lgs. n. 502/1992 che riguarda i programmi di sperimentazione aventi ad oggetto nuovi modelli gestionali che prevedano forme di collaborazione tra strutture del Servizio sanitario nazionale e sog-

getti privati, anche attraverso la costituzione di società miste a capitale pubblico e privato autorizzati dalle sole regioni e province autonome di Trento e di Bolzano. 3. Enti di diritto privato controllati I dati, da pubblicare in formato tabellare, per ciascun ente di diritto privato, comunque denominato, in controllo dell'amministrazione, con l'indicazione delle funzioni attribuite e delle attività svolte in favore dell'amministrazione o delle attività di servizio pubblico affidate, sono i seguenti: 1) ragione sociale; 2) misura dell'eventuale partecipazione dell'amministrazione; 3) durata dell'impegno; 4) onere complessivo a qualsiasi titolo gravante per l'anno sul bilancio dell'amministrazione; 5) numero dei rappresentanti dell'amministrazione negli organi di governo e trattamento economico complessivo a ciascuno di essi spettante; 6) risultati di bilancio degli ultimi tre esercizi finanziari; 7) incarichi di amministratore dell'ente e relativo trattamento economico complessivo; 8) Dichiarazione sulla insussistenza di una delle cause di inconferibilità dell'incarico mediante link al sito dell'ente; 9) Dichiarazione sulla insussistenza di una delle cause di incompatibilità al conferimento dell'incarico mediante link al sito dell'ente; 10) Collegamento con i siti istituzionali degli enti di diritto privato controllati. Tutte le pubblicazioni della presente sezione devono essere aggiornate annualmente, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del D.lgs. n. 33/2013. 4. Rappresentazione grafica Una o più rappresentazioni grafiche che evidenziano i rapporti tra l'amministrazione e gli enti pubblici vigilati, le società partecipate, gli enti di diritto privato controllati Tutte le pubblicazioni della presente sezione devono essere aggiornate annualmente, ai sensi dell'art. 22, comma 1, del D.lgs. n. 33/2013. Regime sanzionatorio in caso di mancata o incompleta pubblicazione dei dati e dei provvedimenti riguardanti gli enti pubblici vigilati, le società partecipate e gli enti di diritto privato controllati Ultimo elemento da esaminare, con riferimento agli obblighi di pubblicità e trasparenza in materia di enti e società, controllate, partecipate e vigilate è quello relativo allo specifico regime sanzionatorio, in caso di mancata o incompleta pubblicazione dei dati stabilito dall'art. 22, comma 4 del D.lgs. n. 33/2013, come modificato dall'art. 21 del D.lgs. n. 97/2016, ed espressamente richiamato dall'art. 19, comma 7 del D.lgs. n. 175/2016. Ai sensi dell'art. 22, comma 4 del D.lgs. n. 33/2013, la mancata o incompleta pubblicazione dei dati relativi a enti pubblici istituiti, vigilati o finanziati, enti di diritto privato in controllo pubblico e società partecipate, non consente di erogare somme a qualsiasi titolo in favore de-

gli enti e società stesse. Il divieto di erogare somme non si applica ai "pagamenti che le amministrazioni sono tenute ad erogare a fronte di obbligazioni contrattuali per prestazioni svolte in loro favore da parte di uno degli enti e società oggetto degli obblighi di pubblicazione". La sanzione relativa al divieto di erogare somme da parte delle amministrazioni si applica nei confronti di tutti gli enti e le società indicati nell'art. 22, comma 1, lettere da a) a c) (enti pubblici istituiti, vigilati o finanziati, enti di diritto privato in controllo pubblico e società partecipate), nei soli casi in cui l'omessa o incompleta pubblicazione dei dati indicati nel comma 2 del medesimo articolo dipendano dalla mancata comunicazione degli stessi da parte degli enti e delle società, qualora tali dati non siano già nella diretta disponibilità delle amministrazioni. Pertanto, sarebbe opportuno che le amministrazioni, prima dell'erogazione di somme a qualsiasi titolo nei confronti di uno degli enti e delle società di cui all'art. 22, verificano anche attraverso richiesta al Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza o all'Organismo di valutazione, se effettivamente tutti i dati previsti dall'art. 22 del d.lgs. n. 33/2013 risultano pubblicati sul proprio sito e ne diano atto nel corrispondente provvedimento di liquidazione delle somme. Ai sensi dell'art. 19, comma 7, del D.lgs. n. 175/2016, In caso di mancata o incompleta pubblicazione dei provvedimenti di cui ai commi 5 e 6 del medesimo articolo è prevista l'applicazione delle seguenti sanzioni: 1) Divieto di erogare somme ai sensi dell'art. 22, comma 4, del D.lgs. n. 33/2013 2) Responsabilità dirigenziale eventuale causa di responsabilità per danno all'immagine dell'amministrazione, valutazione ai fini della corresponsione della retribuzione di risultato e del trattamento accessorio collegato alla performance individuale dei responsabili, ai sensi dell'art. 46 del D.lgs. n. 33/2013, come modificato dall'art. 1, comma 163 della Legge n. 160/2019 3) Sanzione amministrativa pecuniaria, consistente nella decurtazione dal 30 al 60 per cento dell'indennità di risultato ovvero nella decurtazione dal 30 al 60 per cento dell'indennità accessoria percepita dal responsabile della trasparenza, ai sensi dell'art. 47, comma 2 del d.lgs. n. 33/2013, come sostituito dall'art. 1, comma 163 della Legge n. 160/2019. Pagamenti dell'amministrazione.⁴ Il presente obbligo si trova in "Amministrazione trasparente" – "Pagamenti dell'amministrazione" e si compone delle seguenti sottosezioni: 1. Dati sui pagamenti 2. Dati sui pagamenti del servizio sanitario nazionale 3. Indicatore di tempestività dei pagamenti e ammontare complessivo dei

⁴ (artt. 4-bis, 33, 41, co. 1-bis per amministrazioni e enti del servizio sanitario)

debiti 4. IBAN e pagamenti informatici 1. Dati sui pagamenti Ai sensi dell'art. 4-bis, comma 2 del D.lgs. n. 33/2013 ogni amministrazione pubblica i dati sui propri pagamenti, permettendone la consultazione in relazione alla tipologia di spesa sostenuta, all'ambito temporale di riferimento e ai beneficiari. L'omessa pubblicazione dei dati comporta l'applicazione della sanzione pecuniaria di cui all'art. 47 del d.lgs. 33/2013. Poiché la norma di legge inerente la trasparenza non è chiara nell'individuare le "tipologie di spese sostenute", l'ANAC con la deliberazione n. 1310/2016, individua le seguenti tipologie di spesa, in quanto afferenti a risorse tecniche e strumentali strettamente connesse al perseguimento dell'attività istituzionale da parte delle amministrazioni: 1. Uscite correnti a. Acquisto di beni e di servizi b. Trasferimenti correnti c. Interessi passivi d. Altre spese per redditi da capitale e. Altre spese correnti 2. Uscite in conto capitale a. Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni b. Contributi agli investimenti c. Altri trasferimenti in conto capitale d. Altre spese in conto capitale e. Acquisizioni di attività finanziarie Per ciascuna delle tipologie di spesa sopra elencate, l'Amministrazione individua la natura economica delle spese e pubblica un prospetto con i dati sui propri pagamenti, evidenziando i nominativi dei "beneficiari" e, quale "ambito temporale di riferimento", la data di effettivo pagamento. A titolo esemplificativo, all'interno della spesa per servizi gli oggetti specifici di spesa saranno le consulenze, utilizzo di beni di terzi, manutenzione ordinaria e riparazioni, ecc.; all'interno dei trasferimenti correnti gli oggetti specifici di spesa saranno i trasferimenti correnti a imprese controllate, ecc. Ai fini della produzione del già menzionato prospetto le amministrazioni pubbliche potranno fare riferimento al Piano dei conti integrato di cui al DPR 132/2013 utilizzando, quale dettaglio, il IV livello e un pari livello per le altre categorie di enti soggetti alla trasparenza per i quali la RGS non ha previsto un piano di conti integrato. In assenza di una specifica indicazione normativa, ad avviso dell'Autorità, la cadenza di pubblicazione è opportuno sia in fase di prima attuazione semestrale e poi almeno trimestrale. 2. Dati sui pagamenti del servizio sanitario nazionale Per gli Enti del SSN, l'obbligo di cui al comma 2 dell'art. 4-bis, è assorbito in quello specificatamente previsto dall'art. 41, comma 1-bis (Le amministrazioni di cui al comma 1 pubblicano altresì, nei loro siti istituzionali, i dati relativi a tutte le spese e a tutti i pagamenti effettuati, distinti per tipologia di lavoro, bene o servizio, e ne permettono la consultazione, in forma sintetica e aggregata, in relazione alla tipologia di spesa sostenuta, all'ambito temporale di riferimento e ai beneficiari.); consegua, pertanto,

che, al fine di evitare disparità di trattamento tra gli enti del comparto sanità e quelli di altri comparti, anche il mancato assolvimento di tale obbligo è soggetto alle sanzioni specifiche di cui all'art. 47, comma 1-bis, secondo periodo. 3. Indicatore di tempestività dei pagamenti e ammontare complessivo dei debiti L'indicatore dei tempi medi dei pagamenti è stato introdotto nell'art. 33 del d.lgs. 33/2013 dall' art. 8, comma 1, legge n. 89 del 2014. Inoltre l'art. 41 comma 1 della medesima legge stabilisce che "A decorrere dall'esercizio 2014, alle relazioni ai bilanci consuntivi o di esercizio delle pubbliche amministrazioni (...) è allegato un prospetto, sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile finanziario, attestante l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33. (...)"; Le modalità di calcolo dell'indicatore sono state definite dal DPCM 22 settembre 2014, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.265 del 14/11/2014 e integrato dalle ulteriori indicazioni contenute nelle circolari MEF/RGS n. 3 del 14 gennaio 2015 e n. 22 del 22 luglio 2015. L'art. 9 del citato DPCM del 22 settembre 2014 recita "(...) L'indicatore di tempestività dei pagamenti di cui ai commi 1 e 2 del presente articolo è calcolato come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento. 4. Ai fini del presente decreto e del calcolo dell'indicatore si intende per: a. "transazione commerciale", i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo; b. "giorni effettivi", tutti i giorni da calendario, compresi i festivi; c. "data di pagamento", la data di trasmissione dell'ordinativo di pagamento in tesoreria; d. "data di scadenza", i termini previsti dall'art. 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, come modificato dal decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192; e. "importo dovuto", la somma da pagare entro il termine contrattuale o legale di pagamento, comprese le imposte, i dazi, le tasse o gli oneri applicabili indicati nella fattura o nella richiesta equivalente di pagamento. 5. Sono esclusi dal calcolo i periodi in cui la somma era inesigibile essendo la richiesta di pagamento oggetto di contestazione o contenzioso. (...)". La successiva circolare MEF-RGS n.

