

IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione
professionale del Revisore Legale



- Il decreto correttivo del Codice della Crisi d'Impresa
- La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione
- PNRR, il punto dell'Anci sulle nuove regole
- Il disegno di Legge sull'Intelligenza Artificiale



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



IL GIORNALE DEL REVISORE

SOMMARIO

EDITORIALE

La revisione legale, tra etica e... intelligenza artificiale pag. 04

Codice della Crisi d'impresa: le novità del III Decreto Correttivo pag. 06

La documentazione e l'archiviazione del lavoro di revisione
Roberto Belotti pag. 10

L'organismo di vigilanza, 'bussola' nei controlli societari
Massimiliano Annetta pag. 14

Il Punto sul PNRR dall'Osservatorio ANCI pag. 16

Il Decreto sull'Intelligenza Artificiale, atto primo pag. 19

La rendicontazione di sostenibilità
Luigi Esposti pag. 22

ENTI LOCALI

Riforma della contabilità pubblica "Accrua"
obiettivi, principali novità e stato dell'arte dell'attuazione
Giuseppe Vanni pag. 24

STAMPA ECONOMICA

Sindaci-revisori, un tetto ai danni da risarcire
In un articolo di Luciano De Angelis apparso su ItaliaOggi, la esaustiva
disamina del nuovo articolo 2407 del Codice Civile pag. 27

DALL'ESTERO

IASB pubblica i chiarimenti sulle misurazioni dell'IFRS9 relative
agli strumenti finanziari pag. 28

DALL'ITALIA

Sentenza della Corte Costituzionale in materia di revisione legale
..... pag. 29

LO SCAFFALE pag. 30

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 Antonio Salandra 18 - 00187 Roma

DIRETTORE RESPONSABILE
Andrea Lovelock - ufficiostampa@revisori.it

SEGRETERIA DI REDAZIONE
redazione@revisori.it

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

La revisione legale, tra etica e... intelligenza artificiale

Che piaccia o no la figura del Revisore Legale ha ormai assunto una importanza decisiva per le sorti dell'imprenditoria privata italiana e per il riequilibrio dei conti in gran parte degli oltre 8.000 comuni italiani dove i conti, da tempo, non tornano e sono sotto i riflettori della Corte dei Conti.

Anche nella composizione negoziata e nel decreto correttivo del Codice della Crisi, ritoccato per la terza volta, il ruolo dei revisori legali è decisivo e sempre più al di sopra delle parti. Ed è proprio in questo ambito che ci si gioca la partita più delicata: il sistema ordinistico è in pressing continuo sulle forze politiche e presente soprattutto negli ambienti parlamentari, per acquisire patenti e pertinenze che in molti casi attengono alla libera professione ed a profili professionali solidamente costruiti su percorsi formativi di

altissimo livello. Proprio per questo gli sforzi dello stesso INRL si sono concentrati nell'allestimento di percorsi formativi di alto profilo, con docenti all'insegna dell'eccellenza per garantire agli iscritti quella preparazione indispensabile per affrontare compiti che riservano anche responsabilità civili e penali non certo marginali. Vantarsi di vittorie di parrocchia, semplicemente per accrescere la credibilità agli occhi degli iscritti al sistema ordinistico, è quanto mai sintomo di nervosismo e di manie d'onnipresenza che non sposta di un millimetro quelle che sono competenze e prerogative della 'professione' di revisore legale che proviene dalla legislazione europea. Legislazione, che è sempre bene ricordare a chi ha seri problemi di memoria, è superiore alla legislazione nazionale e quindi, prima o poi, ci si deve adeguare e deve essere appli-



cata con rigore. Tanto più che proprio da Bruxelles sono giunti, in più di una occasione, i propositivi di smantellare alcuni sistemi ordinistici che nella stragrande maggioranza dei paesi della UE semplicemente non esistono.

C'è poi una rilevanza etica nell'attività professionale del revisore legale, che lo stesso INRL ha più volte rivendicato: un'attività che deve soprattutto rispettare i dettami della Costituzione Italiana, la più bella del mondo, che all'articolo 41 recita testualmente: *“L'attività economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.”* E' questo un passaggio cruciale dove si fa esplicito riferimento al concetto di 'controllo' visto come strumento di tutela sia per chi svolge l'attività economica, e quindi gestisce una azienda privata o un ente pubblico, sia per la collettività.

