IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione professionale del Revisore Legale

Corte dei Conti e il Pnrr: l'impegno a fare subito e bene
Mef, i principi professionali e processo di adozione
Le società benefit, moda o cambio di paradigma?

nuova serie, anno 3 numero 5 - settembre/ottobre 2022

Iscriviti ora all'Istituto Nazionale Revisori Legali

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

Visita il sito:
- www.revisori.it
o contattaci via mail a :
- segreteria@revisori.it

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 Carnessale, 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

IL GIORNALE
DEL REVISORE

SOMMARIO

EDITORIALE

Pnrr e nuovo Governo: le istanze dell'istituto
Ciro Monetta ..... pag. **03**

Intervista al Presidente della Corte dei Conti Guido Carlino
Piano nazionale di ripresa e resilienza, l'impegno del fare subito e bene ..... pag. **05**

I principi professionali e il loro processo di adozione
Marcello Bessone ..... pag. **07**

La gestione dei rapporti di lavoro nei trasferimenti di azienda assoggettati a fallimento
Cristina Guelfi ..... pag. **10**

Ristrutturazione di un adeguato assetto organizzativo nelle PMI
Luigi Esposti ..... pag. **12**

Società Benefit: moda o cambio di paradigma? Il ruolo del Benefit Officer
Simona Pastorino ..... pag. **14**

La revisione del bilancio consolidato nell'Isa Italia 600
Roberto Belotti ..... pag. **17**

ENTI LOCALI

Le attività di verifica dell'organo di revisione sulla programmazione dei fabbisogni di personale nell'ambito del Piao
Alessio Tavanti ..... pag. **20**

Successo dei webinar dell'Inrl su Pnrr e progetti degli Enti Locali ..... pag. **22**

LO SCAFFALE ..... pag. **24**

CentroStudi® EntiLocali

WEBINAR

ELENCO DEI CORSI DISPONIBILI	DATA	PREZZO
☐ **DAL CONFERIMENTO DELL'INCARICO ALLA RELAZIONE DI REVISIONE: PROCEDURE E CARTE DI LAVORO PER IL SINDACO-REVISORE**	3 Ottobre, 10 Ottobre, 17 Ottobre e 21 Ottobre 2022	€ 120,00
☐ **IL *BUSINESS PLAN* DELLE *START UP*** *Come redigere un Business Plan per le Start Up*	4 Ottobre e 11 Ottobre 2022	€ 135,00
☐ **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
☐ **CORSO DI AGGIORNAMENTO PER MESSI COMUNALI E MESSI NOTIFICATORI**	6 Ottobre 2022	€ 65,00
☐ **LA PIANIFICAZIONE PATRIMONIALE** *Tra esigenze di pianificazione civilistica e di efficienza fiscale*	7 Ottobre, 14 Ottobre, 20 Ottobre, 4 Novembre e 11 Novembre 2022	€ 390,00
☐ **LE AGEVOLAZIONI FISCALI A SOSTEGNO DELLE ATTIVITÀ DI R&S**	12 Ottobre 2022	€ 90,00
☐ **I SISTEMI DI VIDEOSORVEGLIANZA E LA LORO APPLICAZIONE IN AMBITO PUBBLICO**	13 Ottobre 2022	€ 65,00
☐ **LA SOCIETÀ SEMPLICE**	18 Ottobre e 24 Ottobre 2022	€ 140,00
☐ **APPUNTAMENTO FORMATIVO PER REVISORI DEGLI ENTI LOCALI E DELLE SOCIETÀ PUBBLICHE** - *Gli strumenti di programmazione e gli atti propedeutici al bilancio di previsione degli Enti Locali* - *Requisiti, funzioni, compiti, responsabilità, verifiche e pareri dell'Organo di revisione degli Enti Locali - parte prima* - *Requisiti, funzioni, compiti, responsabilità, verifiche e pareri dell'Organo di revisione degli Enti Locali - parte seconda*	18 Ottobre, 19 Ottobre e 26 Ottobre 2022	€ 110,00
☐ **MESSI NOTIFICATORI ABILITANTE ALLO SVOLGIMENTO DELLE FUNZIONI DI MESSO NOTIFICATORE, AI SENSI DELL'ART. 1, CC. 158 E 159 LEGGE N. 296/2006**	19 Ottobre e 20 Ottobre 2022	€ 140,00
☐ **MASTER "*PROFESSIONE COMMERCIALISTA*"** EDIZIONE 2022-2023	**AGGIORNAMENTO** 21 ottobre - 17 novembre 2 dicembre **2022** 19 gennaio - 9 febbraio - 9 marzo 20 aprile - 18 maggio 15 giugno **2023** **APPROFONDIMENTO** 27 ottobre - 24 novembre 15 dicembre **2022** 26 gennaio - 16 febbraio 16 marzo - 14 aprile **2023**	PERCORSO INTERO ☐ € 350,00 PERCORSO DI AGGIORNAMENTO ☐ € 250,00 PERCORSO DI APPROFONDIMENTO ☐ € 200,00
☐ **LE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA IN ATTESA DEL TESTO UNICO SUI SERVIZI PUBBLICI -** Gli assetti societari, la governance interna, i nuovi controlli e gli affidamenti dai soci	24 Ottobre 2022	€ 65,00
☐ **L'INCARICO DI REVISIONE LEGALE: PROCEDURE DI AUDIT E CARTE DI LAVORO**	27 Ottobre 2022 3 Novembre 2022 11 Novembre 2022 2 Dicembre 2022	€ 120,00
☐ **LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE E LE TECNICHE PROFESSIONALI PER L'AUDIT DEL BILANCIO**	22 Novembre 2022 23 Novembre 2022	€ 100,00

**I webinar saranno registrati e fruibili anche successivamente alla data di svolgimento; pertanto anche coloro che non potessero essere disponibili nelle date indicate nei Programmi potranno fruirli anche in un secondo momento.*

EDITORIALE

Pnrr e nuovo Governo: le istanze dell'istituto

Ciro Monetta - *Presidente Inrl*

Il nuovo Esecutivo alla sfida del Pnrr con l'enorme volume di risorse economiche, 61 miliardi di euro, messe a disposizione per i Comuni, che impone un rigoroso controllo contabile

Dopo le elezioni si apre per il nostro Paese una cruciale fase, una nuova stagione che imporrà al nuovo Governo la presa in carico di alcune istanze dei professionisti contabili, già ampiamente segnalate dai media economici. Innanzitutto la semplificazione normativa, un nuovo calendario fiscale, il pagamento straordinario dei debiti di natura fiscale e contributiva, nonché una rigorosa e organica riforma tributaria, ormai obsoleta e decontestualizzata. Accanto a queste richieste che vede i revisori legali allineati con i dottori commercialisti, l'Inrl, intende riconfermare la piena collaborazione con politica, governo e istituzioni e vogliamo sottolineare ai futuri parlamentari, nonché al governo che, nel farsi carico della ripartenza del paese, avranno anche il dovere civile e morale di ripianificare lo sviluppo dell'economia italiana alla luce di tutte le attuali problematiche insorte. Continuiamo a ribadire che i fondi del pnrr devono essere il primo motore del paese ed è indispensabile che vengano messe in atto anche politiche strutturate che investano sul lavoro nel lungo periodo, che possano creare una crescita comune dell'intero territorio nazionale e che mirino ad accogliere tutti gli obiettivi che si prefigge il pnrr, primo fra tutti l'eliminazione delle disuguaglianze. Quindi una politica programmatica e pianificata che parta dalle difficoltà del quotidiano, dal malessere dei cittadini, dalla mancanza di lavoro, dalla carenza di adeguate infrastrutture che non permettono lo sviluppo dei territori in modo equo, dal completo abbandono e disgregazione tra le fasce sociali e il futuro delle giovani generazioni che hanno, invece, necessità di essere coinvolte nei progetti di sviluppo. Chiunque si troverà ad affrontare e gestire le sorti del nostro paese dopo il 25 settembre - a prescindere dalle numerose e diversificate proposte avanzate nel corso di questa campagna elettorale – non dovrebbe rinunciare a lavorare a quelle che sono le priorità del paese e non potrà prescindere da instaurare un tavolo tecnico dove coinvolgere istituzioni, imprese e professionisti. Diversamente non si riuscirà a dare un contributo concreto a quelli che sono i problemi per il difficile periodo che stanno attraversando imprese, professionisti e famiglie. In una sola parola, le sorti del tessuto economico e sociale del nostro

> *Indispensabile che vengano messe in atto anche politiche strutturate che investano sul lavoro nel lungo periodo*

paese. Ancora una volta, come già ribadito dall'istituto negli appelli rivolti alle altre professioni contabili, si deve comprendere l'importanza e la necessità della unitarietà e della condivisione." C'è lo snodo cruciale per tutto il sistema-paese che si chiama Pnrr, ed in particolare le risorse per gli Enti Locali dove si prospetta un'opportunità unica per lo sviluppo del territorio: mai, nella storia recente delle amministrazioni locali, infatti, si era registrata una dotazione di circa 61 miliardi di euro. Un enorme volume di risorse economiche per ridisegnare il futuro del paese che necessiterà di un rigoroso monitoraggio contabile, nel quale i revisori legali saranno chiamati a svolgere il delicato compito di un controllo all'insegna della trasparenza. E proprio per consentire ai professionisti contabili di esercitare al meglio le loro consulenze l'Istituto Nazionale Revisori Legali ha approntato 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.

L'istituto ha già iniziato, con i due qebinar di settembre incentrati su Pnrr ed Enti Locali, a fornire 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.

Intervista al Presidente della Corte dei Conti Guido Carlino

Piano nazionale di ripresa e resilienza, l'impegno del fare subito e bene

Vale **60 miliardi di euro** la parte del Piano nazionale di ripresa e resilienza (Pnrr) che riguarda la cosiddetta "messa a terra", ovvero la realizzazione e concretizzazione della parte del Piano affidata agli enti locali. Una immensa dotazione finalizzata ad una progettualità seria e ben incardinata nel territorio, ma soprattutto un budget che verrà posto sotto l'attenta sorveglianza della Corte dei Conti, la magistratura contabile che dovrà monitorare il buon esito di questa enorme sfida che attende il paese e la pubblica amministrazione. In una intervista, pubblicata sul sito istituzionale, il Presidente della Corte dei Conti, Guido Carlino, spiega come si articolerà l'attività di controllo contabile.