22 del 22 luglio 2015 ha precisato, infine, che “devono essere prese in considerazione tutte le fatture pagate nel periodo, indipendentemente dalla data di emissione della fattura”. Ai sensi dell’art. 9, comma 1 del citato DPCM le amministrazioni elaborano un indicatore annuale dei propri tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi e forniture, denominato: “indicatore annuale di tempestività dei pagamenti” e lo pubblicano entro il 31 gennaio dell’anno successivo a quello di riferimento. Ai sensi dell’art. 9, comma 2 del citato DPCM, l’obbligo di calcolare l’indicatore dei tempi medi di pagamento a decorrere dall’anno 2015 è trimestrale e la pubblicazione deve avvenire entro il trentesimo giorno dalla conclusione del trimestre cui si riferisce. A seguito delle modifiche introdotte dall’art. 29 del D.lgs. n. 97/2016 all’art. 33 del D.lgs. n. 33/2013, le Amministrazioni pubblicano, nella presente sotto sezione, con cadenza annuale, entro e non oltre il 31 gennaio dell’anno successivo a quello di riferimento, e trimestralmente, l’ammontare complessivo dei debiti, inteso come la somma degli importi delle fatture scadute al termine di ciascun periodo di riferimento e il numero delle imprese creditrici, fra le quali, secondo un’interpretazione coerente delle disposizioni dell’art. 33, sono da intendersi ricompresi tutti i soggetti che vantano crediti nei confronti delle p.a./enti, ivi inclusi singoli professionisti. Si ricorda infine che ai sensi dell’art. 1, comma 868 della Legge n. 145/2018 (Legge di bilancio 2019), alle amministrazioni che non avessero adempiuto agli obblighi di pubblicazione con la cadenza appropriata, dell’indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, dell’indicatore trimestrale di tempestività dei pagamenti, oltreché, per entrambe le scadenze, dell’ammontare complessivo dei debiti e il numero delle imprese creditrici, si applicano le sanzioni di cui all’art. 1, comma 862, lettera a), ovvero gli obblighi di accantonamento al “Fondo di garanzia debiti commerciali”, calcolato secondo il parametro massimo del 5% degli stanziamenti di spesa per acquisto di beni e servizi. 4. IBAN e pagamenti informatici Con deliberazione ANAC n. 77 del 16 febbraio 2022 l’Autorità ha fornito indicazioni circa le modalità di pubblicazione dei dati dei pagamenti informatici, ai sensi dell’art. 36 del D.lgs. n. 33/2013, per tutte le amministrazioni tenute all’adesione obbligatoria al sistema PagoPA, di cui di cui all’art 5. del CAD. Ai sensi della citata deliberazione ANAC: Le pubbliche amministrazioni di cui all’art. 1, co. 2, del d.lgs. 165/2001 ivi comprese le autorità di sistema portuale, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione; gli ordini professionali, in quanto enti pubblici non economici; gli enti pubblici economici previsti nell’e-

lenco annuale Istat relativo alle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato, pubblicano all’interno della sezione “Amministrazione trasparente - Pagamenti dell’Amministrazione - IBAN e pagamenti informatici” le seguenti informazioni: 1) la data di adesione alla piattaforma pagoPA secondo la seguente dicitura “Aderente alla piattaforma pagoPA dal XX.XX.XXXX”; 2) se utilizzati, gli altri metodi di pagamento non integrati con la piattaforma pagoPA (cfr. paragrafo 5 linee guida AgID febbraio 2018), ovvero: a. “Delega unica F24” (c.d. modello F24) fino alla sua integrazione con il Sistema pagoPA; b. Sepa Direct Debit (SDD) fino alla sua integrazione con il Sistema pagoPA; c. eventuali altri servizi di pagamento non ancora integrati con il Sistema pagoPA e che non risultino sostituibili con quelli erogati tramite pagoPA poiché una specifica previsione di legge ne impone la messa a disposizione dell’utenza per l’esecuzione del pagamento; d. per cassa, presso il soggetto che per tale ente svolge il servizio di tesoreria o di cassa. Le società in controllo pubblico di cui al d.lgs. n. 19 agosto 2016, n. 175 (TUSP), escluse le società quotate di cui all’art. 2, co. 1, lett. p) del medesimo decreto, non avendo l’obbligo di uso esclusivo del sistema pagoPA pubblicano sui propri siti istituzionali, all’interno della sezione “Amministrazione trasparente - Pagamenti dell’Amministrazione - IBAN e pagamenti informatici” le seguenti informazioni: • la data di adesione alla piattaforma pagoPA secondo la seguente dicitura “Aderente alla piattaforma pagoPA dal XX.XX.XXXX”.



L'antiriciclaggio nella revisione legale



Barbara Bissacco - *Dottore Commercialista - Revisore Legale - Tributarista - Docente Formazione Inrl*

Il **D. Lgs. n. 231 del 21 novembre 2007**, così come modificato in seguito dal **D. Lgs. n. 195 dell'8 novembre 2021** di attuazione della **Direttiva Comunitaria n. 2018/1673/UE** (VI Direttiva Europea antiriciclaggio), riporta le disposizioni normative volte a prevenire e a contrastare i fenomeni di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo. Le misure contenute nel D. Lgs n. 231/2007 sono quindi finalizzate a tutelare l'integrità del sistema economico finanziario e la correttezza dei comportamenti degli operatori, inoltre tali misure sono proporzionate al rischio, in relazione al tipo di cliente, al rapporto continuativo, alla prestazione professionale, al prodotto o alla transazione, tenendo conto anche delle dimensioni e della complessità dei soggetti tenuti a rispettare gli obblighi previsti dal presente Decreto.

L'**attività di riciclaggio**, ossia quell'insieme di comportamenti criminosi o fraudolenti che alcuni soggetti mettono in essere, con lo scopo di trarre qualche vantaggio di tipo economico o fiscale, viene definita più nello specifico dall'**art. 2 del citato Decreto** come:

- a. la conversione o il trasferimento di beni, effettuati essendo a conoscenza che essi provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi o di aiutare chiunque sia coinvolto in tale attività a sottrarsi alle conseguenze giuridiche delle proprie azioni;
- b. l'occultamento o la dissimulazione della reale natura, provenienza, ubicazione, disposizione, movimento, proprietà dei beni o dei diritti sugli stessi, effettuati essendo a conoscenza che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività;
- c. l'acquisto, la detenzione o l'utilizzazione di beni essendo a conoscenza, al momento della loro ricezione, che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una

- d. la partecipazione a tale attività;
- d. la partecipazione ad uno degli atti di cui alle lettere precedenti, l'associazione per commettere tale atto, il tentativo di perpetrarlo, il fatto di aiutare, istigare o consigliare qualcuno a commetterlo o il fatto di agevolare l'esecuzione.

Il riciclaggio è considerato tale anche se le attività che hanno generato i beni da riciclare **si sono svolte fuori dai confini nazionali**.

Tra i **oggetti destinatari** della normativa in questione, all'**art. 3 del D. Lgs. n. 231/2007**, nella categoria dei professionisti, sia nell'esercizio della professione in forma individuale che in forma associata o societaria, sono compresi anche:

- **i soggetti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e nell'albo dei consulenti del lavoro;**
- **i revisori legali e le società di revisione con incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio;**
- **i revisori legali e le società di revisione senza incarichi di revisione su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regimi intermedio.**

Rientrano, tra i soggetti tenuti all'osservanza della normativa antiriciclaggio, pure i **singoli componenti del Collegio Sindacale**, anche **quando non esercitano la funzione di revisore legale dei conti**.

Da sottolineare che gli obblighi previsti sono sempre in capo al singolo professionista e non al Collegio Sindacale, inteso come organo collegiale.

Adeguata verifica della clientela

Uno dei principali obblighi in materia di antiriciclaggio è l'**adeguata verifica della clientela**, così come stabilito dall'**art. 17 del D. Lgs. n. 231/2007**.

Il **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed**

Esperti Contabili (CNDCEC) ha elaborato della **linee guida** che i professionisti devono seguire per l'espletamento del suddetto obbligo.

Per quanto riguarda nello specifico il ruolo assunto dal Collegio Sindacale e da ogni singolo membro, bisogna operare una duplice distinzione a seconda che si svolga o meno la funzione di revisione legale dei conti, oppure se quest'ultima sia svolta da un revisore esterno.

a) Componenti del Collegio Sindacale senza funzione di revisione

Nel caso in cui un sindaco faccia parte di un Collegio Sindacale senza funzioni di revisione legale, a prescindere dal tipo di società in cui esplica il proprio incarico, è tenuto a rispettare l'intera disciplina dell'antiriciclaggio.

Ricordiamo che il ruolo del Collegio Sindacale è quello di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo corretto funzionamento, ai sensi dell'**art. 2409 del Codice Civile**; mentre ai fini dell'antiriciclaggio sarà compito di ogni singolo componente svolgere un processo di valutazione del rischio.

Qualora si presentasse un **rischio** molto basso, da essere ritenuto "**non significativo**", non sarà necessario eseguire l'adeguata verifica della clientela; sarà sufficiente che ogni sindaco si limiti ad **acquisire e conservare copia del verbale di nomina**.

Al contrario se il sindaco dovesse rilevare un rischio che si colloca ad un **livello superiore rispetto a quello significativo** e quindi vi è un forte sospetto di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo, egli dovrà procedere all'adeguata verifica della clientela e del titolare effettivo (**art. 17 del D. Lgs. n. 231/2007**).

Da sottolineare che, a prescindere dal livello di rischio riscontrato, ogni sindaco non revisore è tenuto comunque alla **segnalazione delle operazioni sospette** ai sensi dell'**art. 35 del D. Lgs. n. 231/2007** e all'**obbligo di comunicazione al MEF delle infrazioni e delle violazioni relative al denaro e ai titoli al portatore**, così come stabilito dall'**art. 51 del D. Lgs. n. 231/2007**.

b) Componenti del Collegio Sindacale con funzione di revisione o revisori esterni

Diversamente se il Collegio Sindacale svolge anche la funzione di revisione, in capo ad ogni sindaco revisore vige l'**obbligo di eseguire l'adeguata verifica della clientela nelle sue declinazioni di semplificata, ordinaria e rafforzata**. Questo obbligo deve essere assolto anche in caso di **sindaco unico con funzioni di revisione** ovvero

in caso di **revisore esterno**.

Innanzitutto **ogni singolo revisore**, individualmente e contestualmente nel momento in cui gli viene conferito l'incarico, dovrà procedere all'**identificazione del cliente, dell'esecutore e del titolare effettivo**.