Non a caso, nella stessa riforma della revisione contabile, divenuta revisione legale dei conti annuali e consolidati, con la Direttiva 39/2010, i legislatori dell'Unione Europea hanno inteso accentuare il ruolo super partes dei revisori, con la enunciazione del Principio di Terzietà ed al tempo stesso contestualizzarne le responsabilità civili e penali. Così come tra i principi internazionali ribaditi dalla regolamentazione europea vengono menzionati l'integrità, l'obiettività, e la riservatezza, a tutela non soltanto dell'attività professionale tutta improntata sul controllo contabile, ma anche della impresa presso la quale si svolge l'operato. Ed è proprio questo accresciuto valore dell'attività professionale riconosciuta dall'Unione Europea alla revisione legale ad imporre ai soggetti che la esercitano una rettitudine ed una disciplina comportamentale che devono sempre essere presenti nello svolgimento del monitoraggio contabile, soprattutto a beneficio delle realtà 'controllate', siano esse imprese private o enti locali. E questo perché - come lo stesso Istituto Nazionale Revisori Legali ha sempre cercato di evidenziare - l'attività di revisione deve essere vista come 'investimento' e non certo come un 'costo' o addirittura un possibile 'peso' per l'impresa. Così come è bene ricordare che l'Istituto Nazionale Revisori Legali fa parte della Commissione istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze per l'elaborazione dei principi di etica e indipendenza. Si tratta di due concetti legati assieme a filo doppio. Non a caso l'indipendenza



a livello normativo per il Revisore Legale trova la sua massima enunciazione nell'art 10 del Dlgs 39/2020 modificato dal Dlgs 135/2016 dove viene disciplinato e vengono attuati i principi di indipendenza.

E proprio riguardo al delicato tema dell'Etica è d'obbligo analizzare l'irrompere della tecnologia, dei social media e dell'Intelligenza Artificiale, la nuova declinazione nell'attività professionale per la quale è altrettanto importante seguire un percorso etico in linea con i principi costituzionali e i dettami cristiani, oltre ad essere un dovere morale, equivale a conquistare la fiducia degli interlocutori, acquisire e nel tempo consolidare una 'reputazione' oltreché una qualificazione professionale. Tanto più se - come nel caso dei revisori legali - queste attività attengono al controllo, al monitoraggio contabile che oggi, per legge, riguarda anche le piccole e medie imprese. Un universo, quello delle PMI che in Italia - è bene ricordarlo - rappresentano il 94% del tessuto produttivo nazionale. Lo stesso Istituto Nazionale Revisori Legali ha recentemente potenziato la sua attività social proprio per assicurare a tutti i suoi iscritti una puntuale comunicazione professionale ed un costante aggiornamento sulle novità e sulle sentenze che attengono l'attività di revisione.