Guido Carlino

D. La pubblica amministrazione sarà in grado di ispirarsi a ecologia e sostenibilità? E, parallelamente, la Corte ha adattato la sua azione a questi nuovi principi incardinati nel Pnrr che dovranno guidare gli investimenti pubblici nei prossimi anni?

"*La transizione ecologica è uno dei tre perni intorno ai quali ruota, anche in ambito europeo, il modello di sviluppo sostenibile a cui tendono le linee di intervento e le riforme previste dal Piano nazionale di ripresa e resilienza, predisposto dall'Italia nel rispetto dell'interesse pubblico e dell'equilibrio economico-finanziario del Paese. Quest'ultimo è un valore di rilievo costituzionale, che la Corte dei conti è chiamata dalla nostra Carta a tutelare, attraverso l'esercizio delle proprie funzioni di controllo, giurisdizionali e consultive. Il nostro è un ruolo centrale di garanzia dei pubblici interessi finanziari della collettività, svolto in posizione neutrale e indipendente e in grado di assicurare ai cittadini che le scelte delle amministrazioni pubbliche, che incidono sulla vita di ognuno, siano sistematicamente sottoposte a opportune verifiche di legittimità ed efficacia. E nel controllare l'uso delle ingenti risorse messe a disposizione per attuare i programmi del Pnrr, la Corte dei conti è chiamata, anche dalla normativa emergenziale, a svolgere un ruolo indispensabile.*"

D. **Il decreto-legge n. 77 del 2021 ha un titolo piuttosto chiaro: "Governance del Pnrr e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure". Dunque, la Corte ha nuove competenze legate alla fase postpandemica?**

"Una delle novità è che sullo stato di attuazione del Pnrr la Corte dovrà riferire non annualmente, ma semestralmente al Parlamento, tenendo presente che i fondi verranno erogati sulla base dei progetti effettivamente realizzati, in linea con l'impatto richiesto oltre che con i risultati. Sono gli stessi regolamenti comunitari che disciplinano il sistema di verifica, ispirato al controllo dei fondi strutturali europei e orientato alla prevenzione, individuazione e contrasto di gravi irregolarità, quali frodi, casi di corruzione e conflitti di interessi. Per monitorare il rispetto delle cosiddette "tre E" – l'impiego efficiente, efficace ed economico delle risorse pubbliche – il nostro Istituto si avvale delle sue tradizionali forme di controllo e, in particolare, del controllo sulla gestione che può essere esercitato anche in corso di realizzazione dei programmi così da svolgere costanti e tempestive valutazioni. Quindi

un'attività di controllo "micro" sui singoli interventi svolta dalle competenti Sezioni centrali e regionali, e una globale "macro" svolta dalle Sezioni Riunite con periodicità diversa da quella consueta. Eravamo abituati a referti annuali su gestioni "concluse", ora faremo referti semestrali anche, se necessario, su attività in corso. La tempestività dei nostri controlli, caratterizzati da contraddittorio e confronto diretto, stimola le amministrazioni interessate all'autocorrezione, riconducendo la loro azione nell'alveo della legalità e dell'efficiente gestione delle risorse."

D. Con un simile contesto sarete anche "controllori dei controllori" ?

"Sì, la legge ormai da tempo ci ha affidato anche la verifica sui controlli interni, e tra questi potrebbero rientrare anche quelli interni svolti nell'ambito del Pnrr. Va rilevato che la Corte dei conti dovrà coordinarsi con la Corte di conti europea, che a sua volta riferisce a Commissione e Parlamento Ue."

D. L'altra faccia della medaglia, lo "snellimento delle procedure", significa anche deroghe al sistema dei controlli, proprio per velocizzare la realizzazione degli investimenti e rispettare l'obiettivo di concluderli entro il 2026?

"Sì, si tratta di deroghe temporanee, introdotte dalla normativa emergenziale per accelerare le procedure di affidamento di lavori e servizi, che potrebbero prestare il fianco al proliferare di fenomeni corruttivi. Nell'immediato, per la Corte si pone una grande sfida: accompagnare il Paese nella ripresa economica in un contesto davvero difficile. Diversi sono i temi che dobbiamo affrontare, ma tra quelli che ci impegnano più intensamente c'è la prevenzione e la repressione dei fenomeni di dispersione delle risorse pubbliche e il malaffare, che è un osservato speciale della Corte dei conti, perché incide in maniera diretta sui diritti fondamentali dei cittadini. Non mancano, tuttavia, perplessità circa la coerenza con i principi costituzionali e il quadro normativo europeo a seguito della limitazione, sebbene in via provvisoria, della responsabilità erariale ai soli casi di dolo, escludendo la colpa grave a meno che non si tratti di condotte omissive. Questa modifica era stata introdotta con il cosiddetto "Decreto semplificazioni" ed è stata prorogata fino al 2023."

D. Ma la Corte, prima ancora che le procure presenti in ogni capoluogo di regione si attivino per perseguire illeciti amministrativi, può correggere le "storture" delle pubbliche amministrazioni in corso d'opera, così da non paralizzare l'attività di funzionari e dirigenti, già piuttosto spaventati dal mettere la firma su atti e bandi di gara?"

"*Possiamo effettuare controlli preventivi e sulla gestione anche in corso di esercizio per guidare l'attività delle amministrazioni in ogni fase. La "paura della firma" non è da addebitare all'azione della Corte dei conti ma ad altri fattori. La nostra attività è pienamente garantita. L'amministratore che riceve una contestazione - in termini tecnici un invito a dedurre - ha la possibilità di far valere davanti al pubblico ministero le proprie ragioni e ottenere, se le deduzioni esposte sono fondate, l'archiviazione dell'ipotesi di violazione contestata. Anche la fase giudiziale è pienamente garantita nelle due fasi di giudizio. La paura dipende soprattutto dalla legislazione complessa, farraginosa, da norme stratificate nel tempo che ne rendono difficile l'interpretazione. Purtroppo, il blocco del turn-over ha impedito il reclutamento di forze fresche, aggiornate e preparate, che non subiscano questo stallo davanti alle decisioni più delicate."*

D. Gli strumenti e le risorse che ha la Corte dei conti sono sufficienti ad affrontare il nuovo carico di lavoro e di responsabilità legato al Pnrr?

"Per utilizzare al meglio i propri "attrezzi di lavoro" la Corte sta ampliando i suoi ranghi e negli ultimi mesi sono stati assunti un centinaio di nuovi magistrati e funzionari, e abbiamo già bandito altri concorsi. La Corte possiede una Scuola di alta formazione che forma i nuovi arrivati e aggiorna chi già lavora con noi. In ogni caso, il potenziamento delle banche dati informatizzate e la digitalizzazione ci permetteranno di essere ancora più celeri ed efficienti."

(Tratta dal sito della Corte dei Conti www.cortedeiconti.it)

I principi professionali e il loro processo di adozione

Marcello Bessone, *Dirigente Ispettorato generale di Finanza, Ragioneria Generale dello Stato - Mef*

Il quadro regolamentare della disciplina della revisione legale dei conti si completa con i principi professionali di revisione, nel senso che accanto alle disposizioni giuridiche in materia non si può trascurare di porre le regole tecniche cui lo svolgimento degli incarichi deve conformarsi. Infatti, le disposizioni normative o anche quelle non regolamentari, solitamente, non riguardano lo svolgimento concreto dell'attività, demandato appunto alla regolamentazione di principi professionali o standard. Questi non hanno **né la natura né la struttura delle norme**. Non ne rispettano innanzitutto i requisiti di forma, ovvero il procedimento di adozione è del tutto peculiare; sono tuttavia cogenti, ma tale cogenza non consegue al procedimento di adozione ma a disposizioni della direttiva 2006/43/CE (articolo 26) e a disposizioni di leggi interne che la recepiscono (articolo 11 del decreto legislativo n. 39 del 2010). Non hanno poi la struttura delle norme, in quanto il testo di ogni principio professionale **è discorsivo e illustrativo, composto da una introduzione, da**gli obiettivi, dalle definizioni dalle regole e dalle linee guida e altro materiale applicativo.

La parte essenziale dei principi **è** costituita dalle regole (i c.d. *requirements*), che hanno una funzione dispositiva, cioè "dispongono" come il revisore deve operare; le altri parti costituiscono un ausilio al revisore, in ottica interpretativa o esplicativa (ad esempio le linee guida) e soprattutto la funzione di assicurare la coerenza logica e sistematica dei principi, in modo che essi possano essere applicati effettivamente come un sistema organico. Si veda al riguardo la presenza delle definizioni, che si ripetono quasi per ogni principio oltre che nel glossario generale.

I principi professionali, sebbene di solito non rivestano il rango di fonte del diritto e siano sempre stati considerati prassi professionali (quindi non obbligatorie, ma in caso di contenziosi, utili al giudice a definire la responsabilità del professionista a seconda che li abbia osservati o meno), hanno acquisuto tuttavia una importanza fondamentale nella revisione. La ragione di tale ruolo dipende dal rinvio operato dalla direttiva, che, come accennato, ne prevede la cogenza, insieme all'atto interno di recepimento (decreto legislativo 39 del 2010). La direttiva non soltanto prevede che gli incarichi di revisione debbano svolgersi in conformità a principi professionali di revisione, ma individua anche quali questi principi debbano essere, tra i molti corpi di principi professionali di revisione ad oggi vigenti in diversi ordinamenti. I principi individuati dalla direttiva sono gli *International Audit Standards* on Audit o ISA.