L'**art. 32 del D. Lgs. n. 231/2007** prevede che ci sia da parte del revisore anche una **tempestiva raccolta di documenti, dati e informazioni relative al cliente** e questa procedura deve essere conclusa **entro i trenta giorni successivi dal conferimento dell'incarico**.

Ai fini dell'**identificazione del cliente**, l'approccio che il revisore deve adottare si basa sul rischio che il soggetto possa essere coinvolto in attività illecite di riciclaggio o di finanziamento al terrorismo, pertanto al revisore sarà richiesto di applicare la diligenza propria della sua attività professionale nella raccolta di tutti i dati e di tutte le informazioni.

Se il **rischio** è "**poco significativo**", il revisore procederà con un'**adeguata verifica semplificata del cliente**, ma qualora si presentasse un **rischio "abbastanza significativo"** il revisore, sia interno che esterno, dovrà svolgere l'**adeguata verifica della clientela con modalità ordinaria**, di conseguenza dovrà acquisire i seguenti elementi:

- **identificazione del cliente e dell'esecutore** e verifica della loro identità attraverso l'esibizione di un documento valido di identità;
- **identificazione del titolare effettivo** e verifica della sua identità;
- **acquisizione e valutazione delle informazioni** in relazione allo scopo della prestazione professionale;
- **monitoraggio costante del cliente**, analizzando la sua complessiva operatività e verificando la natura dei fondi e delle risorse che risultano nella disponibilità del cliente.

Per quanto concerne l'**identificazione del titolare effettivo**, la sua verifica va sempre effettuata, anche se, secondo le regole tecniche del CNDCEC, il revisore non è tenuto ad acquisire copia del documento di identità.

Per l'**art. 20 del D. Lgs. n. 231/2007** il titolare effettivo di clienti diversi da persone fisiche coincide con quel soggetto cui è attribuibile la proprietà diretta o indiretta ovvero il relativo controllo.

Nelle **società di capitali** l'individuazione del titolare effettivo avviene mediante l'utilizzo del **criterio dell'assetto proprietario**:

- **proprietà diretta**: titolarità di una partecipazione superiore al 25% del capitale del cliente;
- **proprietà indiretta**: titolarità di una percentuale di partecipazioni superiore al 25% del capitale societario, pos-

seduto per il tramite di società controllate, società fiduciarie o per interposta persona.

Se non è possibile individuare il titolare effettivo, in base ai criteri appena esposti, si può utilizzare il **criterio del controllo di forza**:

- controllo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
- controllo dei voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria;
- esistenza di particolari vincoli contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante.

Se anche con quest'ultimo criterio **non si riuscisse a determinare il titolare effettivo**, allora il revisore dovrà procedere con il **criterio residuale** di individuazione del soggetto titolare di poteri di amministrazione o di direzione della società cliente.

E' stata invece prevista un'**adeguata verifica della clientela con modalità rafforzata (art. 24 del D. Lgs. n.**

231/2007), quando il **rischio** di attività di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo risulta essere "**molto significativo**" e questo succede in caso di:

- clienti residenti in Paesi ad alto rischio individuati dalla Commissione Europea;
- rapporti di corrispondenza transfrontalieri con un ente creditizio o istituto finanziario corrispondente in un Paese Terzo;
- rapporti continuativi, prestazioni professionali o operazioni con clienti e relativi titolari effettivi che siano persone politicamente esposte.

Oltre all'adeguata verifica del cliente, alla conservazione della documentazione acquisita, il revisore legale di conti ha l'obbligo di segnalazione di operazioni sospette (**art. 35 del D. Lgs. n. 231/2007**), di tali obblighi invece restano esonerati i componenti degli organi di controllo, ai quali rimane in capo solo l'obbligo di comunicazione al MEF delle violazioni previste dall'**art. 51 del D. Lgs. n. 231/2007**.



La valutazione degli errori identificati in corso di revisione



Valeria Marcigaglia – Dottore Commercialista e Revisore Legale

La valutazione degli errori di revisione rappresenta un momento di estrema importanza del processo di revisione del bilancio d'esercizio. Si tratta, in effetti, di un passaggio fondamentale per l'emissione della relazione di revisione, che rappresenta la rendicontazione finale dell'attività del revisore. La raccolta delle evidenze e la valutazione degli eventuali errori identificati guida il revisore nella predisposizione della relazione, che potrà assumere diverse forme in funzione dei risultati ottenuti nel corso dell'attività.

Il principio cui fare riferimento è l'ISA Italia 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", il quale prevede che, una volta ultimate le procedure di verifica, il revisore proceda con l'analisi degli effetti degli eventuali errori riscontrati.

L'errore, nel contesto professionale della revisione, è rappresentato dalla differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce; tale differenza può impattare il valore d'iscrizione nei prospetti di bilancio o la sua rappresentazione in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria che risulta applicabile. Il concetto di "errore" di revisione riguarda una casistica ampia di differenze o difformità, che non impatta solamente i valori che il bilancio fornisce, ma anche le informazioni che in esso sono contenute.

L'origine degli errori di bilancio è varia, ma due sono le categorie in cui si possono astrattamente raggruppare le differenti fattispecie: gli errori dovuti a comportamenti o ad eventi non intenzionali e gli errori che traggono la loro origine da frodi. Alla prima categoria appartengono tutte le imprecisioni che derivano da scarsa accuratezza, da omissioni di importi o di informativa, da errate stime contabili o, ancora, dalla non corretta scelta o applicazione dei Principi contabili di riferimento. Gli errori dovuti a frode

rappresentano una casistica più difficile da individuare e si concretizzano, generalmente, in falsa informativa finanziaria o in atti di appropriazione illecita di beni o attività di proprietà dell'impresa. Ciò che caratterizza questa tipologia di errori è l'intenzionalità. La falsa informativa finanziaria è caratterizzata da errori commessi artificialmente con l'intenzione di trarre in inganno gli utilizzatori del bilancio; l'obiettivo è quello di generare nei destinatari una falsata percezione della *performance* e della redditività dell'impresa. L'induzione ad una falsa percezione persegue l'obiettivo, ad esempio, di minimizzare il carico impositivo o di ottenere finanziamenti altrimenti non ottenibili.

L'appropriazione illecita comporta, invece, la sottrazione di beni ed attività d'impresa e viene perpetrata attraverso, ad esempio, la distrazione di incassi, il furto di beni materiali o di proprietà intellettuali, pagamenti artificialmente eseguiti per beni e servizi in realtà non ricevuti o, ancora, con l'utilizzo delle stesse attività d'impresa per finalità personali. Il riflesso di queste attività nel bilancio si manifesta con registrazioni contabili artificiali o con la produzione di documentazione di supporto falsa o fuorviante per dissimulare la realtà dei fatti contabili.

Gli errori possono essere sinteticamente classificati in tre categorie, rappresentate dagli errori oggettivi, soggettivi o proiettati.

Alla prima tipologia appartengono tutti gli errori sui quali non sussistono dubbi, poiché il revisore ha raccolto l'evidenza a supporto della natura e della dimensione dell'errore.

Gli errori soggettivi o stimati, invece, sono costituiti da differenze riscontrate nelle valutazioni della direzione, sulle quali il revisore ha svolto e documentato una propria stima indipendente; la fattispecie si riconduce, ad esempio, ad

una diversa stima dell'accantonamento del fondo svalutazione crediti.

La terza tipologia di errore individuata dall'ISA Italia 450 è l'errore proiettato, ossia una differenza che si origina a seguito di proiezione sull'intera popolazione di un errore riscontrato su alcune voci individuate mediante campionamento statistico.

Tenendo conto degli errori complessivamente individuati, il revisore è chiamato ad interrogarsi sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione precedentemente redatti. Questo si rivela necessario qualora la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati suggeriscano la possibile esistenza di ulteriori errori che, se considerati in aggiunta a quelli già identificati, potrebbero essere significativi, oppure quando l'ammontare degli errori identificati approssimi la significatività. In questi casi il revisore è chiamato a rivedere la pianificazione precedentemente eseguita, poiché è probabile che il rischio di revisione stimato sia sottovalutato rispetto alle nuove informazioni acquisite.

Tutti gli errori individuati in sede di revisione devono essere opportunamente documentati nelle carte di lavoro, e comunicati tempestivamente alla direzione, richiedendone la correzione. Nel caso in cui la direzione si rifiuti di correggere tutti o parte degli errori comunicati, il revisore è chiamato ad una ulteriore e conclusiva valutazione sull'impatto che le differenze persistenti hanno sul bilancio nel suo complesso. È bene sottolineare come la correzione degli errori si concretizzi, prospetticamente, in una riduzione di rischio di errori significativi nei bilanci degli esercizi futuri, poiché il permanere di errori non corretti implica una stratificazione con conseguente effetto cumulativo di errori che, seppur non significativi dell'esercizio di individuazione, potrebbero manifestarsi tali per l'effetto di trascinamento negli esercizi successivi.

La valutazione finale degli errori non corretti deve essere effettuata dopo una ulteriore analisi della significatività precedentemente individuata, poiché la presenza delle differenze riscontrate potrebbe renderla non più adeguata. Le circostanze, infatti, potrebbero indurre il revisore a rivedere i livelli di significatività precedentemente individuati per renderli coerenti con le nuove informazioni ottenute nello svolgimento della sua attività.

La significatività, intesa come la soglia che determina un cambiamento di giudizio da parte degli utilizzatori del bilancio, deve sempre essere valutata secondo un'ottica sia quantitativa che qualitativa. È evidente come l'errore possa assumere rilevanza significativa in relazione ad uno o ad entrambi gli aspetti. Errori numericamente non rilevanti

potrebbero diventarlo in funzione del significato che essi assumono per i destinatari del bilancio. La valutazione della significatività dell'errore deve essere sempre guidata dall'esercizio del giudizio professionale del revisore. Durante questo processo di analisi e valutazione, il revisore provvede a definire e a classificare gli errori rilevati, tenendo conto anche di quelli cumulati relativi ad esercizi precedenti e operando una distinzione tra quelli chiaramente trascurabili. Gli errori trascurabili, infatti, sono differenze che per importo, natura e circostanze in cui si verificano sono sempre privi di impatto significativo sul bilancio.

Il revisore, infine, è tenuto a comunicare il risultato definitivo delle sue considerazioni sugli errori non corretti e sul relativo impatto che questi hanno sul bilancio. Il confronto con la direzione risulta nuovamente fondamentale, poiché l'ulteriore rifiuto alla correzione e il persistere di errori significativi sul bilancio impatta il giudizio che il revisore è chiamato ad emettere sullo stesso.