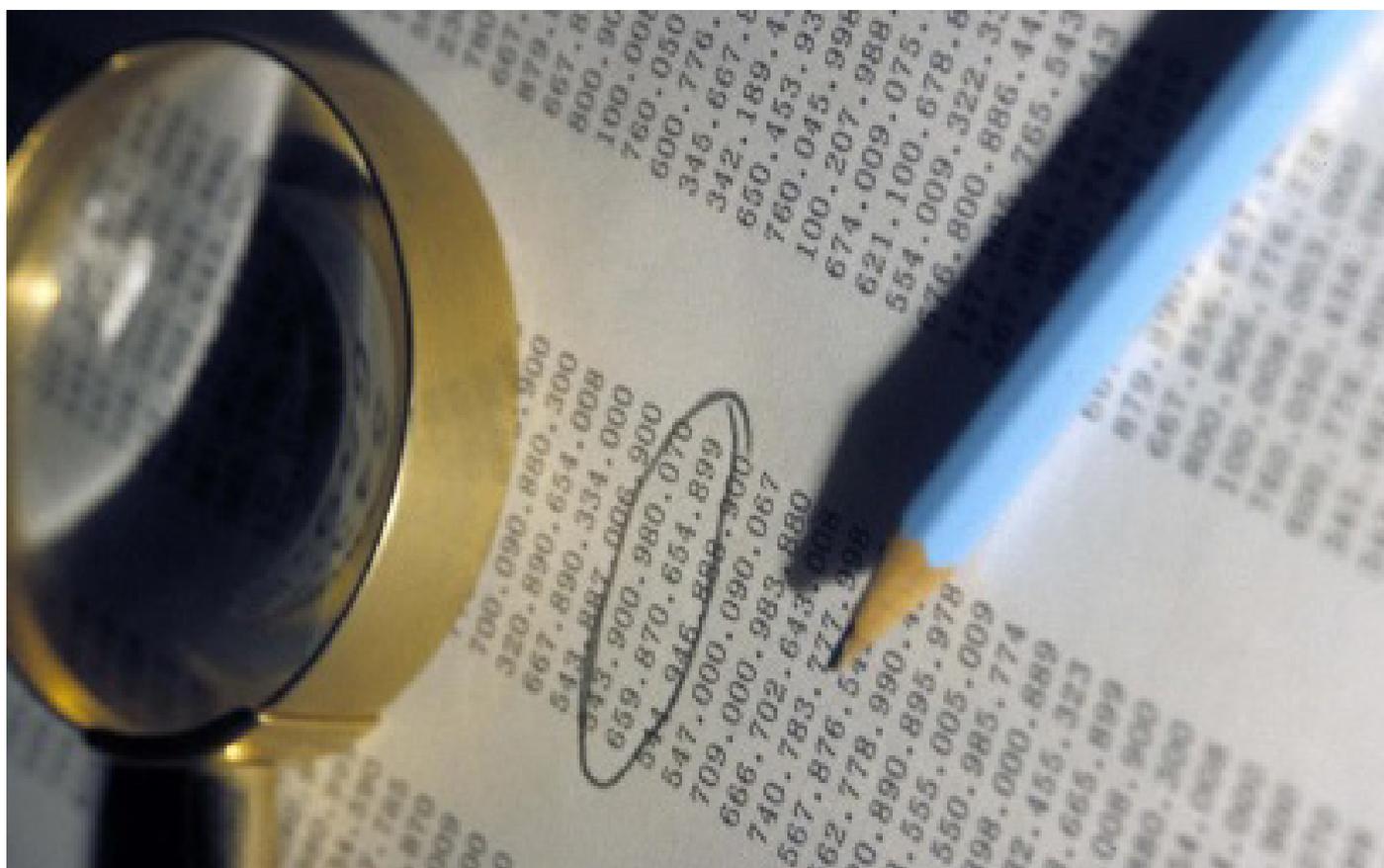
L'accordo con la società Easyconsulting, che vanta una pluriennale esperienza nel web marketing e nella comunicazione sui canali social, va proprio in questa direzione.

Codice della Crisi d'impresa: le novità del III Decreto Correttivo

Una sintetica panoramica sulle principali novità apportate alle disposizioni già precedentemente ritoccate

Lo schema di decreto legislativo è composto di oltre **50 articoli**, recante disposizioni integrative e correttive al **Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza** di cui al decreto legislativo n. 14/2019. Si tratta del terzo correttivo apportato al Codice e si inserisce nel quadro degli impegni assunti col PNRR. In particolare, lo schema di decreto legislativo approvato in prima lettura dal Consiglio provvede a correggere taluni difetti di coordinamento normativo emersi a seguito dei precedenti correttivi, a emendare alcuni errori materiali ed aggiornare i riferimenti normativi, nonché a fornire chiarimenti ad alcuni dubbi interpretativi emersi in sede di applicazione del codice. Nel correttivo appare di estrema rilevanza la novella

dell'articolo **25-octies** che specifica l'obbligo di segnalazione degli indizi di precrisi in capo al soggetto preposto alla revisione legale dell'impresa (organo di controllo esterno). Di conseguenza, dopo una disamina delle parti integrative dell'articolo 25- *octies*, il seguente speciale si sofferma sull'attività dell'organo preposto alla revisione legale dell'impresa, e i doveri e le responsabilità in ordine all'emersione anticipata della crisi d'impresa (rinviando ad altri contributi della stessa autrice, le funzioni ed i doveri di segnalazione dell'organo di controllo interno). Qui di seguito, in estrema sintesi, le sei maggiori novità del Decreto.



1) Crisi d'impresa art. 25-octies: obbligo di segnalazione dell'organo di controllo

Lo Schema del correttivo integra la disposizione dell'art. 25 -octies del Codice della crisi d'impresa, estendendo l'obbligo di segnalazione all'organo di controllo di revisione. In particolare, la novella sarebbe contenuta nella prima parte della disposizione, laddove il comma 1 dell'art. 25-octies verrebbe così modificato: "1. L'organo di controllo societario e il **soggetto incaricato della revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni, segnalano per iscritto all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17 (accesso alla composizione negoziata quale strumento di composizione degli indizi di precrisi)**".