Tale obbligatorietà non esclude, tuttavia, la possibilità di un periodo transitorio a fronte del quale è riconosciuta una certa discrezionalità agli Stati Membri dell'Unione Europea; infatti, in tale periodo, gli Stati Membri possono valutare se fare riferimento agli ISA ovvero basarsi ancora su principi nazionali; inoltre, è comunque fatta salva la possibilità di apportare modifiche secondarie ai principi in funzione delle particolarità dei singoli ordinamenti interni.

A lungo termine, è comunque inequivocabile la scelta a favore dell'uniformità dei principi professionali, con una finalità precisa: poiché il mercato di servizi di revisione è un mercato unico (per quanto riguarda il territorio degli Stati UE) occorre regolamentarlo in maniera unitaria. In un mercato tendenzialmente concorrenziale, non sarebbe infatti possibile prevedere una molteplicità di discipline se si vuole garantire una medesima qualità del prodotto o, come in questo caso, del servizio offerto.

Le autorità pubbliche, di riflesso, fanno proprio affidamento sull'uso dei principi professionali di revisione per assicurare l'elevata qualità nello svolgimento degli incarichi. Ma che cosa significa "qualità della revisione dei conti? Le espressioni "qualità della revisione", "revisioni di elevata

qualità" si riferiscono a quelle revisioni dei conti e del bilancio non soltanto prive delle carenze che hanno contribuito a molti, gravi, fallimenti degli ultimi decenni (Enron, Worldcom, Parmalat, etc.), ma che tendono a prevenirli. La revisione di "elevata qualità" dovrebbe quindi ridurre il c.d. *expectation gap* tra aspettative dei destinatari dei bilanci e i giudizi dei revisori.
In ciò, il Legislatore, sia nazionale che europeo, intende ridurre lo iato tra prestazioni del revisore e aspettative del pubblico. Si noti che lo stesso approccio non è adottato nei riguardi dei principi professionali di etica e indipendenza per i revisori: è sì obbligatoria l'adozione di un corpo di principi in tali materie da parte degli Stati Membri, ma in questo caso gli stessi sono lasciati liberi di individuare quelli cui fare riferimento ovvero di elaborarli autonomamente.
L'omogeneità nello svolgimento degli incarichi di revisione dei conti attraversa l'intera storia dei principi. La loro affermazione nella prima parte del XX secolo è spiegabile con ragioni molto semplici, riguardanti l'affidabilità dei bilanci; tale affermazione è illustrata, per esempio, da Jacobb Soll, docente di filosofia e storia della contabilità all'*University of Southern California*, in *The Reckoning*, *Penguin Books*, 2014. Il Legislatore, prima nel Regno Unito, poi negli Stati Uniti, iniziava a fare dei principi uno strumento cogente per l'omogeneizzazione e l'affidabilità del lavoro dei contabili e degli stessi revisori.
Esistono comunque dinamiche più sottili che possono essere rintracciate nella diffusione dei principi professionali di revisione. Dagli anni '70 del secolo scorso gli studiosi iniziano a costruire dei modelli per spiegare le attività dei professionisti e dei loro clienti; (si veda ad esempio *Matos*, *de Oliveira Leite*, *Rodriguez*, *Lobbying on Audit Regulation at IAASB*, *Revista Contabilitade & Financas*, 2018); in particolare gli studi sul lobbismo posto in essere dai network di revisione individuano le ragioni di essere degli *Standard Setter* (gli organismi che emanano i principi professionali) nella capacità di conciliare gli interessi dei principali operatori del mercato ed esigenze del pubblico. Da questo punto di vista, alcune analisi hanno chiarito come determinati interessi, riguardanti a volte pochi attori e a volte la generalità del pubblico, sono comunque soddisfatti attraverso gli organismi deputati alla elaborazione dei principi professionali. La domanda centrale riguarda le ragioni per cui, nel mercato dei servizi di revisione, la regolamentazione autoritativa dell'attività professionale sia affiancata e a volte sostituita dai principi professionali. Sebbene in letteratura non risultino ancora risposte definitive, approssimativamente si concorda che i principi professionali sono più idonei ad assicurare l'omogeneità delle prassi, hanno la capacità di diffondersi oltre un singolo ordinamento e sono maggiormente reattivi ai mercati. Il successo dell'elaborazione e adozione dei principi professionali di revisione non deve però far dimenticare le domande sullo loro idoneità a perseguire e soddisfare esigenze di natura pubblica o pubblicistica (l'affidabilità dell'informativa finanziaria, la tutela di risparmiatori e investitori, etc.). Gli organismi che emanano i principi sono detti Standard Setter. In generale, questi dovrebbero operano un bilanciamento tra interessi degli operatori del mercato e le esigenze del pubblico. Ma sono capaci di produrre principi professionali che non rispondano a interessi di parte? Ovvero, sono relamente indipendenti? Tale interrogativo ha tanto più ragione di essere se si considerano le modalità di finanziamento degli *Standard Setter* stessi, cui contribuiscono in maniera consistente le stesse categorie professionali; analoghi dubbi sorgono a causa della presenza negli organi direttivi e tecnici di rappresentanti di quelle stesse categorie. Le soluzioni praticate per garantire l'indipendenza di tali organismi contemplano la designazione presso gli *Standard Setter* di tecnici provenienti da organizzazioni professionali o grandi network, ma entro limiti dettati dall'opportunità di lasciare spazio anche a rappresentanti delle istituzioni pubbliche oppure di istituzioni, come per esempio le Università, ritenute più idonee ad assicurare il perseguimento dell'interesse pubblico.
L'indipendenza dei principi professionali dovrebbe tuttavia essere garantita soprattutto dalla trasparenza del processo di elaborazione, supervisione e adozione (c.d. *due process*); tale processo è solitamente valutato in funzione di determinati fattori, quali la dialettica consentita tra coloro che votano i principi negli organismi tecnici, le consultazioni pubbliche (che prevedono la pubblicazione delle bozze e l'invio di commenti e critiche); la divulgazione delle novità. È poi considerato essenziale l'intervento di organismi terzi rispetto agli *Standard Setter*, cui possono essere affidati, in ragione della provenienza e della preparazione professionale dei propri componenti, compiti di supervisione sia sui programmi strategici dell'attività di emanazione dei principi sia sugli schemi o bozze di quelli che sono di volta in volta proposti.
Questi tratti si ritrovano nell'International Auditing and Assurance Standads Boards (IAASB) e nel processo di adozione degli International Standards on Audit (ISA).
I principi così elaborati hanno un impatto rilevante sul lavoro dei revisori e delle società di revisione in Italia, in virtù della normativa europea e della normativa nazionale di recepimento. Essi attraversano tuttavia una fase di

localizzazione, ovvero di adattamento alle caratteristiche e peculiarità dell'ordinamento nazionale interno, garantita da appositi gruppi di lavoro costituiti su base convenzionale tra il Ministero dell'economia e i principali Ordini e associazioni professionali; a tali gruppi, partecipano inoltre rappresentanti della Consob.
L'adozione formale dei principi è demandata al Ministero; in particolare i testi approvati nel gruppo di lavoro sono adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato; tale adozione tende ad assicurare certezza del testo dei principi e della data di applicazione.
La regolamentazione della revisione dei conti attraverso i principi professionali è presidiata, quindi, da una serie di garanzie formali, tendenti ad assicurarne sia l'elevata qualità che l'indipendenza; si tratta di garanzie di cruciale importanza ai fini del perseguimento dell'interesse pubblico. È chiaro tuttavia, che anche sul piano nazionale possono vedersi fedelmente riflessi i pregi e i difetti che il sistema di regolamentazione sommariamente descritto presenta, secondo alcuni, nella sua configurazione sul piano internazionale. In Italia, inoltre, dove il tessuto economico è caratterizzato da una miriade di piccole e medie imprese, un ulteriore interrogativo può essere sollevato sulla idoneità dei principi ad essere adattati alla realtà dei soggetti economici di ridotte dimensioni; in altre parole: benché l'applicazione proporzionale dei principi sia espressamente prevista, gli stessi sono strutturati in modo tale da renderne agevole una applicazione proporzionale ma corretta?
Si tratta di un interrogativo cui è difficile rispondere in modo astratto, ovvero sulla base del processo di adozione. Questo è certamente perfettibile, sia sul piano internazionale che nazionale, ma l'adeguatezza dei principi che scaturiscono da tale processo dovrebbe essere valutata anche e soprattutto in concreto, ovvero in seguito ai risultati di controlli di qualità svolti in modo sistematico. Con l'eccezione della revisione sugli enti di interesse pubblico, sottoposta già da tempo a un tale controllo, la maggioranza degli incarichi di revisione su società che non sono enti di interesse pubblico attende l'avvio di tali controlli; si potranno vedere concretamente soltanto in tale contesto le difficoltà di applicazione dei principi nonché i risultati dell'applicazione degli stessi in termini di affidabilità dell'informativa finanziaria.

La gestione dei rapporti di lavoro nei trasferimenti di azienda assoggettati a fallimento

Cristina Guelfi, *Avvocato, Docente corsi di formazione INRL*

Nell'ipotesi in cui il trasferimento d'azienda sia stato preordinato per essere poi perfezionato nell'ambito di una procedura fallimentare che abbia l'obiettivo principale di consentire la cessione dell'azienda in attività (cd. "*pre-pack*"), al fine di assicurare la migliore soddisfazione del ceto creditorio, non si considera applicabile l'articolo 3 della Direttiva 2001/23/CE che prevede che i diritti e gli obblighi che risultano per il cedente da un contratto di lavoro o da un rapporto di lavoro esistente alla data del trasferimento sono, in conseguenza di tale trasferimento, trasferiti al cessionario.

Il *"pre-pack"* è un'operazione volta a preparare la cessione dell'impresa nei minimi dettagli per permettere la rapida ripresa delle unità economicamente sostenibili dell'impresa dopo la pronuncia di fallimento, evitando così l'interruzione che risulterebbe dalla brusca cessazione delle attività alla pronuncia del fallimento, in modo da preservare il valore dell'impresa e l'occupazione.