Se l'effetto complessivo degli errori non corretti sarà non significativo, il revisore emetterà una relazione con giudizio positivo. In presenza di errori significativi ma non pervasivi, il giudizio sarà emesso con rilievi, mentre la presenza di errori significativi e pervasivi determinerà l'emissione di un giudizio negativo.



Il Presidente dell'Inrl **Ciro Monetta** al Convegno di Amantea

“Un progetto di informazione e formazione per una efficace attuazione del Pnrr negli Enti Locali”



Ciro Monetta - *Presidente Inrl*

Un progetto di ‘informazione e formazione’ su come cogliere la preziosa opportunità del Pnrr per rilanciare lo sviluppo socio-economico nei Comuni, soprattutto nei più piccoli, per una virtuosa gestione delle risorse messe a disposizione per gli Enti Locali: questo il tema centrale dell'intervento del Presidente dell'Inrl, **Ciro Monetta**, al Convegno svoltosi ad Amantea dal significativo titolo *“Pnrr, opportunità per imprese, Enti locali e professionisti”*. Dopo i ringraziamenti rivolti al Presidente dell'Odcec di Paola, **Ferdinando Caldiero**, e l'apprezzamento per il convegno che vuole essere una sorta di ‘apripista’ di una serie di altri eventi da organizzare insieme al gruppo, composto dall'Odcec di Paola, l'Inrl, Saf Calabria e Basilicata, Ordine degli avvocati di Paola, UniCal Università della Calabria e Confindustria Cosenza), **Monetta** ha evidenziato la valenza del supporto di professionisti, esperti del settore e funzionari ministeriali preposti al monitoraggio ed allo sviluppo di tale programma. Ecco qui si seguito l'intervento di **Monetta**:

“Con questo evento vogliamo aprire un dibattito sulle opportunità del PNRR, unica occasione di sviluppo per i singoli territori (*di più piccole dimensioni*) molte, troppe volte dimenticati.

L'idea informativa/formativa mira all'impostazione di una nuova strategia di sviluppo nell'organizzazione di strutture operative di singoli Professionisti, Operatori Economici ed Enti Pubblici, al fine di poter avere le adeguate conoscenze dei programmi finanziari da cui dipendono l'emanazione di bandi e misure di intervento per la realizzazione di

nuovi investimenti in ambito Pnrr.

A tal proposito è utile riepilogare alcuni concetti fondamentali sui quali abbiamo maggiormente focalizzato la nostra attenzione.

Partendo dall'informazione (*attività diretta a fornire conoscenze*) che da un punto di vista pratico - e non soltanto - è di fondamentale importanza. Infatti, tale impostazione dovrà prevedere la creazione di strutture in grado di poter dare un concreto supporto agli addetti ai lavori. Innanzitutto focalizzarsi sui contenuti della normativa e sugli obblighi stabiliti, la sua applicazione e di conseguenza i processi decisionali e la fase dell'attuazione, con la cosiddetta ‘cassetta degli attrezzi’.

L'informazione consisterà dunque in una trasmissione di contenuti strutturati in maniera organica attraverso la *“comunicazione” dall'emittente al ricettore*.

La formazione invece, dovrà prevedere lo strumento educativo attraverso il quale si dovranno trasferire tutte quelle *conoscenze* utili per l'acquisizione di opportune competenze, per lo svolgimento di singole attività propositive all'avvio e allo sviluppo della progettazione territoriale nell'ambito del Pnrr.

Fornire, quindi, una formazione che possa sfruttare tutti i necessari meccanismi di apprendimento e trasmettere quelle che sono le dimensioni essenziali, cioè: “sapere” (*conoscenze*), “saper fare” (*capacità*) e “saper essere/creare” (*condivisione e lavoro di squadra*) al fine di svolgere, ognuno, il proprio ruolo lavorativo con efficienza, efficacia e massima performance. Formazione che avrà anche il

compito di fornire adeguati strumenti cognitivi per mettere in pratica le proposte e le opportunità messe a disposizione dal Pnrr.

Questa è l'idea che questo gruppo di lavoro vuole sviluppare. Un progetto che possa dare innovazione e cambiamento. In sintesi: Progettazione di attività formativa che possa trasmettere adeguati insegnamenti e che possa mettere a disposizione, di tutti gli addetti ai lavori, la cd "cassetta degli attrezzi".

Con questa ottica, come gruppo, vogliamo portare avanti il progetto: informazioni e formazione.

Naturalmente, oltre a Commercialisti, Revisori Legali e Avvocati - destinatari del progetto saranno anche: Funzionari di Enti ed Organizzazioni, Consulenti Tecnici, Imprenditori, Direttori Finanziari, Amministratori Delegati e Project Managers.

Gli obiettivi di questo virtuoso 'gioco di squadra' sono ben mirati:

- approfondire, condividere ed affrontare le problematiche e le implicazioni del Pnrr, al fine di poter meglio affrontare le realtà territoriali ed accelerarne i cambiamenti;
- essere pronti a progettare nuove iniziative per la ripartenza;
- completare ed aggiornare le proprie conoscenze di contenuto e di processo per migliorare le proprie performance;
- confrontarsi con le esperienze dei docenti, dei professionisti e degli altri partecipanti per l'arricchimento delle proprie competenze.

Questo progetto informativo e formativo permetterà così di identificare i punti di forza e di debolezza in ogni assetto di governance alla luce della normativa, delle conoscenze e delle practices più avanzate oltre alle sfide strategiche per affrontare, valutare ed attuare i cambiamenti necessari per il concreto sfruttamento del PNRR.



ENTI LOCALI

Le misure anti-frode allo studio per il “Pnrr” negli Enti Locali



Marco Pucci - *Avvocato civilista - esperto in diritto degli Enti Locali e diritto sportivo*



Nicola Tonveronachi - *Commercialista e Revisore legale, Esperto di finanza pubblica, Pubblicista*

L'avvento del “Pnrr” pone il nostro Paese di fronte a nuove grandi sfide e l'amministrazione dello Stato è chiamata a raccoglierle ad ogni livello. Dal Governo fino agli Enti Locali ciascuno sarà chiamato a svolgere la propria parte nell'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, con un denominatore comune: la più efficace gestione delle risorse economiche che il “Pnrr” metterà a disposizione dell'Italia. L'approvazione del progetto “Next generation Eu” (NGEU) porterà infatti circa Euro 190 miliardi, cui dovranno aggiungersi tanto il Fondo complementare messo a disposizione dal Governo italiano, quanto le risorse derivanti da altri fondi strutturali comunitari.

Tra i molteplici obiettivi del “Pnrr” vi è anche quello di andare a colmare le storiche disuguaglianze territoriali che caratterizzano da sempre l'Italia sia in termini di servizi offerti ai cittadini che di infrastrutture. Proprio alla luce

dell'ambizioso obiettivo appena menzionato una parte notevole degli investimenti vedrà il diretto coinvolgimento degli Enti Locali che non saranno solo chiamati a presentare proposte connesse al Piano, ma avranno un ruolo determinante nella realizzazione delle opere pubbliche. D'altronde è lo stesso art. 9 “Attuazione degli interventi del “Pnrr””, comma 1, del D.L. 31 maggio 2021 n. 77, convertito con modificazioni in Legge 29 luglio 2021, n. 108, a disporre che: “Alla realizzazione operativa degli interventi previsti dal ‘Pnrr’ provvedono le Amministrazioni centrali, le Regioni, le Province autonome di Trento e Bolzano e gli Enti Locali, sulla base delle specifiche competenze istituzionali”.

Il necessario coinvolgimento degli Enti Locali quali parte attiva nell'attuazione del “Pnrr” ha inevitabilmente destato una certa preoccupazione al punto che lo stesso ufficio



Una parte notevole degli investimenti vedrà il diretto coinvolgimento degli Enti Locali che avranno un ruolo determinante anche nella realizzazione delle opere pubbliche

parlamentare di bilancio ha espresso alcune perplessità dal momento che i Comuni potrebbero non avere le strutture adeguate per portare a termine le opere del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. Anche per tale ragione sono stati previsti poteri sostitutivi del Governo, o comunque di livelli più alti dell'amministrazione, in modo che le risorse del "Pnrr" siano impiegate in maniera adeguata, non vadano perse e ancor meno siano oggetto di casi di "maladministration".

Ciò detto, nelle more è comunque necessario capire come gli Enti Locali si stiano effettivamente preparando ad affrontare questa nuova sfida epocale e quali misure siano state assunte per contrastare le potenziali frodi che si potrebbero verificare considerate le ingenti risorse a disposizione. Tutto ciò a maggior ragione laddove si consideri che il riferimento al coinvolgimento degli Enti Locali è assolutamente ampio poiché, ai fini dell'attuazione degli interventi del "Pnrr" si ritengono tali non solo i Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni, ma anche altri organi presenti sul territorio, quali a titolo meramente esemplificativo i consorzi di bonifica che sono destinatari di una parte delle risorse.

A ben vedere, l'attuazione del "Pnrr" prevede dunque una serie di misure ed interventi a più livelli in cui, da una parte gli Enti Locali in qualità di soggetti attuatori sono tenuti ad assumere le misure di controllo e anti-frode più idonee, e dall'altro lo Stato ha istituzionalizzato un sistema di *governance* per monitorare i progetti e risolvere eventuali criticità in tempi rapidi. Si ha dunque un'effettiva sinergia tra livello centrale e livello locale per la migliore attuazione del Piano. Gli Enti Locali, nel senso più ampio del termine, quando rivestono il ruolo di soggetti attuatori, sono quindi responsabili sia della realizzazione operativa dell'intervento ma anche dei relativi controlli sulla regolarità delle spese e delle procedure. Per cui sono tenuti ad adottare tutte le misure necessarie a prevenire, correggere e sanzionare le irregolarità e gli indebiti utilizzi delle risorse del "Pnrr", come le frodi piuttosto che i conflitti d'interesse e il doppio finanziamento dei medesimi interventi. Il "Pnrr", allo scopo di contrastare il verificarsi di possibili frodi, e comunque di accrescere il livello qualitativo della vigilanza sull'attuazione degli interventi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, prevede espressamente la possibilità, anche per gli Enti Locali, di assumere esperti a tempo determinato o di avvalersi comunque della consulenza di soggetti esterni. Lo Stato ha poi approntato un sistema di coordinamento con gli organi periferici tramite un'apposita "cabina di regia" finalizzata a vigilare e fornire supporto per la corretta gestione dei fondi del "Pnrr".

All'interno della cabina di regia sono quindi inserite sia una rappresentanza della conferenza Stato-Regioni che della conferenza unificata.

Abbiamo poi detto dei poteri sostitutivi del Governo che l'art. 12 del Dl. 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni in Legge n. 29 luglio 2021, n. 108, disciplina in maniera dettagliata quale ulteriore garanzia di buon esito per la realizzazione degli interventi del "Pnrr".