- a) Il Codice della crisi adotta la nozione di emersione e prevenzione anticipata della crisi d'impresa attraverso gli strumenti aziendalistici. Pertanto, l'obbligo dell'organo di controllo si fonda sulla **segnalazione tempestiva e motivata, trasmessa** all'organo amministrativo con mezzi che ne assicurano la prova dell'avvenuta ricezione, che indichi un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese.
- b) Il carattere di **tempestività verrebbe definito nel terzo correttivo nel termine temporale di sessanta giorni dalla conoscenza degli indizi di precrisi.**

2) Crisi d'impresa art. 25-octies: contenuti dell'obbligo di segnalazione

Al fine di agevolare la prevenzione di un eventuale crisi d'impresa, il terzo correttivo aggiunge il **comma 2-bis**, dopo il comma 2, prevedendo che l'organo societario e il soggetto incaricato alla revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni:

- il collegio sindacale o unico sindaco nell'ambito del dovere di vigilanza ex art. 2403, c.c.; e
 - il revisore legale o società di revisione, nell'ambito dell'attività di revisione ai sensi del D.lgs. 39/2010 e secondo le responsabilità trattate dai principi di revisione internazionali Isa (Italia);
- devono verificare se sussistono gli **indizi di precrisi** come definiti dalle lettere a), b) e c) del comma 3 dell'articolo 3 del Codice della crisi:

- a. rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprendito-

riale svolta dal debitore;

- b. verificare la **sostenibilità dei debiti** e le **prospettive di continuità aziendale** almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i **segnali (indicatori quantitativi)** che prima dell'emersione della crisi o dell'insolvenza, ne agevolano la prevenzione ;
- c. ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento (di cui all'articolo 13, al comma 2, Codice).

3) Crisi d'impresa art. 25-octies: gli indizi di precrisi

Sono indicatori quantitativi (**indizi precrisi, o segnali**) per la rilevazione dell'emersione anticipata della crisi o dell'insolvenza dell'impresa (comma 4 , art. 3):

- a. l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- b. l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
- c. l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;
- d. l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1- Segnalazioni dei creditori pubblici qualificati.

4) Crisi d'impresa art. 25-octies: funzioni e doveri della revisione legale

Le modifiche all' art. 25 -octies, andrebbero a confermare il principio generale del Codice che si fonda sulla prevenzione ed emersione anticipata dell'eventuale e probabile crisi attraverso il monitoraggio interno ed esterno dell'impresa, che responsabilizza gli amministratori ad attivarsi preventivamente con gli **adeguati assetti e misure idonee** atti a garantire la continuità aziendale (o *going concern*).

Quanto alla figura del soggetto preposto (revisore, o società di revisione, o sindaco che svolge la funzione di revisore) alla revisione dell'impresa (e all'espressione del giudizio sul bilancio d'esercizio), questi svolge l'attività di revisione ai sensi del D.lgs. 39/2010, finalizzata anche al controllo e alla verifica della continuità azien-



dale e del sistema di controllo interno, in conformità ai principi di revisione internazionali ISA (Italia).

In particolare:

- il principio di revisione **ISA (Italia) 570**, tratta delle responsabilità del revisore di verificare attraverso le attestazioni prodotte dalla direzione aziendale, (e dal management), il presupposto della continuità aziendale ai fini della redazione del bilancio. Detto presupposto è verificato se l'impresa è in grado di continuare a svolgere la propria attività come entità in funzionamento. Il principio elenca e descrive gli eventi e circostanze che possono far sorgere dubbi sul presupposto del *going concern*, anche con riferimento alle imprese di dimensioni minori, ed elenca dettagliatamente gli indicatori finanziari, gestionali e di altra natura dai quali dedurre l'esistenza o meno di incertezze significative.

- Il principio di revisione **ISA (Italia) 315**, tratta la responsabilità del revisore nell'individuazione e valutazione dei rischi di bilancio attraverso la comprensione del contesto dell'impresa e del sistema di controllo interno. Con riferimento a quest'ultimo il revisore deve valutare se il sistema configurato, secondo il principio di scalabilità (rispetto alle dimensioni e complessità dell'impresa o dell'ente) messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'ente, è adeguato alla finalità

di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi istituzionali con riferimento all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza delle attività ed alla conformità alle norme e ai regolamenti applicabili, attraverso cinque componenti correlate: l'ambiente di controllo; il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio; il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno; il sistema informativo e la comunicazione; le attività di controllo.