Nella fattispecie, la richiesta di interpretazione della normativa euro unitaria è stata sollevata nell'ambito di una controversia insorta fra un'organizzazione sindacale olandese e due società con sede nella stessa nazione (cedente e cessionaria) e riguarda il mantenimento dei diritti dei lavoratori nel caso in cui il trasferimento d'azienda venga posto in essere nell'ambito della procedura fallimentare alla quale la società cedente era stata ammessa.

In particolare, la società cedente, in considerazione dello stato di insolvenza nel quale versava ed in previsione di accedere ad una procedura fallimentare, già prima di accedervi ha individuato l'acquirente del proprio compendio aziendale nell'ambito di una procedura di origine giurisprudenziale definita "*pre-pack*" che consente, nell'ambito della liquidazione dei beni di un debitore, di pre-organizzare la futura vendita dell'azienda in esercizio, in tutto o in parte, nell'ambito della procedura fallimentare successivamente aperta, al fine di aumentare le possibilità soddisfazione della massa dei creditori. Il *pre-pack* si distingue dagli altri negozi di vendita preliminari alla dichiarazione di fallimento in quanto le operazioni di vendita organizzate nell'ambito di quest'ultimo sono predisposte da un curatore, denominato *«curatore designato»*, sottoposto al controllo di un giudice delegato, denominato «*giudice delegato designato».*

La Direttiva del Consiglio 12 marzo 2001, n. 2001/23/CE, concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri relative al mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimenti di imprese, di stabilimenti o di parti di imprese o di stabilimenti, prevede che *"i diritti e gli obblighi che risultano per il cedente da un contratto di lavoro o da un rapporto di lavoro esistente alla data del trasferimento sono, in conseguenza di tale trasferimento, trasferiti al cessionario".*

Si stabilisce quindi il fondamentale principio secondo il quale in caso di trasferimento d'azienda i lavoratori dipendenti ad essa addetti *"seguono"* l'azienda, prevedendo che il loro rapporto di lavoro sia ceduto *ex lege* al cessionario e prosegua alle dipendenze di esso senza soluzione di continuità.

Il trasferimento di un'impresa, di uno stabilimento o di una parte di impresa o di stabilimento non è di per sé motivo di licenziamento da parte del cedente o del cessionario. Tale dispositivo non pregiudica i licenziamenti che possono aver luogo per motivi economici, tecnici o d'organizzazione

che comportano variazioni sul piano dell'occupazione.
In forza della Direttiva europea, dunque il trasferimento dell'azienda non costituisce di per sé legittimo motivo che consenta al datore di lavoro, sia esso il cedente o il cessionario, di procedere al licenziamento di uno o più dipendenti addetti all'azienda ceduta. Consapevole degli effetti negativi che una disciplina così rigida avrebbe comportato nelle ipotesi di trasferimento di aziende in crisi, il Legislatore euro unitario ha previsto una deroga ad essa affermando che, salva diversa previsione della legislazione interna degli Stati membri, il principio del passaggio automatico dei dipendenti non si applica ad alcun trasferimento di imprese, stabilimenti o parti di imprese o di stabilimenti nel caso in cui il cedente sia oggetto di una procedura fallimentare o di una procedura di insolvenza analoga aperta in vista della liquidazione dei beni del cedente stesso e che si svolgono sotto il controllo di un'autorità pubblica competente.
Così disponendo, la normativa euro unitaria prevede la disapplicazione delle tutele apprestate a favore dei lavoratori dipendenti normalmente prevista dalla Direttiva qualora sussistano, congiuntamente, tre condizioni: *(i)* che il trasferimento sia attuato nell'ambito di una procedura di insolvenza; *(ii)* che tale procedura si svolga sotto il controllo di un'autorità pubblica a tal fine designata dalla legislazione nazionale; *(iii)* che essa abbia una finalità "*liquidatoria*".
Laddove queste tre condizioni non ricorrano le legislazioni nazionali non possono prevedere deroga alcuna ai principi posti dalla Direttiva a tutela dei lavoratori coinvolti nel processo di cessione.
In tale contesto normativo, dunque, la questione fondamentale consiste nello stabilire se tale procedura abbia una finalità propriamente liquidatoria con lo scopo di massimizzare la soddisfazione della massa dei creditori, ovvero abbia una finalità diversa, e segnatamente quella di consentire la prosecuzione dell'attività aziendale e/o il mantenimento dell'occupazione. Solo nel primo caso, infatti, la disciplina euro unitaria prevede la disapplicazione delle norme che, in ogni altro caso, garantiscono la continuazione dei rapporti di lavoro alle dipendenze del cessionario. Sul piano nazionale il nuovo Codice della crisi d'Impresa e dell'Insolvenza entrato in vigore il 15 luglio 2022 ha dunque recepito il principio per cui alle procedure considerate "*liquidatorie*" si applica il principio della continuità del rapporto di lavoro eccezion fatta per quanto la contrattazione collettiva può prevedere nello specifico in deroga alla normativa di legge.
Cristina Guelfi

Ristrutturazione di un adeguato assetto organizzativo nelle PMI

Luigi Esposti, *Revisore e delegato regionale Inrl Lombardia*

La recente riforma della crisi d'impresa ha previsto, con l'introduzione dell'articolo 2086, comma 2 c.c., l'obbligo per tutti gli imprenditori che operano in forma societaria o collettiva di istituire assetti organizzativo, amministrativo e contabile adeguati alla natura e alle dimensioni dell'impresa anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e perdita della continuità aziendale. Disposizioni che stabiliscono anche l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.
Per crisi si intende un acclarato squilibrio economico–finanziario, abbandonando la precedente definizione che identificava la crisi in uno 'stato di difficoltà economico finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore' e che per le imprese, si manifestava come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate e/o l'indicatore della situazione di squilibrio rappresentata dalla non sostenibilità dei debiti per i 6 mesi successivi e l'assenza di prospettiva di continuità come specificato dall'art. 13 del D.Lgs n, 14/2019
Il legislatore, in pratica, ponendo l'accento sui flussi finanziari prospettici, ha voluto imporre all'imprenditore, in presenza di flussi di cassa non sufficienti a far fronte alle obbligazioni, prenda atto che la propria azienda sia già in stato di crisi e che debba intervenire senza indugio con operazioni correttive.
Per individuare la crisi bisognerebbe basarsi sulla redazione di uno strumento contabile di tipo preventivo che rileva certi fenomeni all'inizio di un determinato tempo prestabilito. Lo scopo è quello di confrontare i dati preventivi con i dati consuntivi su base annuale o meglio ancora su base trimestrali.

Riguardo la configurazione degli assetti organizzativo, amministrativo e contabile, un'importanza centrale avranno gli indicatori di crisi previsti dall'art. 13 del D.Lgs n. 14/2019. Tali indici sono da individuarsi con riferimento ad ogni tipologia di attività economica prevista dalle classificazioni dell'ISTAT, e verranno approvati dal Ministero dello Sviluppo Economico con un aggiornamento a cadenza triennale.
Le imprese avranno la possibilità di discostarsi dandone motivazione nella nota integrativa del bilancio di esercizio individuando gli indicatori di crisi alternativi muniti di apposita attestazione di adeguatezza rilasciata da un professionista da allegare al bilancio stesso.
L'intento del Legislatore, con l'introduzione dell'articolo 2086, comma 2 c.c., è che anche le piccole realtà imprenditoriali migliorino i propri assetti organizzativi con l'obiettivo di intercettare per tempo eventuali segnali di crisi attraverso tempestivi interventi per preservare la continuità aziendale.
Un adeguato assetto organizzativo richiede una identificazione delle funzioni aziendali, dei compiti, deleghe, responsabilità, poteri autorizzativi e di firma. Occorre, quindi un organigramma formalizzato che evidenzi i responsabili delle principali funzioni e il personale occupato in azienda deve essere a conoscenza del proprio ruolo e funzione e quindi, formalizzare con procedure interne.
Le stesse vanno formalizzate con manuali operativi assicurando la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni e con direttive aziendali la diffusione tra il personale dipendente.

Pianificazione e controllo di gestione

La Società dovrebbe redigere annualmente un documento previsionale in cui vengono indicate le risorse economiche allocate da un'organizzazione per svolgere una o più attività. La sua preparazione avviene con largo anticipo e prevede un interscambio comunicativo fra i diversi reparti aziendali.

Nell'ambito del processo di programmazione economica e gestionale è possibile individuare le componenti di costo che lo costituiscono e identificarle come:

- **Documento previsionale operativo**: i costi di esercizio sono i costi sostenuti per il normale svolgimento delle attività e confluiscono nel conto economico di esercizio (sono dei prospetti adottati nell'ambito dell'attività di programmazione aziendale e rappresentano il primo passo di un più ampio sistema di processo formale con cui periodicamente i diversi organi d'impresa raggiungono un accordo sull'impiego e sull'allocazione delle risorse disponibili la cui forma e dimensione dipendono delle caratteristiche dell'impresa e dai processi organizzativi adottati.
- **Documento previsionale degli investimenti**: l'insieme dei costi capitalizzati nello stato patrimoniale capaci di incrementare il valore patrimoniale dell'azienda. Accoglie le previsioni di acquisizioni di immobilizzazioni per l'esercizio/gli esercizi successivo/i. Rappresentano elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente, ossia destinati a far parte in modo duraturo della struttura tecnico-organizzativa e strategica dell'organizzazione ed è determinata non dalla natura intrinseca dei beni, ma dalla destinazione che viene loro data nella gestione, ossia quella di permanere durevolmente per:
  I. Aumentare la capacità produttiva
  II. Rinnovare
  III. Sostituire
  IV. Investimento strategico

Documento previsionale finanziario: l'insieme delle fonti e degli impieghi delle risorse finanziarie (misurare il fabbisogno finanziario e le risorse disponibili per la sua copertura permettendo altresì di evidenziare i flussi di cassa attesi per i successivi mesi al fine di monitorare la sostenibilità delle obbligazioni pianificate).

Molte aziende, di questi tempi, tendono a focalizzarsi più sull'elaborazione del documento finanziario che sulla preparazione di quello patrimoniale; un approccio, a mio avviso, errato.