Tutti i soggetti attuatori, quindi anche gli Enti Locali, devono assicurare la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una contabilità separata per l'utilizzo delle risorse del Piano e, a tal proposito, l'art. 7, comma 8, Dl. 31 maggio 2021, n. 77, prevede la possibilità di stipulare appositi Protocolli con il Corpo della Guardia di Finanza, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

A quanto fin qui rilevato va aggiunto il ruolo fondamentale che nell'ambito della Pubblica Amministrazione, e nello specifico degli Enti Locali, riveste la normativa in tema di Anticorruzione (Legge n. 190/2012) e, non ultima, quella in tema di Antiriciclaggio (Dlgs. n. 231/2007). La *Compliance* resta infatti uno strumento di fondamentale efficacia per il contrasto delle frodi, degli eventi corruttivi e per la tempestiva segnalazione delle operazioni sospette in tema di riciclaggio e finanziamento del terrorismo.

Gli Enti Locali, proprio in relazione all'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, sono dunque chiamati ad innalzare il livello della *Compliance* negli ambiti ritenuti tradizionalmente più sensibili. L'aggiornamento dei Piani Triennali per la Prevenzione della Corruzione e la Trasparenza, alla luce delle indicazioni fornite dall'Anac, ed il costante monitoraggio del RPCT, quale figura di riferimento, rappresentano in questa precisa fase un presidio di grande importanza.

Parimenti rilevante è l'adeguamento delle Pubbliche Amministrazioni, degli Enti Locali in particolare, a quanto imposto dalla normativa Antiriciclaggio, ovvero dall'art. 10 del Dlgs. n. 231/2007, da leggersi congiuntamente alla Istruzioni dell'Unità di Informazione finanziaria del 23 aprile 2018.

Se le Pubbliche Amministrazioni hanno ormai fatto propri gli obblighi derivanti dalla Legge n. 190/2012, non si può non registrare una certa resistenza della P.A. in genere ad adeguarsi alle disposizioni in materia di Antiriciclaggio. L'attuazione del "Pnrr" può in tal senso rappresentare un'occasione irripetibile affinché si innalzi la sensibilità anche in tema di Antiriciclaggio per fornire agli Enti Locali delle ulteriori misure di presidio anti-frode e favorire così un costante ed efficace monitoraggio sulle risorse del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.

FOR REV LEG INRL SRL

in collaborazione con



IL CONTROLLO E LA RENDICONTAZIONE DEI PROGETTI DEGLI ENTI LOCALI SUL PNRR

IN WEBINAR

DESTINATARI

- Professionisti Contabili /Avvocati
- Professioni tecniche interessate
- Responsabili di servizio finanziario di enti locali
- Responsabili di ufficio contratti/Ufficio Tecnico di enti locali
- Responsabili di ufficio personale di enti locali

8 luglio 2022 ore 9.00 – 13.00

OBIETTIVI DEL CONVEGNO

Dopo le circolari del MEF sugli investimenti dei enti locali rientranti nel Piano di Ripresa e Resilienza (PNRR), si rende necessario illustrare le modalità tecnico-pratiche, la c.d. “cassetta degli attrezzi”, per operare nel rispetto della normativa sull’affidamento dei lavori, sulla gestione del personale e sulla corretta applicazione delle fasi attuative.

16 settembre 2022 ore 9.00 – 13.00

OBIETTIVI DEL CONVEGNO

Dopo la fase attuativa dei progetti rientranti nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), gli enti locali, quali enti attuatori, hanno la necessità di strutturarsi per far fronte alle richieste di dati per i controlli del Ministero dell’Economia e delle Finanze, della Corte dei conti, della Guardia di Finanza, di ANAC e dei Ministeri a cui fanno riferimento gli investimenti. Con questo convegno si intende fornire le informazioni necessarie per predisporre gli atti che verranno richiesti.





8 luglio 2022 PROGRAMMA



Saluti : Dott. Ciriaco **Monetta** - Presidente INRL – revisore legale

Moderatore del Convegno: Dott. Massimo **Venturato** – Presidente Ancrel Veneto commercialista e revisore legale – Giornalista

ore 09.00

L'attuazione dei programmi di investimento da PNRR degli enti locali: le circolari MEF
Dott.ssa Sonia **Caffù** – Dirigente Ispettorato Generale per la finanza delle pubbliche amministrazioni - Ministero dell'Economia e delle Finanze

ore 09.50

Le assunzioni a tempo determinato negli enti locali del personale e il conferimento degli incarichi professionali per la realizzazione dei progetti da PNRR
Dott. Giorgio **Centurelli** – Dirigente Coordinamento delle attività di programmazione e attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) - Ministero dell'Economia e delle Finanze

Ore 10.40

Pausa

Ore 10.50

Gare a appalti sui progetti di investimento da PNRR degli enti locali: modalità operative
Dott. Alberto **Barbiero**, Consulente amministrativo gestionale, collaboratore de "Il Sole 24 Ore"

ore 11.40

La gestione delle risorse da PNRR negli enti locali: modalità di contabilizzazione e semplificazioni contabili
Dott.ssa Paola **Mariani** – Dirigente della Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell'Economia e delle Finanze

ore 12.30

Risposta quesiti

Ore 13.00

Conclusione del convegno





16 settembre 2022 PROGRAMMA



Moderatore del Convegno: *Dott. Ciriaco **Monetta** - Presidente INRL - Istituto Nazionale Revisori Legali -*

ore 09.00

Controllo e rendicontazione dei programmi di investimento da PNRR degli enti locali: le circolari MEF

*Dott.ssa Sonia **Caffù** – Dirigente Ispettorato Generale per la finanza delle pubbliche amministrazioni - Ministero dell'Economia e delle Finanze*

ore 09.50

Ruoli, competenze e responsabilità del soggetto attuatore/realizzatore dei progetti da PNRR degli enti locali

*Dott.ssa Paola **Mariani** – Dirigente della Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell'Economia e delle Finanze*

ore 10.40

Pausa

Ore 10.50

I controlli della Corte dei conti sugli investimenti da PNRR degli enti locali: i questionari

*Dott. Tiziano **Tessaro** – Magistrato della Corte dei conti – Sezione di Controllo per l'Emilia Romagna – Componente delle Sezioni Riunite e del Consiglio di Amministrazione della Corte dei conti*

ore 11.50

L'attività di controllo dell'organo di revisione sugli investimenti da PNRR degli enti locali

*Dott. Massimo **Venturato** – commercialista e revisore legale – Presidente Ancrel Veneto – Giornalista*

ore 12.30

Risposta quesiti

ore 13.00

Conclusione del convegno



FOR REV LEG INRL SRL



in collaborazione con



MODALITA' DI ISCRIZIONE



Gli incontri saranno entrambi online e disponibili tramite la piattaforma **Google Meet**.



Per iscriversi è sufficiente compilare il seguente modulo

Modulo Iscrizione

Il link per accedere all'evento verrà inviato sempre nelle 24h precedenti i webinar.

Il corso ha un costo complessivo di **€ 150,00 + IVA** che permette di accedere ai webinar in entrambe le date.

Dati per effettuare il pagamento:

Bonifico Intestato a: **For RevLeg INRL Srl**

Iban: **IT 23 W 07601 11200 001051168878**

Importo: **150,00 Euro + IVA (183,00 €)**

Causale: **Webinar PNRR**



Per informazioni: segreteria@revisori.it



www.revisori.it



DALLE DELEGAZIONI

Una rappresentanza sul territorio sempre più capillare

Al Consiglio Nazionale INRL deciso l'accorpamento di alcune delegazioni e cooptata Grazia Aloisi nel CN

Accorpamento di alcune delegazioni sul territorio e intensificazione dei rapporti istituzionali con i ministeri di riferimento e con il sistema ordinistico, sono tra i principali passaggi-chiave del recente consiglio nazionale dell'Inrl svoltosi a fine aprile in forma 'ibrida' con alcuni consiglieri presenti in sede a Roma ed altri collegati in streaming. Innanzitutto è stato cooptato il nuovo consigliere nazionale in sostituzione del compianto Gianpaolo Pistocchi: all'unanimità è stata nominata Grazia Aloisi, già delegata regionale dell'Emilia Romagna, apprezzata per la sua intensa attività associativa e l'assidua partecipazione alle iniziative dell'istituto. Il consiglio ha poi deciso di adottare una delibera con riserva per l'accorpamento di alcune province che non raggiungono il numero minimo di iscritti. Il Vice Presidente dell'istituto, Luigi Maninetti ha lavorato su questo tema nei mesi scorsi individuando le varie province da accorpate per ridisegnare e completare in modo definitivo le rappresentanze locali. La nuova configurazione delle delegazioni sul territorio è stata presentata nel corso dell'assemblea generale dell'Inrl, svoltasi il giorno 24 giugno scorso.

Riguardo poi alle comunicazioni ufficiali dei vertici Inrl, il Presidente Ciro Monetta ha aggiornato i consiglieri nazionali circa le iniziative avviate su vari fronti: per il visto di conformità il consulente legale dell'Inrl, avvocato Giovanni Cinque ha già presentato i ricorsi alle agenzie territoriali e c'è già una intensa attività di tutela in atto in vari territori, ma il passaggio-chiave più importante è presso il Mef: *"Il nostro obiettivo – ha infatti chiarito Monetta – è di dialogare con l'ufficio legislativo del ministero affinché trovi una risoluzione, magari attraverso un decreto ministeriale, e sanare la discrasia che attualmente sta penalizzando molti revisori. Stiamo anche ipotizzando di sensibilizzare il Capo Gabinetto, ma restiamo comunque in attesa di ricevere una convocazione da parte del Mef per poi decidere*

la strada migliore per sostenere le nostre istanze."