5) Crisi d'impresa art. 25-octies: adeguati flussi informativi

Il terzo correttivo sembra confermare le indicazioni del Codice della crisi riguardo una chiara **mappatura dei doveri e responsabilità dei soggetti**:

- **interni** alla società (organo amministrativo e di gestione e organo di controllo societario^[3]);
- **esterni** alla società (organo di revisione, creditori pubblici qualificati, e Organismo di vigilanza, ODV, se previsto).
- In detta mappatura assume rilevanza l'assetto dei flussi informativi che non può prescindere dal fattore tempo, ovvero dalla **tempestività** che misura l'adeguatezza dei flussi informativi per l'emersione e la conoscenza anticipata di circostanze potenziali od effettive che possano prefigurare un probabile rischio di crisi dell'impresa.

6) Crisi d'impresa art.25-octies: note conclusive

- L'articolo 379 del D. Lgs. 14/2019, CCII, sancisce espressamente l'obbligo in capo alle società a responsabilità limitata, e alle società cooperative, al verificarsi delle "disposizioni" previste dall'articolo 2477, commi 2,3, c.c., di provvedere alla nomina dell'organo di controllo o del revisore.
- Nell'ambito dell'esercizio dei propri doveri, dovrà rendere una dichiarazione, nella propria relazione annuale di giudizio sul bilancio, in ordine ad "eventuali incertezze significative relative ad eventi e circostanze la continuità aziendale". (art. 14, lettera f, D.lgs. 39/2010 modificato dal D.lgs. 135/2016)
- Per organo di controllo si intende nella S.p.a. ovviamente il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza o il comitato per la gestione e il controllo, nelle varie declinazioni a seconda del modello di governance adottato, e invece nelle Srl, si tratta del collegio sindacale o del sindaco unico

DAL 2011 IL SOFTWARE PER I SINDACI ED I REVISORI

- Software cloud nativo
- Monoutenza e Multiutenza (Team)
- Anagrafiche (clienti del revisore) illimitate
- Esercizi illimitati (permette la retroattività senza costi aggiuntivi)
- Assistenza telefonica e training (col solo limite della ragionevolezza) inclusi
- Webinar periodici per approfondimenti e aggiornamenti

"Revisoft[®] Sindaci e Revisori è il software più utilizzato in Italia dalle società di revisione (ragionevolmente anche da revisori individuali)"

Il 29 Gennaio 2024 il M.E.F. ha pubblicato l'annuale statistica sullo stato della revisione in Italia, basata sulle informazioni del Registro dei revisori, oltre ad un sondaggio svolto fra le società di revisione dal quale risulta che Revisoft ha nettamente la più ampia diffusione.

L'ACCERTAMENTO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE E LA SOSTENIBILITÀ DEI DEBITI A DODICI MESI PER PREVENIRE LA CRISI DELL'IMPRESA

Revisoft[®] Crisi d'impresa è la soluzione che permette di adempiere al precetto legislativo ed avvicinare l'imprenditore all'informativa finanziaria.

Permette al revisore di accertare la continuità aziendale ed al consulente di offrire una prestazione professionale con l'utilizzo delle risorse già disponibili nell'impresa.



La documentazione e l'archiviazione del lavoro di revisione

di **Roberto Belotti** – docente Alta Formazione Inrl

Il revisore deve ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto del giudizio espresso sul bilancio, di conseguenza, nell'esercizio della propria attività di controllo, il revisore deve redigere e conservare la **documentazione del lavoro** che comprovi come egli è giunto a formarsi il giudizio sul bilancio esaminato (R. D'Alessio, E. Bozza, V. Antonelli, R. Marcello "La revisione legale negli Isa Italia" Maggioli editore 2015, pag. 539).