Il monitoraggio, sia della situazione finanziaria che patrimoniale, è essenziale per la gestione aziendale perché permette di verificare lo stato di salute dell'impresa conferendo elementi necessari per migliorare la strategia sia nel lungo che nel breve periodo. Quindi gli amministratori o coloro che sono chiamati a prendere decisioni devono necessariamente fare riferimento sia al documento finanziario che a quello aziendale patrimoniale, paragonando i dati attinenti alle movimentazioni oltre ad analizzare gli scostamenti al fine di raggiungere gli obiettivi prefissati, risultati migliori e minore assunzione di rischi.

Il documento previsionale va integrato con una reportistica predisposta per i diversi livelli di responsabilità ed in alcuni casi si renderebbe opportuno redigere anche uno studio economico-finanziario pluriennale, su un orizzonte di almeno 3 anni in modo da poter effettuare verifiche periodiche con dati consuntivi (analisi degli scostamenti) per definire tempestivamente gli interventi correttivi.

È opportuno strutturare un flusso informativo tra gli organi sociali quali amministratori delegati, consiglio di amministrazione, collegio sindacale e revisore legale, per avere una informativa periodica, almeno semestrale, basata su dati di previsione più aggiornati ed utili a individuare tempestivamente segnali di difficoltà e periodi di continuità aziendale.

Società Benefit moda o cambio di paradigma? Il ruolo del Benefit Officer

1° parte*

Simona Pastorino, *Responsabile Internal Audit Gruppo Be Shaping The Future SpA*
Luca Londer, *Sustainability Manager di Be Shaping the Future SpA*

Prima di iniziare a parlare di "Società Benefit" e del Responsabile di Impatto (di seguito "Benefit Officer") è necessario sgomberare il campo da possibili equivoci che potrebbero sorgere data l'assonanza delle definizioni con la nomenclatura già in essere per altre forme di impresa: la "Società Benefit" non è una "Società No profit" ed il "Benefit Officer" non è colui il quale si occupa di "compensation" e "benefit" per i dipendenti dell'azienda.

La Società Benefit è infatti una impresa che mantiene il suo obiettivo di profitto, ma accanto a questo introduce, anche in statuto, lo scopo del "beneficio comune" e cioè di creazione di un impatto positivo sulla società, sulle comunità e sulle persone, nonché in particolare sull'ambiente.

E' un tipo di società che aspira ad un radicamento "virtuoso" e più profondo nel proprio ecosistema, che viene allargato alla collettività ed all'ambiente e che impegna l'azienda stessa nella "restituzione", sotto forma di impatto positivo, del valore sottratto dai propri processi produttivi in termini di risorse consumate, sia naturali che umane.

Nel 2016, l'Italia, tra i primi paesi al mondo, ha introdotto nel proprio ordinamento questo status giuridico innovativo con la legge n. 208/2015. Ad oggi sono circa 2.000 le Società Benefit in Italia e si registra ogni anno un raddoppio rispetto all'esercizio precedente.

Questo boom è generato dalla maggiore riconoscibilità e differenziazione delle Società Benefit sul mercato, dal miglioramento dell'attrattività verso i sempre più preziosi talenti, verso gli investitori e verso i clienti sempre più attenti alla sostenibilità ed alla trasparenza delle aziende. Da tenere presente, inoltre, che lo status benefit permette una maggiore premialità nelle gare di alcuni appalti pubblici, fattispecie che però rappresenta un tema critico di controllo delle Società Benefit sul quale è iniziato un ampio dibattito.

L'ordinamento prescrive che il beneficio comune debba essere generato in maniera responsabile, sostenibile e trasparente, attraverso il bilanciamento, ad opera degli amministratori, tra l'interesse dei soci e l'interesse della collettività e degli stakeholder.

A seconda del livello di "maturità" dell'azienda, l'individuazione del beneficio comune può essere più o meno agevole: per quelle meno mature è necessario quasi sempre partire dall'individuazione dei propri stakeholder e degli aspetti di sostenibilità per loro più rilevanti (c.d. matrice dei temi materiali), per poi identificare i driver di selezione del beneficio comune e ridefinire la mission aziendale in chiave sostenibile. Per quelle invece che sono già inserite in un percorso di evoluzione sostenibile, è più facile identificare il beneficio comune perché spesso è già presente informalmente nel DNA dell'azienda all'interno degli obiettivi di sostenibilità, prima ancora dell'adozione statutaria della Società Benefit.

Comunque, pur essendoci discrezionalità ed autonomia nella determinazione dello scopo di beneficio comune, è auspicabile che questo sia in linea con le attività della società e quindi con l'oggetto sociale principale (meglio ancora se incorporato nei prodotti e nei servizi offerti) per evitare fraintendimenti che potrebbero essere percepiti come un possibile segnale di "greenwashing". Le migliori prassi indicano alcune regole di buon senso: semplicità,

immediata comprensione e unicità del beneficio permettono di caratterizzare il valore di sostenibilità dell'impresa. Viceversa, c'è un azzeramento del valore percepito dallo stakeholder quando l'obiettivo è generico ed applicabile a qualsiasi altra azienda di quel settore di attività.
E' anche da precisare che, le Società Benefit, non costituiscono una nuova forma giuridica in quanto appartengono alle stesse tipologie di società di capitali o di persone previste dal libro V° del Codice Civile, ma come abbiamo visto sopra, rispetto a queste hanno obblighi rafforzati ed inseriti in statuto, che impegnano il management e gli azionisti a standard legali di scopo, responsabilità e trasparenza più elevati.
L'ordinamento richiede inoltre che, in maniera trasparente e completa, le Società Benefit comunichino le attività svolte, i risultati conseguiti, i loro progressi e gli impegni futuri in termini di impatto sociale e ambientale attraverso una relazione annuale concernente il perseguimento del bene□cio comune, da allegare al bilancio societario. Hanno inoltre l'obbligo di nominare una figura responsabile dell'impatto dell'azienda e della stesura del reporting (c.d. "Benefit Officer" o "Referente Impatto"), che è di supporto nella definizione degli obiettivi futuri e nella gestione delle necessarie azioni per raggiungerli.
Con l'adozione dello status di Società Benefit, l'amministratore delegato, o più in generale gli amministratori, vengono investiti di uno scopo più ampio e necessitano quindi di un ulteriore supporto per governare gli obiettivi aziendali e per conciliare gli interessi di tutti gli stakeholder.
L'inserimento del beneficio comune negli obiettivi aziendali fa sì che la gestione dell'impatto e la sua misurazione diventino un fondamentale strumento di management per assicurare l'ancoraggio del beneficio comune allo sviluppo strategico dell'organizzazione oltre che di accountability verso finanziatori e stakeholder.
In una azienda classica, le decisioni sono improntate generalmente alla massimizzazione degli interessi in termini di profitto di un solo gruppo di stakeholder e cioè degli azionisti. In una Società Benefit è invece particolarmente importante valutare e misurare l'impatto, perché le decisioni devono essere prese tenuto conto degli interessi di tutti quanti gli stakeholder.
Come anticipato, la norma è molto chiara nel richiedere alla Società Benefit di misurare e rendicontare annualmente l'impatto generato. In particolare, la ratio della norma riguardante la valutazione di impatto potrebbe essere intesa come l'illustrazione del valore generato dall'impresa sulla collettività complessivamente intesa.
Ancorché non esista una definizione univoca di "impatto", ma siano presenti molte definizioni e metodologie per misurarlo, è da ritenere che la valutazione di impatto per le Società Benefit possa essere concepita come un concetto a sé stante rispetto agli studi e agli approcci tradizionali.
Per la misurazione di impatto esistono infatti diverse metodologie riconosciute dalle prassi, la cui scelta è legata alle specifiche esigenze di ciascuna Società Benefit. Di seguito riportiamo la descrizione delle principali.
Il BIA – B Impact Assessment è alla base della certificazione B Corp, che è un movimento internazionale di imprese che ha l'obiettivo comune di cambiamento globale e di rigenerazione della società attraverso il business. La particolarità di questa metodologia è di fornire un giudizio ed una misura quantitativa, attraverso una valutazione quanto più oggettiva e completa dell'impatto sociale e ambientale, oltre che economico, di un'azienda. Il BIA è stato adattato nel tempo alle specificità dimensionali e settoriali e, essendo pubblico, permette all'azienda, tramite un questionario online, di effettuare un'auto-valutazione prima di procedere con il processo di certificazione di B Lab, ente no profit che si occupa anche di aggiornare la metodologia.
Le metodologie che invece utilizzano la "Theory of Change" (es. IRIS+), nate inizialmente a supporto del Impact Investing & Financing, sono orientate a valutare l'impatto nel tempo, sulla base di un linguaggio di reporting comune e secondo un approccio di causalità e di catena del valore: si parte dal considerare gli input dell'impatto, si procede con l'analizzare le attività di trasformazione dell'azienda, gli output prodotti e gli effetti di breve termine generati sul perimetro di riferimento (c.d. outcomes) e quelli generati nel medio lungo termine sull'intera società e sul pianeta.
Esistono poi altri framework e linee guida (es. il Measuring Impact Framework realizzata dal World Business Council for Sustainable Development) che prevedono una sorta di collaborazione con altri soggetti al fine di adattare le metodologie al business specifico dell'azienda.