Anche per l'iscrizione nell'albo dei CTU, quali revisori legali, presso i tribunali l'istituto è intenzionato a proseguire le sue verifiche nei vari territori che non si sono ancora adeguati alla norma di cui al D.lgs. 39/2010, così come la rivendicazione di un ruolo operativo dei revisori legali nelle crisi d'impresa. Altro passaggio toccato da Monetta nel corso del CN ha riguardato i rapporti con i referenti istituzionali in merito ai corsi di formazione negli enti locali e per il PNRR: *"Abbiamo aperto un buon canale di collaborazione sia col Mef che col ministero degli interni. Ed in virtù di quello che si è già realizzato col Mef, dove l'istituto è riconosciuto quale ente formatore che eroga, più di altri, percorsi formativi di alta qualità con tariffe accessibili. Questa peculiarità, più volte riconosciuta dal Mef, può sicuramente favorire anche il successivo accreditamento al ministero degli interni che sta per riscrivere il nuovo regolamento. Questo perché i revisori legali inseriti negli enti locali hanno il compito sia di monitorare che certificare la rendicontazione contabile sul pnrr e pertanto hanno la necessità di aggiornarsi con adeguati corsi di formazione. Ed anche riguardo ai tavoli tecnici già allestiti per il Pnrr negli enti locali, siamo in attesa di ricevere l'invito del Mef a prendervi parte in qualità di esperti."* E' stata poi la volta del Vice Presidente Luigi Maninetti che ha evidenziato il grande successo ottenuto con i corsi di alta formazione, avviati in queste settimane, che hanno registrato un elevato numero di iscrizioni. A seguito, poi, della nomina del nuovo Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti, Elbano Di Nuccio, il consiglio nazionale Inrl mira a rafforzare il dialogo nel rispetto delle reciproche competenze, come con l'Ordine dei Consulenti del Lavoro. A tal proposito, nel rilevare la presenza, in alcune specifiche regioni, di una persistente difficoltà di dialogo con gli odcec territoriali, come ha tenuto a precisare il consigliere nazionale

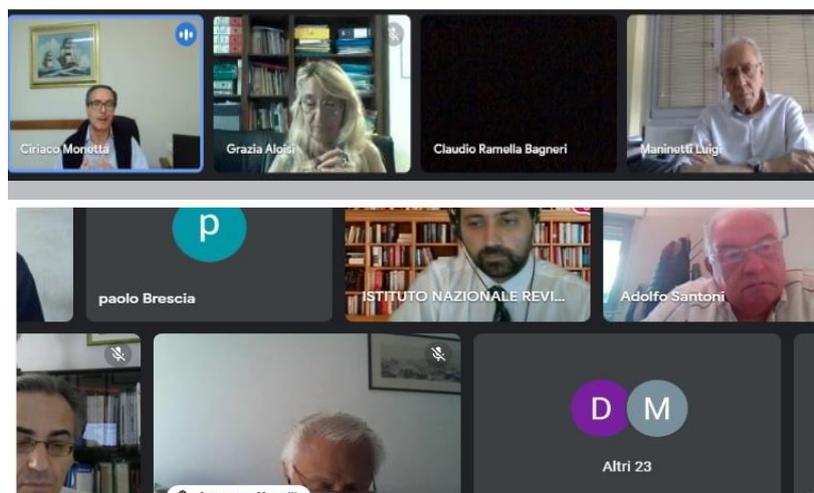
Giuseppe Castellana riferendosi alla Sicilia, il consigliere Franco Gaslini ha suggerito che questa interlocuzione venga istituzionalizzata a livello nazionale, con un acclarato spirito di collaborazione da parte dei nuovi vertici

dell'Ordine che possa così favorire i rapporti anche con gli ordini territoriali.

Dai delegati Inrl richiesto un pressing sulle università per master in revisione legale e sulla UE per la riforma delle professioni fiscali

Siglare una convenzione nazionale con le Università per promuovere master di specializzazione in revisione legale e dialogare efficacemente con i referenti istituzionali italiani presso la UE per sostenere le istanze dei revisori nella riforma delle professioni fiscali che Bruxelles intende attuare nell'immediato futuro e programmare la convegnistica sul territorio: questi i principali temi trattati nel corso della riunione mensile tra il consiglio nazionale dell'Inrl e i delegati regionali e provinciali dell'istituto coordinata dal consigliere nazionale Adolfo Santoni, svoltasi in streaming nei giorni scorsi. Nello specifico Santoni e il consigliere nazionale Luigi D'Amelio con altri delegati, hanno convenuto che per avvicinare i giovani alla revisione legale, è bene attivare quanto prima un dialogo con l'ANVUR, l'agenzia nazionale per la valutazione delle attività del sistema universitario italiano, al fine di siglare una convenzione nazionale che agevoli l'avvio di corsi e master universitari per la specializzazione in revisione legale. Per Santoni, questa è la migliore soluzione per avvicinare i giovani alla professione di revisore legale e D'Amelio si è reso disponibile a promuovere un incontro con il Presidente dell'ANVUR, professor Antonio Felice Uricchio, pro-

fessore di diritto tributario presso l'Università 'Aldo Moro' di Bari. Sempre nel corso della riunione, si è concordata una tempestiva iniziativa dell'Inrl presso l'Unione Europea dove si sta discutendo la riforma delle professioni fiscali per rilanciare le istanze di primaria importanza per i revisori legali, ovvero il visto di conformità e la rappresentanza tributaria. A tal proposito il Vice Presidente Luigi Maninetti ha invitato i consiglieri nazionali ed i delegati a sensibilizzare i referenti istituzionali italiani presenti a Bruxelles, di loro conoscenza, per rappresentare al meglio le richieste della categoria. Azioni congiunte per il proselitismo sono state auspicate dalla segretaria generale Katia Zaffonato. Ed in merito alla rappresentanza tributaria il vice segretario generale dell'Inrl, Claudio Rasia, ha messo poi a conoscenza dei delegati l'attuale situazione riguardo al CTU sui territori: i vari tribunali stanno finalmente coinvolgendo l'Inrl, riconoscendone la rappresentanza nazionale e rimodulare così gli elenchi, ma purtroppo si tratta di un iter lungo perché ogni tribunale ha il proprio regolamento, così come purtroppo accade per le Camere di Commercio e le sedi regionali dell'Agenzia delle Entrate.



Per una ripartenza solida e inclusiva il microcredito nella transizione italiana



Katia Stancato, *Revisore Legale e Tutor dell'Ente Nazionale per il Microcredito*

I numeri sulla diffusione del microcredito in Italia certificano la rilevanza di uno strumento prezioso nella fase economica e sociale che il Paese sta attraversando. Nell'ottica di una crescita sostenibile e inclusiva e nella cornice del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, il microcredito gioca un ruolo come strumento di contrasto alla povertà, di autoimpresa e come moltiplicatore delle opportunità. Per i piccoli imprenditori emergenti e per i territori abitati, soprattutto nelle aree marginali. Il microcredito può contribuire a cambiare l'Italia. E può farlo in armonia con lo spirito, le misure e le azioni del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, progettato per una crescita economica più robusta, sostenibile e inclusiva. Se, infatti, il fine ultimo del microcredito è proprio nel contrasto all'esclusione finanziaria dei non bancabili - microimprese, individui e nuclei familiari che non possono accedere al circuito tradizionale del credito - i numeri disponibili restituiscono l'impatto dello strumento in chiave nazionale e in post-pandemia. Secondo i dati rilasciati dall'Ente Nazionale per il Microcredito - ENM nel bilancio consuntivo 2021, lo scorso anno sono stati erogati 431 milioni di finanziamenti per 18.533 operazioni accolte con un effetto leva occupazionale del microcredito pari a 2,43 per ciascun finanziamento per un totale di 45mila unità lavorative impiegate. In tutta Italia sono aperti 109 sportelli e sono 533 i tutor convenzionati iscritti nell'Elenco Nazionale con il compito di accompagnare i piccoli imprenditori emergenti attraverso azioni di supporto e consulenza. Il microcredito, infatti, non è solo un finanziamento di entità ridotta: produce un impatto in termini di inclusione anche generando competenze diffuse e capacità di autoimpresa.

Allo scenario tracciato dall'ENM si aggiungono i dati rilasciati nel XV Rapporto sul Microcredito in Italia edito da ECRA, Edizioni del Credito Cooperativo, di recente pubblicazione e in grado di confermare quanto lo strumento sia stato prezioso per il contrasto diretto agli effetti economici della pandemia in termini di povertà ed esclusione sociale. Nel 2020, anno del lockdown, le erogazioni sono state in linea con i 12 mesi precedenti: 227 milioni di euro di finanziamenti spalmati su 17.6000 interventi con una media di 12.900 euro per intervento. Molti programmi, ha scritto Maurizio Gardini, Presidente di Confcooperative, sono stati sospesi per esaurimento delle risorse e alcune Regioni hanno messo in campo interventi straordinari per integrare la capacità di risposta delle organizzazioni che erogano microcredito. Determinante, si legge nel documento, è stato il ruolo delle Banche di Credito Cooperativo e delle organizzazioni religiose tra cui la Caritas: hanno operato per la prossimità alle persone a partire da presupposti diversi ma convergendo nella volontà e nella capacità capillare di risposta al bisogno emergente. Attenzione però: i numeri raccolti e le riflessioni generate aiutano a chiarire come il microcredito non significhi solo vicinanza a chi è più fragile o attraversa una fase di scarsa liquidità. In linea con la visione del Next Generation EU e delle policies più evolute, microcredito e microfinanza solo leve di trasformazione profonda dell'economia e di progresso dei territori a partire dalle possibilità di emancipazione e evoluzione dei singoli. La capacità di includere nei circuiti del credito bancario le micro-imprese e i piccoli e piccolissimi imprenditori altrimenti ai margini è, infatti, preziosa in una fase di profonda trasformazione come l'attuale. Trop-

po spesso, infatti, il microcredito imprenditoriale, destinato a chi vuole aprire o consolidare una attività economica, e quello sociale, pensato per le spese in emergenza e per il contrasto diretto alla povertà, sono sovrapposti generando confusione anche tra gli operatori economici. Il microcredito per l'impresa non permette solo di alleviare una difficoltà o di fare fronte a un imprevisto, ma genera competenze, lavoro, ricchezza distribuita. Nel Credito Cooperativo, l'obiettivo, come si legge nel Rapporto ECRA, è: "fare in modo che l'erogazione di denaro diventi un moltiplicatore di opportunità e non solo una risposta un tantum e l'educazione finanziaria (sia) un investimento che accresce nel beneficiario del microcredito la conoscenza, la capacità di analizzare e decidere nel giusto modo su questioni di carattere finanziario". In altri termini: il microcredito è un moltiplicatore di possibilità. Operare per la diffusione del microcredito oggi significa quindi contribuire nel concreto alla visione del PNRR per la trasformazione verso un'economia più giusta e inclusiva. In quest'ottica è nato nel 2021 il Piccolo Festival della Microfinanza con un intento limpido, a partire già dal nome: coinvolgere i piccoli imprenditori emergenti e i piccoli luoghi, come i comuni delle aree interne e marginali, in un processo di cambiamento dello scenario pensando alla microfinanza come leva di progresso materiale, poiché genera valore, e ideale, come

leva di emancipazione e piena espressione di persone e comunità.