L'appropriata documentazione del lavoro di revisione, infatti, riveste un ruolo fondamentale soprattutto ai fini probatori del lavoro svolto e delle conclusioni a cui è giunto il revisore nella propria relazione. Il quadro normativo e dei principi di revisione dettano regole generali al riguardo, e questo comporta l'adozione da parte del revisore di un approccio metodologico che declini le regole generali in comportamenti concreti (E. Bozza "Il fascicolo di revisione: regole di organizzazione, redazione e custodia" in Società e Contratti, Bilancio e Revisione n. 12/23 pag. 92). In sostanza la documentazione del lavoro di revisione fornisce i) l'**evidenza** degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli **obiettivi di revisione** nonché ii) l'**evidenza** che lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili. Documentare in modo appropriato il lavoro di revisione è attività fondamentale anche ai fini del **controllo di qualità** in quanto l'articolo 20 d.lgs. 39/10 prevede infatti che gli iscritti nel registro dei revisori che non svolgono attività di revisione legale su enti di interesse pubblico (E.I.P.), sono soggetti a controllo di qualità almeno ogni sei anni (termine ridotto alla metà in caso di revisione di E.I.P.).

Va sottolineato inoltre che le carte di lavoro, al di là della loro forma o del supporto cartaceo o elettronico su cui vengono archiviate, sono l'unica evidenza probativa del lavoro svolto e del loro contenuto, da cui, anche in forma sintetica, devono evincersi le scelte fatte, i **controlli eseguiti** e le conclusioni raggiunte; le **spiegazioni verbali** da

parte del revisore infatti, non rappresentano di per sé un ausilio adeguato a comprovare il ruolo svolto o le conclusioni raggiunte, ma possono essere utilizzate per spiegare/chiarire le informazioni contenute nella documentazione della revisione (cfr. Isa Italia 230 § A5).

Il principio di revisione internazionale Isa Italia 230 § 1 tratta della **responsabilità del revisore** nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio e cioè le cd. "*carte di lavoro*" contemplando inoltre nell'**appendice** altri principi di revisione che contengono specifiche regole e linee guida in tema di documentazione.

La **finalità della revisione** contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio (Isa Italia 200 § 3); per raggiungere tale obiettivo il revisore deve acquisire ogni elemento necessario (**evidenze o elementi probativi**) a consentirgli di affermare, con **ragionevole certezza**, che il bilancio è redatto in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento (F. Bava "La revisione del bilancio", Giuffrè, 2019, pagina 13). Ne consegue, come anzidetto, che il revisore deve redigere, acquisire e custodire una documentazione del lavoro che sia in grado di provare, ad una persona esperta che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, come sia giunto ad esprimere il proprio **giudizio sul bilancio** esaminato (Isa Italia 230 § 8).

La documentazione del lavoro comprende tutti i documenti redatti ed acquisiti dal revisore a dimostrazione delle informazioni utilizzate, delle procedure svolte e delle informazioni ricevute. In particolare, la **documentazione della revisione contabile** deve fornire (Isa Italia 230 § 2):

- a) **evidenza** degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli **obiettivi** generali;
- b) **evidenza** che lavoro di revisione sia stato **pianificato** e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

La **documentazione del lavoro di revisione** contabile conosciuta nella prassi operativa come "**carte di lavoro**"

comprende tutti i documenti redatti ed ottenuti dal revisore a dimostrazione delle informazioni utilizzate, delle procedure di revisione svolte, dei dati ricevuti e delle conclusioni raggiunte (cfr. R. D'Alessio, V. Antonelli, E. Bozza, R. Marcello, citato, pag. 540; Isa Italia 230 § 6 lettera a).

Le **carte di lavoro** e i documenti relativi all'incarico di revisione, devono essere **accessibili** ai componenti del collegio sindacale per l'intero periodo dell'incarico nonché per il successivo periodo di conservazione (10 anni dalla data di emissione della relazione al bilancio; generalmente il presidente è responsabile della conservazione degli atti e dei documenti, è comunque possibile che il collegio si organizzi diversamente ("Revisione legale 2024", Memento Pratico, Giuffrè Francis Lefebvre, pag. 89).

L'articolo 10-quater comma 7 d.lgs. 39/10 che disciplina l'aspetto della **custodia** delle carte di lavoro disponendo come il revisore o la società di revisione debba creare un **fascicolo di revisione** (corrisponde al **file di revisione**) per ogni revisione legale contenente, fra le altre cose, tutti i dati e documenti rilevanti a sostegno della propria relazione, stabilisce tuttavia che tali documenti sono "*conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono*".

L'**ISQC1** stabiliva chiaramente che "*a meno che leggi o regolamenti non specifichino diversamente, la documentazione dell'incarico è di proprietà del soggetto abilitato*" (cfr. ISQM1 § 83-85).