In ogni caso, a prescindere dalla metodologia di valutazione dell'impatto, è importante notare che il legislatore italiano ha previsto l'introduzione della figura del Benefit Officer al fine di rafforzare l'azione di perseguimento del beneficio, che assume importanza "quasi" pari al raggiungimento del profitto: "quasi" perché il profitto è condizione "sine qua non" per generare il beneficio comune, infatti senza profitto viene a mancare il presupposto per dedicare risorse umane ed economiche ad obiettivi diversi.
Il Benefit Officer, come vedremo più avanti, non ha responsabilità di controllo, quanto di supporto al governo

dell'impresa: non è colui che semplicemente rendiconta il raggiungimento o meno del beneficio, né si deve limitare alla gestione dei progetti di impatto, ma diventa una funzione aziendale strategica per inglobare la sostenibilità nei prodotti e nei servizi dell'azienda.
Quali sono i compiti principali del Benefit Officer? Innanzitutto, deve essere in grado di gestire la relazione con i portatori di interesse (c.d. "stakeholder engagement"), deve predisporre il reporting di sostenibilità (incluso quello obbligatorio nonché i questionari ESG – Environmental / Social / Governance di finanziatori/investitori ed agenzie di rating), deve supportare nella definizione degli obiettivi ESG (es. nel piano di sostenibilità) e nel monitoraggio degli stessi, deve gestire le politiche e le iniziative di sostenibilità. Tali compiti si spingono anche oltre, fino alla gestione responsabile della catena di fornitura, alle attività di sostenibilità a livello di prodotti e servizi ed a quelle di comunicazione aziendale interna ed esterna.
Questo tipo di professione richiede alcune skill base, quali per esempio un'approfondita conoscenza delle evoluzioni normative e dei trend ESG globali e per il settore di riferimento, solide competenze di project management ed uso efficace del tempo e capacità di lavorare su molteplici progetti allo stesso tempo. Risulta però fondamentale possedere una visione trasversale di lungo periodo rispetto alle attività dell'impresa, essere efficaci nel relazionarsi e creare consenso a diversi livelli interni ed esterni all'azienda e soprattutto essere capaci di comprendere e di far comprendere il quadro d'insieme, alimentando una cultura di sostenibilità e di beneficio comune in azienda.
La trasformazione in Società Benefit è infatti un processo pervasivo sull'azienda e riguarda tutte le funzioni ed i processi aziendali. Essa inizia in maniera "top down" ed ha successo solo se è in grado di propagarsi "bottom up" attraverso l'incorporazione della cultura dell'impatto e del beneficio comune: dall'assunzione delle risorse alle politiche di formazione e remunerazione, dalla pianificazione e controllo al risk management ed all'audit, dalla creazione di nuovi prodotti e servizi alla gestione del cliente, dal reporting interno alla comunicazione verso gli stakeholder.
Qualcuno ha ipotizzato che il ruolo di "Benefit Officer" possa essere anche affidato "in outsourcing" all'esterno, ma ciò non fa che indebolire il ruolo a mero esecutore e "rendicontatore", facendogli perdere quella funzione di supporto alla Governance, che non può prescindere dalla conoscenza del Business aziendale perché porta a ridefinire lo scopo dell'azienda stessa ed è un ruolo chiave nella definizione delle strategie dell'impresa e non solo dell'impatto.

Alcune realtà aziendali stanno opportunamente potenziando il ruolo attribuito al Benefit Officer fino a fargli assumere una responsabilità di CSO – Chief Sustainability Officer, attribuendogli compiti di "orchestratore" nell'assicurare l'allineamento tra team e reparti diversi e per garantire che tutti condividano una visione unica della sostenibilità e si muovano con univocità verso l'obiettivo del beneficio comune. In questa veste il Benefit Officer è in grado di aiutare maggiormente l'organizzazione a riconfigurare la propria strategia, a diffondere la sostenibilità, coinvolgendo, educando e connettendo l'azienda vari stakeholders.
Per avere successo in questo ruolo è necessario un mosaico di competenze ed esperienze, di cui la conoscenza dell'organizzazione e del business risultano quindi attributi essenziali.
La vera sfida adesso è trovare le figure con il giusto grado di seniority, esperienze e competenze per ricoprire il ruolo di Benefit Officer così come descritto sopra. In questo percorso ci si ritrova spesso a dover scegliere tra un professionista specializzato in sostenibilità, giovane e con poca esperienza, oppure una figura senior che si è sempre occupata di altro in azienda e che ha una maggiore consapevolezza delle dinamiche aziendali ma che non è specializzata, seppur conoscendo le tematiche di sostenibilità.
In mancanza di una figura che copra a 360 gradi l'esigenza della Società Benefit, la soluzione, come spesso succede, arriva dalle pratiche di mercato: con sempre più maggiore frequenza si assiste ad un percorso evolutivo in cui la responsabilità di Benefit Officer è assegnata ad un ruolo apicale (Amministratore Delegato o membro del Consiglio d'Amministrazione), il quale poi si avvale di figure operative da far crescere nel tempo fino a farle assumere compiti altamente fiduciari che richiedono una visione trasversale rispetto alle attività dell'impresa.
In conclusione, l'introduzione delle Società Benefit in Italia non rappresenta solo un'evoluzione normativa del diritto di impresa, ma segna l'avvio di un processo trasformativo che consente all'impresa di coniugare la strategia con un modello di sviluppo sostenibile, in cui si crea valore tenendo conto del rispetto ambientale, dei diritti delle persone e delle istanze sociali di maggiore eguaglianza.
L'adozione dello status di Società Benefit deve essere considerata come una trasformazione di medio-lungo periodo, "olistica" e migliorativa, con la quale progressivamente l'azienda fa convergere la propria strategia verso gli obiettivi di sostenibilità, orientando nella stessa direzione le proprie azioni e valutando e comunicando di volta in volta i risultati raggiunti.

**Nel prossimo numero pubblicheremo la seconda parte dell'articolo.*

La revisione del bilancio consolidato nell'Isa Italia 600

Roberto Belotti – *Dottore Commercialista, Revisore Legale* *

Il d.lgs. 127/91 nell'individuare i soggetti che, a completamento delle proprie informazioni contabili, debbono redigere il bilancio consolidato, oltre a stabilire le condizioni che ne comportano l'obbligo ha anche disposto alcuni casi di esonero. La norma, in mancanza di specifiche disposizioni sui gruppi aziendali, ha disciplinato altresì l'area ed i metodi di consolidamento la cui revisione è oggetto del principio Isa 600.

Il revisore legale o la società di revisione incaricati di effettuare la revisione dei conti del bilancio consolidato sono interamente responsabili dell'espressione del giudizio sul bilancio di gruppo (articolo 14 d.lgs. 39/10, Isa 600 par. 11). Il principio di revisione Isa 600, nella recente versione riformulata con determina della Ragioneria Generale dello Stato prot. n. 219019 avente effetto dal 1° gennaio 2022, stabilisce i seguenti obiettivi che deve perseguire il revisore (Isa 600, par. 8 lettere a) e b):

a) stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisore del bilancio di gruppo;
b) nel caso di assunzione dell'incarico sub i), comunicare chiaramente con i revisori delle componenti in merito all'ampiezza e alla tempistica del loro lavoro sulle informazioni finanziarie che devono essere incluse nel bilancio di gruppo in merito ai relativi risultati, nonché ii) acquisire elementi probatori sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle componenti e sul processo di consolidamento al fine di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio di gruppo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

La revisione del consolidato, infatti, si caratterizza per la presenza di alcuni aspetti tra cui (F. Bava e A. Devalle "Il nuovo giudizio del revisore sul bilancio e la relazione dei sindaci" Eutekne formazione, Torino 2018, pagina 261):

I. la determinazione dell'area di consolidamento;
II. l'applicazione dei metodi di consolidamento;
III. il processo di consolidamento e le rettifiche.

Va subito chiarito che il principio di revisione Isa 600, non entra nel merito e nel dettaglio di tutti i controlli che dovrebbero essere effettuati dal revisore, ma si limita ad affrontare alcune problematiche relative al processo di consolidamento.

L'area di consolidamento in effetti non è altro che l'insieme delle società oggetto di consolidamento nel bilancio di gruppo predisposto dalla controllante, nella considerazione che ad ogni tipologia di partecipazione corrisponda un apposito *metodo* come meglio rappresentato nella tabella che segue:

Metodo di consolidamento corrispondente al tipo di partecipazione

Nazione di controllo	Metodo integrale
Casi di esclusione dal consolidamento integrale	
Nozione di collegamento	Metodo del patrimonio netto
Nozione di controllo congiunto	Metodo del patrimonio netto o metodo proporzionale

Va subito detto che la norma (articolo 27 d.lgs. 127/91 come riformulato dalla legge 238/21) prevede che possano essere esonerati dall'obbligo di redazione del consolidato a) i gruppi di modeste dimensioni b) le sub-holding c) i gruppi con partecipazioni di controllo irrilevanti d) i casi in cui la controllante detiene esclusivamente partecipazioni di controllo escludili facoltativamente dal consolidamento integrale.
Mentre il concetto di controllo e di collegamento fanno riferimento all'articolo 2359 c.c. la nozione di controllo congiunto riguarda i casi di joint-ventures nelle ipotesi in cui la partecipazione posseduta non sia inferiore al limite che individua il concetto di società collegata (20% o 10% se quotata).
Nel processo di *consolidamento integrale* viene prevista la completa "*attrazione di attività e passività e di costi e ricavi delle imprese appartenenti all'area di consolidamento; ciascuna attività e passività si considera per la totalità del suo valore ai fini del consolidamento*" (Oic 17 par. 15). In sostanza la tipica operazione nell'ambito del metodo integrale è costituita dalla sostituzione del valore delle partecipazioni detenute dalla società controllante con gli elementi patrimoniali (attività e passività) contenuti nel bilancio della società partecipata (articolo 31 d.lgs. 127/91).
Le partecipazioni costituenti immobilizzazioni in imprese collegate invece seguono il criterio indicato nell'articolo 2426 n. 4 c.c. (metodo del *patrimonio netto*) laddove sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole (1/5 oppure 1/10 dei voti esercitabili in assemblea ordinaria se quotata). Il metodo del patrimonio netto può essere utilizzato anche per la valutazione delle partecipazioni a controllo congiunto, anche se il criterio più comunemente utilizzato è quello del consolidamento proporzionale che consiste nella sostituzione della partecipazione iscritta nel bilancio della consolidata con il valore della quota-parte di attività e passività delle partecipate che essa rappresenta.
I casi appena indicati possono essere schematizzati come da tabella che segue:

Area e metodi di consolidamento

Tipologia di società	**Società controllante**	**Società collegate**	**Joint-venture**	**Altre società**
Tipo di influenza	**Dominante**	**Notevole**	**Controllo congiunto**	
Modalità di esercizio dell'influenza	- Maggioranza dei voti - Minoranza qualificata - Contratto o statuto - Accordi con altri soci	- Società non quotate: almeno il 20% dei voti - Società quotate: almeno il 10% dei voti	Controllo congiunto con almeno: - Società non quotate: 20% dei voti; - Società quotate: 10% dei voti	
Metodo di consolidamento	Integrale	Valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto	Proporzionale o metodo del patrimonio netto	Non consolidamento (valutazione a costo)
Eccezioni	Art. 28 (facoltà di esclusione)	Art. 36, comma 2 (irrilevanza)	Art. 36, comma 2 (irrilevanza)	§ 111, OIC 17, minore tra costo (o metodo del patrimonio netto se applicabile) e valore di presumile realizzo
	Area di consolidamento in senso stretto			

I controlli sull'applicazione del metodo di consolidamento integrale prevedono normalmente la verifica i) dell'eliminazione del valore delle partecipazioni ii) dell'eliminazione di partecipazioni che comportano il sorgere delle differenze di annullamento iii) delle modalità di trattamento degli interessi di minoranza nonché iv) l'eliminazione delle operazioni infragruppo (controllo aspetti operativi, eliminazione crediti/debiti infra-gruppo, eliminazione ricavi/costi infra-gruppo, eliminazione utili/perdite interne).