Se la prima edizione della manifestazione ideata dall'Istituto di Ricerche e Studi Sociali Ermanno Gorrieri in partnership con l'Ente Nazionale per il Microcredito, la Fondazione Carical e la BCC, si è svolta nel Mese dell'Educazione Finanziaria del Comitato Eudufin in un borgo calabrese, nel 2022 non cambierà patria. Il nuovo appuntamento è previsto sempre nello scenario della Calabria per portare il dibattito sull'impatto del PNRR in quel Mezzogiorno dove i divari pesano di più, nella convinzione che la trasformazione auspicata dal Piano Nazionale sarà concreta se saprà trasformare i margini in frontiera. Un auspicio motivato non solo da idealità, ma, anche in questo caso, dai numeri. Secondo l'Associazione Riabitare l'Italia, che ha promosso l'indagine Giovani Dentro sui ragazzi e le ragazze che abitano le aree interne del Paese, ben il 67% degli intervistati tra i 18 e i 39 anni sono motivati a rimanere nel luogo in cui vivono, nonostante il lavoro sia poco o non ce ne sia affatto. Sono persone animate dalla restanza, la voglia di tornare o di continuare a stare, spesso inventandosi una occupazione grazie agli strumenti dell'auto-impresa, tra cui, appunto, il microcredito. Il loro desiderio di abitare e animare i luoghi non ha un impatto solo personale, sulla vita privata, ma è una ricchezza da valorizzare e mettere a sistema: una risorsa abbondante per la trasformazione dei piccoli luoghi. La grande attualità della microfinanza nel dibattito pubblico nazionale è da cercarsi quindi anche qui: nella capacità di contrasto alla disoccupazione, al lavoro povero e nella possibilità di contribuire all'emancipazione delle comunità in un'ottica di contrasto ai divari territoriali. Il Mezzogiorno d'Italia, come ha più volte spiegato il Ministro per il Sud e la Coesione Mara Carfagna, si candida a diventare hub logistico, energetico e produttivo del Mediterraneo grazie agli investimenti previsti nel PNRR. Ma se il Meridione vuole rendersi davvero protagonista di un nuovo ciclo deve saper rinunciare alla retorica degli ultimi e per farlo deve promuovere proprio tra i più fragili le opportunità di autoimpresa e riscatto economico. Come esperti e consulenti abbiamo quindi un ruolo prezioso sul piano professionale ma anche con un impatto più grande, sulle comunità in cui viviamo e operiamo. Divulgare gli strumenti di microfinanza, promuovere la diffusione del microcredito. Così daremo un contributo affinché i margini diventino frontiera e il PNRR arrivi là. Proprio dove serve.



All'assemblea dei delegati le sfide della post-pandemia dal proselitismo ad una nuova intensa stagione formativa



Andrea Lovelock, Responsabile ufficio stampa INRL

Attività del primo semestre, Bilancio 2021 e accorpamento di alcune delegazioni provinciali: questi i temi salienti della assemblea dei delegati che si è tenuta il 24 giugno scorso in streaming, alla presenza di oltre il 60% dei delegati. Una partecipazione più che soddisfacente considerando il periodo delicato che sta impegnando i professionisti contabili. E questa consistente presenza in una riunione organizzata in streaming è stata sottolineata dal Presidente dell'istituto **Ciro Monetta** nelle battute iniziali della sua relazione che ha ripercorso l'attività dell'Inrl in questi ultimi mesi, le molteplici iniziative formative, in buona parte gratuite, messe a disposizione degli iscritti. *“Ora operiamo in un contesto ancor più impegnativo – ha poi evidenziato Monetta – dovute alle nuove normative applicate a causa dell'emergenza sanitaria che vedono moltiplicate le responsabilità dei revisori legali. Secondo una nostra recente ricognizione, tra l'altro, abbiamo accertato che i revisori legali iscritti al Registro presso il Mef sono circa 130mila di cui ben 83mila presenti nella sezione B (degli 'inattivi') e la restante nella sezione 'A', mentre le big four continuano a fare la parte del leone e purtroppo per i 'piccoli' revisori che non sono strutturati è sempre più duro svolgere la propria attività professionale. In taluni casi si deve rinunciare all'incarico. Ragione di più per ribadire che l'Inrl sta lavorando per rafforzare la base degli iscritti e avere maggiore peso al fine di tutelare al meglio questa essenziale figura professionale nel panorama economico del paese. E l'auspicio dell'Inrl è quello di spingere i propri iscritti a fare rete, a fare squadra: molti di noi possono organizzarsi, strutturarsi in modo*

per lavorare al meglio e magari far sì che molti revisori possano rientrare nella sezione A. La nostra – ha ribadito Monetta – è una professione 'riservata', come i medici, gli avvocati, gli ingegneri, regolamentata dal codice civile. E riguardo alla attività associativa dell'immediato futuro il consiglio nazionale dell'istituto si impegnerà sempre più nell'alta formazione a pagamento e nei webinar formativi gratuiti. Riguardo poi alle dinamiche interne, riteniamo che si debba partire dalla base, dal territorio e fare tanto proselitismo e l'impegno di tutti i delegati deve essere quello di portare nuovi iscritti, per diventare più forti e rappresentativi perché dobbiamo essere consci che la nostra è una professione emergente, soprattutto in vista del Pnrr.”

E' stata poi la volta del Tesoriere dell'Inrl, **Paolo Brescia**, che ha relazionato sul bilancio consuntivo 2021 e su quello preventivo 2022, sottolineando:

“Il 2021 è stato un importante anno di investimenti per l'istituto, sia nella comunicazione istituzionale, attraverso gli accordi siglati col Sole24Ore e con ItaliaOggi, sia nel rafforzamento delle risorse umane riguardo ad un adeguato inquadramento della segreteria dell'istituto. Per quanto riguarda gli investimenti nel 2022, proseguiremo la nostra collaborazione con ItaliaOggi e – su volontà del consiglio nazionale – è stato deciso di dedicare una quota delle risorse al rimborso spese per una incisiva azione di 'lobbyng' con i referenti istituzionali: a tal proposito delegheremo un consigliere nazionale alla gestione dei rapporti con il Parlamento, e quindi il designato dovrà assicurare una presenza costante a Roma. Una presenza

in sede e presso le sedi istituzionali che, ovviamente, richiede il sostenimento di spese di trasferta.”

A seguire **Adriano Siuni**, Presidente del Collegio, ha letto la sua relazione ed in estrema sintesi ha reso noto ai delegati che *“Il collegio dei revisori si è riunito il 13 giugno per redigere la relazione relativa alla chiusura del bilancio 2021 e quello preventivo del 2022. Il giudizio complessivo è che il bilancio d’esercizio fornisce una interpretazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane. Abbiamo svolto revisione contabile in base ai principi Italia ed abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti. Il collegio ha vigilato sull’osservanza dello statuto ed acquisito conoscenza sull’assetto organizzativo dell’istituto e non ci sono osservazioni da presentare.”*

Altro passaggio-chiave dell’assemblea dei delegati è stata la comunicazione del consiglio nazionale in merito all’accorpamento di alcune delegazioni provinciali, resasi necessaria per l’esiguo numero di iscritti. Il vice presidente **Luigi Maninetti** che ha curato personalmente la stesura dell’elenco di delegazioni accorpate ha tenuto a precisare che *“Questo accorpamento deciso dal consiglio nazionale non vuole essere un inquadramento definitivo e immutabile sul territorio; nel senso che laddove alcune province accorpate dovessero raggiungere il numero di 10 iscritti, verranno svincolate e si potrà procedere alla nomina di un loro delegato. L’apposita geolocalizzazione adottata per l’accorpamento, ha reso possibile una adeguata configurazione logica.”*

Nel dettaglio le Delegazioni provinciali aggregate sono: **Chieti-Pescara, L’Aquila-Teramo, Matera-Potenza, Catanzaro-Crotone-Reggio Calabria-Vibo Valentia, Avellino-Caserta, Modena-Reggio Emilia, Piacenza-Parma, Rimini-Ravenna, Pordenone-Udine, Gorizia-Trieste, Rieti-Roma-Viterbo, Frosinone-Latina, Genova-Imperia, La Spezia-Savona, Lodi-Mantova, Lecco-Sondrio, Varese-Como, Ancona-Pesaro/Urbino, Ascoli Piceno-Fermo-Macerata, Campobasso-Isernia, Alessandria-Biella-Asti-Vercelli, Verbano Cusio-Ossola-Novara, Bari-Brindisi, BAT-Foggia, Lecce-Taranto, Caltanissetta-Enna-Ragusa-Siracusa, Trapani-Agrigento, Lucca-Massa Carrara-Pistoia-Prato, Arezzo-Grosseto-Livorno-Siena, Perugia-Terni, Belluno-Treviso, Padova-Rovigo, Cagliari- sud Sardegna-Oristano, Nuoro-Sassari,**

Per incentivare nuove iscrizioni, infine, l’assemblea dei delegati è stata messa a conoscenza della delibera del consiglio nazionale con la quale si è deciso che per i revisori legali che si iscriveranno dal 2 luglio, e quindi nel secondo semestre dell’anno, la quota associativa da versare verrà dimezzata.

In conclusione dei lavori vi è poi stato un unanime ringraziamento a Kenny Padulano (responsabile della segreteria Inrl) per il costante supporto anche tecnico assicurato nel corso dei numerosi webinar allestiti dall’istituto e ad Alessia Alabiso, altra preziosa risorsa dell’Inrl, per la efficiente gestione della segreteria.



LO SCAFFALE

La composizione negoziata della crisi d'impresa

di Daniela Savi

Maggioli Editore

Il manuale prende in esame le disposizioni contenute nel Decreto Dirigenziale del Ministero della Giustizia del 28 settembre 2021 nonché le recenti modifiche al codice della Crisi d'impresa. Il volume fornisce agli Amministratori delle aziende, ai loro professionisti contabili e agli esperti indipendenti un esaustivo vademecum per l'accesso alla composizione negoziata della crisi d'impresa e per la gestione degli adempimenti successivi, completo di facsimili e check list fornite anche in versione online per la personalizzazione e la stampa. Il testo è inoltre arricchito di un tool in excel per la simulazione del compenso dell'esperto. L'autrice è dottore commercialista a Piacenza, nonché revisore legale e membro di collegi sindacali in società quotate e non quotate. È docente sul tema de "la ristrutturazione del debito" e di "pianificazione gestionale" per le aziende. E svolge da anni attività di consulenza societaria e di pianificazione aziendale per imprese, nonché di advisor in operazioni di risanamento economico-finanziario e ristrutturazione di aziende in crisi. Recentemente ha realizzato il volume "Gli adempimenti di Sindaci e Revisori" (edito da Maggioli Editore).