A suo tempo **Assonime**, aveva anche evidenziato come l'abrogato libro della revisione fosse di proprietà della società revisionata, mentre le carte di lavoro sono di proprietà del revisore comportando una sorta di inaccessibilità ai soci, agli amministratori e ai terzi (circolare Assonime n. 3 del 3/05/10). L'inaccessibilità inoltre riguarderebbe anche i sindaci non incaricati della revisione legale nei confronti dei quali, tuttavia, esiste però l'obbligo di informativa (articolo 2409-bis c.c.).

In particolare, il principio di revisione ISQM1 § 83 dispone che la conservazione della documentazione dell'incarico può includere la gestione della **custodia**, dell'**integrità**, dell'**accessibilità** e della **recuperabilità** dei dati sottostanti e della relativa tecnologia. La conservazione della documentazione dell'incarico, peraltro, può comportare l'utilizzo di applicazioni IT. L'integrità della documentazione dell'incarico, tuttavia, può essere compromessa qualora venga alterata, integrata o cancellata senza la relativa autorizzazione ovvero se sia perduta o danneggiata in modo permanente.

Una buona prassi è quella di istituire un registro di accesso i fascicoli di revisione dove annotare la persona legitti-

mata ad accedervi; i presidi di sicurezza varieranno a seconda che le carte di lavoro siano **archivate su supporto informatico** (*password* tra i membri del team dell'incarico, firewall, copie di backup periodiche) oppure su **supporto cartaceo** (archiviazione in manuali sottochiave accessibili agli autorizzati).

Le carte di lavoro possono essere **rese disponibili** ai seguenti soggetti:

- al **cliente** in relazione ai documenti rilevanti per l'azienda che non pregiudicano la validità del lavoro svolto;
- al **revisore successivo**;
- all'**Autorità giudiziaria** in base alle norme di legge;
- ai **terzi** dopo che il revisore ne abbia valutato la necessità e previa autorizzazione scritta dell'azienda (ad esempio al consulente della società oppure a un sindaco).

In dottrina è stato chiarito che il revisore non ha alcun obbligo giuridico di mettere a disposizione di soggetti terzi le carte di lavoro che sono di sua proprietà (Assirevi, documento n. 180/2014).

Le **carte di lavoro** devono essere predisposte in **modo tempestivo** (Isa Italia 230 § 7); non esiste un termine rigido e prefissato ma, come per altri aspetti della revisione vale la regola del comportamento professionale/buonsenso. La **predisposizione tempestiva** della documentazione della revisione, sufficiente ed appropriata, contribuisce a migliorare la qualità di quest'ultima e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione. La documentazione **predisposta successivamente** allo svolgimento del lavoro di revisione, risulta verosimilmente meno accurata della documentazione predisposta **durante lo svolgimento** dello stesso (Isa Italia 230 § A1).

Le norme di legge ed i principi di revisione **non indicano regole analitiche** con riferimento alle modalità concrete di redazione delle carte di lavoro, di modo che ogni revisore legale, dovrà autonomamente stabilire le **direttive e procedure** con le quali documentare il lavoro di revisione. Se le grandi società di revisione contabile hanno un loro **format** di carte di lavoro, non esiste un **format standard** valido per tutti e per ogni evenienza in quanto, la forma, il contenuto e l'ampiezza della documentazione dipendono da fattori quali (Isa Italia 230 § A2):

- la dimensione e la complessità dell'impresa;
- la natura delle **procedure di revisione** da svolgere;
- i rischi di errori significativi identificati;
- la rilevanza degli elementi probativi acquisiti;
- la natura e la portata delle eccezioni identificate;
- la necessità di documentare una conclusione o gli ele-

menti a supporto di una conclusione non facilmente desumibili sulla base della documentazione del lavoro svolto o degli elementi probativi acquisiti;

- la metodologia di revisione e gli strumenti utilizzati.

La **regola generale** da seguire è quella secondo cui un revisore esperto, ma non coinvolto nell'incarico di revisione, dalla lettura delle carte di lavoro, possa comprendere (Isa Italia 230 § 8):

- a) la **natura**, la **tempistica** e l'**estensione** delle procedure svolte per uniformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari;
- b) i risultati delle procedure di **revisione svolte** e gli elementi probativi acquisiti;
- c) gli **aspetti significativi** emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, il revisore deve indicare (Isa Italia 230 § 9):

- a. gli **elementi identificativi** delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica;
- b. chi ha **svolto** il lavoro di revisione ed in quale data è stato completato;
- c. chi ha **riesaminato** il lavoro di revisione svolto, nonché la data dell'estensione di tale riesame.