Le principali problematiche relative al controllo sull'applicazione del metodo del patrimonio netto nella redazione del consolidato riguardano invece il controllo a) dell'ambito di applicazione del consolidamento sintetico b) sull'applicazione del consolidamento sintetico al momento di acquisto della partecipazione c) relativo alle applicazioni successive.

Il processo di consolidamento, infatti, può richiedere rettifiche agli importi riportati nel bilancio del gruppo che non seguono i normali sistemi di elaborazione delle operazioni e che quindi possono essere soggette agli stessi controlli interni a cui sono sottoposte le ordinarie operazioni finanziarie (Isa 600 par. A56).

ENTI LOCALI

Le attività di verifica dell'organo di revisione sulla programmazione dei fabbisogni di personale nell'ambito del Piao

Dott. Alessio Tavanti, *Consulente di Enti Locali e Amministrazioni pubbliche*

L'introduzione del Piano integrato di attività e organizzazione (Piao) nel nostro ordinamento (art. 6 del Dl. n. 80/2021, convertito con modificazioni dalla Legge n. 113/2021 e smi.), rappresenta un passaggio di rilevanza strategica nell'ambito della riforma della P.A che impone alle Amministrazioni un cambio di approccio nell'attività di programmazione. Infatti, il nuovo Piano ha l'ambizioso obiettivo di porsi come documento unico di programmazione e governance per le P.A., che permetta di superare la frammentazione dei diversi strumenti fino ad oggi utilizzati in una logica di maggiore semplificazione, trasparenza e integrazione dei processi di programmazione funzionali alla produzione di valore pubblico.

La disciplina attuativa ha tradotto, in concreto, la portata semplificatoria del nuovo strumento. Il Dpr. n. 81/2022 ha individuato i Piani preesistenti ora assorbiti dal "*Piao*" rispettivamente: il "*Piano sul fabbisogno di personale*", il "*Piano della performance*", il "*Piano Anticorruzione*", il "*Pola*" sul "*lavoro agile*", nonché il "*Piano di razionalizzazione sulle dotazioni strumentali*" e il "*Piano delle azioni positive e azioni concrete*". Il Dm. n. 132/2022 ha esplicitato i contenuti del Piano, prevendo un apposito Schema-tipo per Enti con più di 50 dipendenti e uno schema "*semplificato*" cui sono tenuti gli Enti di minore dimensione organizzativa.

L'orizzonte cui gli uffici economico-finanziari e del personale degli Enti locali dovranno tendere è insito nel nuovo rilevante concetto della creazione del "Valore Pubblico", nuovo elemento della programmazione misurabile nella capacità di miglioramento del benessere complessivo (economico, sociale, ambientale, sanitario, etc.) del territorio, pianificabile mediante strategie funzionali strettamente connesse allo sviluppo economico sostenibile. Trattasi di una nozione figlia dell'idea - mai concretizzata a livello locale - di "performance" introdotta nella PA dal Dlgs. n. 150/2009, concepita come funzionale al progresso della qualità dei servizi offerti alla collettività.

In questo contesto, quello che interessa precipuamente il revisore è la – coerenza – degli obiettivi individuati dall'Ente con i documenti di programmazione finanziaria adottati dall' amministrazione. Qui l'Organo di revisione dovrà cimentarsi in una sorta di "reingegnerizzazione" dei propri processi di verifica, da orientare verso gli obiettivi declinati nella Sezione 2.1 del PIAO, denominata "Valore Pubblico". Andranno valutate le descrizioni formulate dall'Ente delle azioni e delle attività oggetto di pianificazione in concordanza con quelli che sono gli obiettivi declinati nelle sezioni Strategica (SeS) e Operativa (SeO) del Documento unico di programmazione (Dup) che, a loro volta, dovrà essere elaborato nella prospettiva del "Valore Pubblico". Trattando di coerente correlazione con gli obiettivi del ciclo della "performance" (comma 3-bis dell'art. 169 del Tuel) e della crescente enfasi sul concetto di integrità dell'Ente, da assicurare attraverso la trasparenza dell'azione amministrativa, il Legislatore ha introdotto – attraverso il Piao – un assunto terminologico che costituirà, nei prossimi anni, il vero "faro" d'indirizzo nella programmazione delle risorse umane (e dei conseguenti fabbisogni di spesa): il "Capita-

le Intellettuale" dell'amministrazione, da intendere come sviluppo/ottimizzazione del capitale umano ("capitale sociale") dell'Ente in relazione agli obiettivi fissati e all'insieme delle risorse e degli strumenti operativi a disposizione ("capitale strutturale"). La ricognizione del revisore dovrà qui focalizzarsi essenzialmente sulla Sezione 3 del Piao, deputata all'analisi descrittiva dell'organizzazione del capitale umano.

Sul piano pratico, un aspetto problematico concernente l'attività di controllo svolta dall'organo di revisione degli Enti locali riguarda la programmazione dei fabbisogni di personale sulla quale, come noto, è chiamato a rilasciare obbligatoriamente il proprio parere. A tal proposito appare logico ritenere che, a regime, nell'ambito dell'approvazione "complessiva" del Piao, l'organo di revisione operi in sinergia con tutti i soggetti chiamati a predisporre o svolgere attività consultive e di controllo sulle diverse parti del piano al fine di poter attestare la complessiva coerenza delle previsioni in esso indicate con le politiche assunzionali previste dall'Ente. Quindi, pur continuando a rilasciare il parere sulla singola sottosezione del Piao dedicata alla programmazione dei fabbisogni di personale, l'attività richiederà un riscontro di verifica della coerenza delle scelte assunzionali individuate nell'ambito del disegno programmatorio complessivo.

Aspetto che, con riferimento all'anno 2022 per gli Enti locali, presenta ulteriori profili di incertezza dovuti al difficoltoso coordinamento tra la disciplina previgente e la nuova disciplina attuativa del Piao.

Infatti, la disciplina sopra richiamata per gli Enti locali, ai fini dell'adozione del Piao per l'anno 2022, ai sensi dell'art. 8, comma 3 del Dm. n. 132/2022, individua il termine di 120 giorni successivi a quello di approvazione del bilancio di previsione, termine sul quale è aperto la discussione fra chi ritiene che i 120 gg. decorrano all'approvazione con delibera consiliare dell'Ente e chi ritiene che decorrano dal termine previsto dal Dm. e quindi dal 31 agosto 2022 con conseguente possibilità di approvare il Piao entro il 29 dicembre. Per completezza, inoltre, si ricorda che il Dpr n. 81/2022 all'art. 1, comma 2 ha previsto che "*Per le amministrazioni tenute alla redazione del PIAO, tutti i richiami ai piani individuati al comma 1 sono da intendersi come riferiti alla corrispondente sezione del PIAO*".

In tale quadro, una delle problematiche che rilevano riguarda gli Enti locali che ancora non hanno adottato il Piao e necessitano di approvare variazioni alla programmazione triennale dei fabbisogni di personale in quest'ultima parte dell'anno.

In proposito, una lettura strettamente aderente alla disposizione del Dpr. n. 81/2022, sopra richiamata, porterebbe a valutare negativamente l'approvazione di una variazione al piano dei fabbisogni di personale adottata seguendo l'iter procedimentale precedente (approvazione tramite delibera di Giunta), e quindi per poter allineare la programmazione all'attuale contesto normativo l'Ente dovrebbe necessariamente passare attraverso l'approvazione del Piao. Per contro, tuttavia, avendo previsto il Dm. n. 132/2022 l'adempimento entro i 120 giorni successivi al termine per l'approvazione dei bilanci di previsione (nell'ipotesi più estensiva fino al 29 dicembre 2022) per l'adozione del Piao, potrebbe valutare di effettuare la variazione del PTFP ancora con delibera di Giunta, rinviando la successiva adozione del Piao entro il termine di scadenza.