Pnrr, Guida all'applicazione del Recovery Plan

Autrici: Maria Carla Manca e Rosa Ricciardi

Maggioli Editore

L'opera, vuole essere un utile strumento per interpretare al meglio l'attuazione del "Recovery Plan". La guida si apre con l'analisi del "PNRR Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza Next Generation Italia", con un focus su alcune riforme riferite alla P.A., (come la semplificazione degli appalti pubblici) e sulle norme anticorruzione. I capitoli successivi trattano gli investimenti la cui realizzazione compete alle Regioni e agli Enti Locali, suddivisi per missioni e aree di intervento; nonché gli atti comunali da adottare per l'attuazione operativa del Piano. Un Regolamento comunale ad hoc per l'attuazione del Recovery Plan, supportato da schede extracontabili: cronoprogrammi di spesa, stato di attuazione, autovalutazione sulla tempistica degli interventi e indicatori sui risultati attesi, obiettivi di performance, schemi di delibera di Giunta e di Consiglio e determine dei Responsabili dei servizi. Di particolare interesse il capitolo dedicato al controllo e monitoraggio del Recovery Plan da parte dell'Organo di Revisione. La documentazione e le schede presentate nel volume sono personalizzabili e disponibili online nell'area dedicata. L'opera è stata elaborata da Rosa Ricciardi e da Maria Carla Manca: quest'ultima dottore commercialista, revisore legale, vice presidente Ancrel Nazionale, è stata anche delegata Inrl in Sardegna.



UN PO' DI STORIA...

Anche nel '300 i revisori dei conti erano decisivi....



Franco Tuffanelli – Revisori Legale e Delegato Inrl

Lo sapevate che già nell'anno del Signore 1391 il ruolo dei revisori dei conti era di rilevante importanza? Ebbene da appassionato di storia mi sono imbattuto in un libro – "Il cantiere del Duomo di Milano" che riporta una serie di notizie e curiosità che per gli appassionati di questa materia è una vero piacere apprendere e conservare nella memoria.

Dalla lettura di questo libro pubblicato da Silvana Editoriale, che presumo almeno i milanesi già conoscono, ed esattamente a pagina 50,

"si fa richiamo alla sempre complessa gestione finanziaria della Fabbrica, quando nel febbraio 1931 tale incarico venne affidato ad un ricco banchiere milanese.

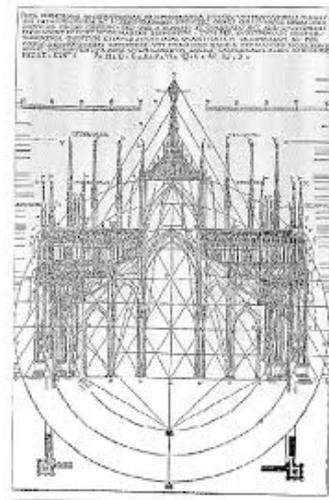
Mè certamente il capitolo successivo ad essere particolarmente interessante, e che richiamo in toto:

" Era infatti capitato, e spesso si riproporrà, che il tesoriere prestasse il danaro

della Fabbrica ricavandone consistenti interessi personali.

Ed ecco cosa succede:

"Per avere un maggior controllo sulle spese il Consiglio incarica due funzionari della REVISIONE DEI CONTI....." con un esplicito riferimento ad un organismo di controllo contabile che anche all'epoca, e stiamo parlando della fine del '300, aveva un ruolo decisivo e sicuramente determinante.



Una immagine storica del Duomo di Milano

"Come la Certosa è il frutto di un voto fatto da Caterina mia moglie, così il Duomo, è colpa di un sogno. e che sogno terribile, un vero incubo! Ho sognato il diavolo, Lucifero in persona!", così raccontava, pochi mesi prima di morire, Gian Galeazzo Visconti, parlando del "suoi" due gioielli: la Certosa di Pavia e il Duomo di Milano.

Questa era la *leggenda popolare* circolata per secoli, a giustificazione dello scalpore creato per la dedizione e i molti soldi che il Visconti profuse, nella costruzione della nuova Cattedrale. E destano impressione, ancora oggi, certi numeri di questo simbolo di Milano: Il Duomo infatti ospita ben **3400 statue, 135 guglie, 200 bassorilievi**. In 96 di questi è immortalato il diavolo proprio per volere di **Gian Galeazzo Visconti**: sono i misteriosi **gargoyle**, dall'aspetto poco rassicurante, tipici dell'architettura gotica. A completare l'elenco numerico, vanno menzionate le **55 vetrate** con ben **3600 personaggi diversi**. (tratto dal sito divinamilano.it)



WEBINAR

COMODAMENTE DAL TUO UFFICIO O DA CASA

ELENCO DEI CORSI DISPONIBILI	DATA	PREZZO
<input type="checkbox"/> MASTER PRIVACY MANAGER <i>percorso formativo abilitante per referenti privacy negli Enti Locali ed Enti Pubblici</i>	<u>CORSO BASE</u> 6 Maggio, 10 Maggio, 17 Maggio, 27 Maggio, 31 Maggio, 8 Giugno, 15 Giugno e 23 Giugno 2022 <u>FOCUS OPERATIVI</u> 24 Giugno, 28 Giugno e 30 Giugno 2022	<u>CORSO BASE</u> <input type="checkbox"/> € 500,00 <u>CORSO BASE + FOCUS OPERATIVI</u> <input type="checkbox"/> € 700,00
<input type="checkbox"/> GLI STRUMENTI FINANZIARI MESSI A DISPOSIZIONE DALL'ISTITUTO PER IL CREDITO SPORTIVO (ICS) AGLI ENTI LOCALI E ALLE REGIONI PER L'IMPIANTISTICA SPORTIVA E LA MOBILITÀ SOSTENIBILE, L'EFFICIENTAMENTO ENERGETICO ED IL PATRIMONIO CULTURALE ED IL BANDO SPORT MISSIONE COMUNE 2022	6 Luglio 2022	<u>GRATUITO</u>
<input type="checkbox"/> LE CONCESSIONI DEMANIALI MARITTIME AGGIORNAMENTO NORMATIVO E GIURISPRUDENZIALE INDIRIZZI OPERATIVI PER I RESPONSABILI DEGLI UFFICI COMUNALI	12 Luglio 2022	€ 60,00
<input type="checkbox"/> LA GESTIONE DEI SERVIZI CIMITERIALI NELL'AMBITO DEGLI ENTI LOCALI PERCORSO PRATICO-OPERATIVO	4 Ottobre, 11 Ottobre, 18 Ottobre e 25 Ottobre 2022	€ 350,00



FORMAZIONE E-LEARNING

Speciale Revisione Legale

I corsi sono in corso di accreditamento dal CNDCEC per il rilascio dei crediti formativi ordinari e dal Ministero Economie e Finanze, validi allo scopo di conseguire Crediti Formativi nelle materie riferite alla Revisione Legale validi per l'anno 2022

LA PARTECIPAZIONE AI SEGUENTI PACCHETTI FORMATIVI DI CENTRO STUDI ENTI LOCALI È GRATUITA PER GLI ISCRITTI INRL IN QUANTO FINANZIATA DALL'ISTITUTO

N. 1

SEZIONE REVISORI DEGLI ENTI LOCALI E DELLE LORO SOCIETÀ PARTECIPATE (n. 10 ore valide per la formazione dei Revisori degli Enti Locali)

- IL BILANCIO DI PREVISIONE 2022-2024 E LA RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE - **2 ore**
- GLI STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE NEGLI ENTI LOCALI, IL DUP, GLI ALLEGATI E CENNI SUL BILANCIO DI PREVISIONE - **2 ore**
- IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO DEI RESIDUI GLI ATTI PROPEDEUTICI, GLI ALLEGATI E CENNI SUL RENDICONTO DELLA GESTIONE 2021 - **2 ore**
- IL RENDICONTO DELLA GESTIONE 2021 E LO SCHEMA DELLA RELAZIONE DELL'ORGANO DI REVISIONE - **2 ore**
- LE NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE IVA 2022 DI INTERESSE PER GLI ENTI LOCALI - **2 ore**

I corsi sono visualizzabili e validi per il rilascio dei crediti formativi entro il **30.11.2022**

N. 2

SEZIONE REVISIONE LEGALE SOCIETÀ (n. 20 moduli da n. 1 ora ciascuno per un totale di n. 20 ore in materie caratterizzanti)

- Il Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135
1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.3.3 ***
- L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento dell'incarico - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.3.6 ***
- Principio internazionale sul controllo della qualità ISQC - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.2.2 ***
- La revisione contabile dei bilanci delle nano imprese: peculiarità ed esemplificazioni - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.5.10 ***
- La revisione del bilancio sociale o di sostenibilità (ISAE 3000) e le altre attività di assurance - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.5.17 ***
- Le implicazioni sulla relazione di revisione nel contesto economico e normativo conseguente all'emergenza epidemiologica
1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.5.33 ***
- La vigilanza del Revisore sulla perdita della continuità aziendale alla luce delle disposizioni introdotte a seguito del Covid-19
1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.5.34 ***
- Le procedure di valutazione del rischio di revisione - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.5.3 ***
- La valutazione dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.5.35 ***
- La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art. 14 del Dlgs. n.39/2010
1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.3.10 ***
- I principi di revisione internazionale (ISA Italia) - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.2.1A ***
- Il sistema di controllo interno nelle PMI - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.1.10 ***
- Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.2.13 ***
- La Revisione contabile dei bilanci delle Piccole e Medie imprese - 1 ora, 1 credito formativo - **Codice Materia A.5.10 ***
- Le procedure di revisione: test sui controlli e test di sostanza - 1 ora, 1 credito formativo - **Codici Materie A.5.5 ***
- L'organizzazione del lavoro - Art. 10 Dlgs. n. 39/2010 - 1 ora, 1 credito formativo - **Codici Materie A.5.12 ***
- Pianificazione della revisione contabile del bilancio - 1 ora, 1 credito formativo - **Codici Materie A.2.12 ***
- Le procedure di analisi comparativa - 1 ora, 1 credito formativo - **Codici Materie A.2.22 ***
- Campionamento di revisione - 1 ora, 1 credito formativo - **Codici Materie A.2.23 ***
- La continuità aziendale - 1 ora, 1 credito formativo - **Codici Materie A.2.27A ***

* Circ. MEF n. 26/2017

I corsi sono visualizzabili e validi per il rilascio dei crediti formativi entro il **31.12.2022**

La partecipazione ai due percorsi formativi (Enti Locali e Revisione legale Società), permette di maturare:
n. 10 crediti formativi validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale dei Revisori degli Enti Locali
n. 20 crediti formativi caratterizzanti validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale per i Revisori Legali
n. 30 crediti formativi professionali per i professionisti Dottori Commercialisti ed Esperti contabili iscritti all'Ordine

I corsi sono in corso di accreditamento dal CNDCEC per la formazione obbligatoria dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili per l'anno 2022 nonché dal Ministero Economie e Finanze per il rilascio dei Crediti Formativi nelle materie riferite alla Revisione Legale per l'anno 2022.
Centro Studi Enti Locali è un organismo accreditato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per la formazione professionale continua dei Revisori Legali



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.