> ***Un aspetto problematico concernente l'attività di controllo svolta dall'organo di revisione degli Enti locali riguarda la programmazione dei fabbisogni di personale sulla quale, come noto, è chiamato a rilasciare obbligatoriamente il proprio parere***

Successo dei webinar dell'Inrl su Pnrr e progetti degli Enti Locali

Due incontri in streaming promossi dall'Inrl per chiarire i passaggi-chiave sull'utilizzo delle risorse Pnrr per gli enti locali

Successo di pubblico con un'ampia partecipazione di professionisti contabili ai due webinar organizzati dall'Inrl, nella prima metà di settembre, in collaborazione con Ancrel-Veneto, interamente dedicati al tema d'attualità 'Pnrr, i progetti degli enti locali' con la fattiva presenza di qualificati relatori provenienti dal mondo istituzionale ed accademico. Nel commentare positivamente gli esiti di questi due incontri online il presidente dell'istituto Monetta, ha sottolineato: *"Questi nostri incontri han voluto essere dei moduli di informazione e di formazione per il Pnrr, al fine di avvicinare i dirigenti dei ministeri dell'Interno e dell'Economia e Finanze agli amministratori locali, ai funzionari degli enti ed ai professionisti. In quanto ci siamo resi conto che molti comuni, piccoli e medi, hanno difficoltà strutturali per poter avviare qualsiasi tipo di progetto. Pertanto, riteniamo sia indispensabile che ci siano le giuste informazioni, direttamente dalle fonti ministeriali. Una fase propedeutica di grande importanza per far sì che il Pnrr possa avere una fase esecutiva con tutti i parametri adeguati."* A moderare i due eventi formativi era presente Massimo Venturato, presidente di ancrel-veneto che ha ricordato come: *"Questi webinar sono stati organizzati in settembre perché si è atteso l'emanazione delle varie circolari del Mef in merito alle procedure finanziarie e modalità di rendicontazione legate ai progetti che da qui al 2026 dovranno essere presentati dagli enti locali."* Sul pnrr sono stati già assegnati circa 70 miliardi di euro, ma continuano ad esserci problematiche da chiarire riguardo all'applicazione. Ecco perché l'inrl ha voluto organizzare questa sessione informativa e formativa di alto spessore, per fornire risposte concrete agli operatori.

Nello specifico Sonia Caffù, dirigente dell'ispettorato generale per la finanza delle pubbliche amministrazioni del mef ha sottolineato che *"Il punto cardine son proprio le circolari Mef, considerando che il primo impegno che coinvolge tutti è la trasformazione dell'economia del nostro paese, e quindi una accelerazione delle riforme necessarie."* Riguardo poi all'esame del pnrr, Caffù ha spiegato la modalità del 'milestones e target' che è la prima fase del piano, con l'uscita dei bandi e assegnazione delle risorse; per passare poi alla fase di raccolta dei progetti e gli obiettivi finali da portare a rendicontazione. Per ciascuna misura del piano, ogni ministero ha dato degli obiettivi sia ai propri dicasteri che agli attuatori del Piano. A livello pratico accanto a milestones e target, vi è l'assegnazione delle risorse finanziarie attraverso i decreti; in altre parole, i traguardi gli obiettivi e le scadenze. Successivamente Giorgio Centurelli, dirigente coordinamento delle attività di programmazione e attuazione del pnrr – mef, ha trattato il tema delle assunzioni a tempo determinato negli enti locali del personale e il conferimento degli incarichi professionali per la realizzazione dei progetti da pnrr ed infatti ha esordito sottolineando: *"Si stanno approntando proprio in queste settimane le procedure per assunzioni e conferimento incarichi. Per approcciare a questo ed altri temi, comunque, è doveroso chiarire che occorre affrontare con attenzione le differenze ed analogie con la gestione dei fondi strutturali come benchmark di riferimento, rispetto al pnrr. Il principale livello di differenziazione risiede nel fatto che sui fondi si parla sempre di spese rendicontate, mentre per i fondi pnrr si parla di un programma dove le tranche di finanziamento vengono trasferite dietro indicatori di target e progetti da realizzare. Ci siamo comunque dovuti dotare di regole di controllo e confortare così la commissione UE affinchè tutto il sistema funziona, per il rispetto del principio di sana gestione finanziaria."* Centurelli ha poi fatto un altro chiarimento: "*Se nei fondi strutturali la componente delle assunzioni del personale è sempre ammissibile; questo non è nel mondo dei pnrr che ha delle forti limitazioni, connesse al tipo di attività che coinvolge il personale sia interno che esterno. Infatti, ad esempio se nei fondi strutturali la consulenza e assistenza tecnica esterna è contemplata e si attesta sul 5-7% della spesa prevista. Nel pnrr questo passaggio non è ammissibile, esclude il campo di assistenza tecnica ed include certe voci solo se sono legate alla singola attuazione del progetto.*

L'amministrazione centrale titolare di interventi pnrr – ha poi chiarito Centurelli - *dovrà sempre indicare le specifiche attività e la tipologia di costo. Gli avvisi pubblici saranno sempre sottoposti al vaglio della ragioneria generale. E' anche possibile richiedere il superamento di certi limiti,*

che devono essere accordati sempre e comunque dalla ragioneria."

Riguardo poi al tema della rendicontazione legata al pnrr, tutto il processo di attuazione viene accompagnato da un processo di attenzione delle regole vigenti: nello specifico il rispetto delle procedure concorsuali anche riguardo alle risorse esterne alla pubblica amministrazione. Tutto sempre sottoposto ai controlli interni e della stessa commissione europea, con un processo di audit molto rigido. Centurelli ha infine affrontato il tema della rendicontazione dei costi del personale, analizzando dai costi reali (spese effettivamente sostenute) ai documenti giustificativi per aver diritto ai rimborsi. Si tratta del processo ordinario di rendicontazione, come avviene per i fondi strutturali.

E' stata poi la volta di Jacopo Bercelli, docente di diritto regionale che si è soffermato sulle gare e appalti sui progetti di investimento da pnrr, ricordando che *"Il Consiglio di Stato ha avuto l'incarico di riscrivere un codice di appalti più snello, semplificato. Questo per consentire una semplificazione per le Gare a appalti sui progetti di investimento da Pnrr degli enti locali con relative modalità operative. E ci si è ispirati ai Principi Generali del Diritto Amministrativo e delle Procedure delle Gare. Da qui il ruolo-chiave dei due principi già individuati per il Pnrr: il Principio di Semplificazione e Principio di Digitalizzazione."*

E sul tema della contabilizzazione si è soffermata Paola Mariani, Dirigente della Ragioneria Generale dello Stato – Ministero dell'Economia e delle Finanze che ha trattato il tema della gestione delle risorse da PNRR negli enti locali che ha esposto le modalità di contabilizzazione e semplificazioni contabili, illustrando anche i compiti dei soggetti attuatori (enti locali), dalle responsabilità all'attuazione, alla realizzazione totale dell'investimento.

"Il bilancio dell'ente attuatore – ha ricordato Mariani - *dovrà avere una 'coerenza specifica', da qui il documento di programmazione che dovrà sempre essere coerente con le decisioni che l'ente avrà assunto formalmente, per assicurare una conseguente sostenibilità degli investimenti. Inoltre, tra gli obblighi del soggetto attuatore vi è il rispetto dei cronoprogrammi attuativi e di spesa. Da tener presente* – ha poi concluso Mariani - *che l'amministrazione centrale, in caso di acclarata negligenza, può avviare un procedimento di revoca del finanziamento ottenuto. E' quindi opportuno che l'ente attuatore si doti di atti di indirizzo e di controllo contabile interno."*

A completare l'ampia analisi che ha animato i due webinar, l'intervento del magistrato della Corte dei Conti (sezione di controllo dell'Emilia Romagna) Tiziano Tessaro che ha illustrato le modalità dei controlli della Corte dei Conti sugli investimenti, con puntuali riferimenti ai comportamenti degli enti e degli organi di controllo. Il tema sull'attività di controllo dell'organo di revisione è stato infine trattato da Massimo Venturato, Presidente di Ancrel-Veneto.

LO SCAFFALE

La riforma del Terzo Settore

Editore: Centro Studi Castelli

Edito dal Centro Studi Castelli, ed inserito nella collana 'Ratio in tasca', questo libro tecnico-professionale è una vera e propria guida completa operativa sulla tanto attesa (e finalmente realizzata) riforma del Terzo Settore. Al suo interno tutti gli aspetti pratici, gli adempimenti, le soluzioni statutarie da poter adottare e le soluzioni ottimali per le imprese sociali. Un prezioso vademecum anche per i professionisti contabili che devono approcciare a questi nuovi scenari che attengono uno degli ambiti più dinamici e diversificati del sistema-paese. Ad arricchire questo utile manuale, i più recenti aggiornamenti della normativa, schemi e tavole riepilogative. E' bene ricordare, come viene anche sottolineato in questo manuale, che la riforma è stata ulteriormente oggetto di revisione, a seguito dei Decreti correttivi ed integrativi del 2018 (D.Lgs. n. 95 sull'Impresa sociale e D.Lgs. n. 105 sul Codice del Terzo Settore) e della Legge n. 136/2018, che ha convertito il D.L. n. 119/2018 (Decreto fiscale).

Memento contenzioso tributario

Editore: Giuffè Francis Lefebvre

Il volume, disponibile da metà ottobre, spiega con taglio pratico e immediato come e in che termini impugnare i provvedimenti di accertamento e riscossione dei tributi**,** esaminando le regole del processo avanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali nonché del giudizio di Cassazione, integrate con la giurisprudenza più attuale e la prassi più rilevante. Viene esaminato come e quando impugnare un atto dell'Agenzia delle Entrate, dell'Agente della riscossione o degli altri enti impositori, con particolare attenzione ai casi in cui il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo**.** Si illustra l'iter per il tentativo di mediazione, per l'istanza di sospensione cautelare del pagamento delle imposte in pendenza di giudizio e come impugnare le sentenze sfavorevoli. Viene effettuata un'approfondita disamina delle regole generali sul processo tributario: giurisdizione e competenza delle Commissioni tributarie, atti impugnabili, modalità di notifica degli accertamenti e dei ricorsi, spese del giudizio e mezzi di prova, il tutto in maniera chiara e concreta, con l'aiuto di numerose schede, diagrammi, tabelle e di un corposo indice analitico. Un esteso esame è riservato anche agli strumenti alternativi di prevenzione e definizione del contenzioso.

CentroStudi RevisioneLegale

ISTITUTO NAZIONALE REVISORI LEGALI

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** *
- Indipendenza e obiettività del Revisore - *1 ora, 1 credito formativo* - Codice Materia **A.4.4** *
- 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 accreditati dal CNDCEC per la formazione obbligatoria dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili per l'anno 2022
nonchè 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

GR

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.