Spesso il revisore effettua verifiche su **documenti incompleti**, preliminari, bozze di bilancio, bilanci di verifica non definitivi, fac-simile di documenti. Il principio di revisione Isa Italia 230 § A4 dispone che **non è necessario** che il revisore includa nella documentazione della revisione le **bozze superate** delle carte di lavoro ed i bilanci o le versioni superate di documenti corretti per errore di stampa o di altra natura oppure duplicati di documenti. Le carte di lavoro non possono essere conservate in "**bozza**" ma alla fine del lavoro devono essere riportate in **forma definitiva**.

La **data della relazione** di revisione contraddistingue la **conclusione** del lavoro, in quanto il giudizio in essa contenuto si è basato sugli elementi probativi acquisiti fino a quella data; il revisore, infatti, deve raccogliere la documentazione in un file e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione (Isa 230 § 14). Secondo l'articolo 10-quater comma 7 d.lgs. 39/10 il fascicolo di revisione è chiuso **entro 60 giorni** dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione di revisione.

Dopo il **completamento del file di revisione** nella versio-

ne definitiva, il revisore **non deve cancellare** o **eliminare** documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione (Isa Italia 230 § 15). Qualora il revisore ravvisi la necessità di **modificare** la **documentazione** della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file egli, indipendentemente dalla natura e dalle modifiche o dalle aggiunte da portare deve documentare:

- 1) le **specifiche ragioni** che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte;
- 2) **quando e da chi** tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

Un esempio di una circostanza in cui il revisore può **ritenere necessario modificare** la documentazione della revisione o aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento della raccolta della stessa nella versione definitiva, è costituita dall'esigenza di **illustrare meglio** la documentazione esistente a seguito di commenti ricevuti nel corso delle ispezioni svolte nell'ambito del monitoraggio da soggetti interni o esterni (Isa Italia 230 § A24).

Non occorre necessariamente **conservare nei file** di revisione copia di tutte le registrazioni e la documentazione contabile della società che non rappresentino elementi di probativi della revisione; nella **prassi** si ritiene utile acquisire nelle carte il lavoro la **documentazione aziendale significativa**, evitando di includere tutta la documentazione contabile analizzata che, peraltro, appesantirebbe i file di revisione, senza apportare alcuna modifica pratica.

È indispensabile tuttavia riportare, nelle carte di lavoro dove **sono formalizzati** i test che richiamano la **documentazione contabile non inclusa** nei file di revisione, gli elementi che identificano la stessa con certezza. Di seguito **si riporta una check list** che aiuta a comprendere quali siano le carte di lavoro fondamentali da comprendere in un fascicolo di revisione (E. Bozza, "Il fascicolo di revisione: regole di organizzazione, redazione e custodia", citato, pag. 96)

Nella prassi si usano archiviare le carte lavoro in distinti file contenenti:

1. **carte di lavoro correnti**, ossia riferite all'esercizio oggetto di revisione contabile (**file corrente**);
2. **carte di lavoro permanenti**, ossia utilizzabili su una scala temporale che va oltre l'esercizio oggetto di revisione (**file permanente**).

Lo scopo è facilitare l'accesso e la reperibilità delle informazioni contenute nelle carte di lavoro; per tale scopo è

buona prassi inserire nei **file** della revisione un indice delle carte lavoro (cfr. R. D'Alessio, V. Antonelli, E. Bozza, R. Marcello "La revisione legale negli Isa Italia" citato pag. 547).

Le carte lavoro vanno organizzate seguendo un'**indicizzazione standard** stabilita dal revisore nell'ambito del proprio approccio metodologico; l'indicizzazione consente infatti di:

- identificare e reperire facilmente le carte lavoro nel corso dell'incarico o successivamente alla chiusura dello stesso;

- operare più agevolmente il riesame delle carte lavoro;
- identificare eventuali incongruenze documentali tra le diverse carte lavoro fra di loro richiamate tramite le "**cross-reference**".

È possibile far riferimento anche alla **tassonomia standard** delle carte di lavoro da includere nell'archivio permanente, generale e corrente come schematizzata dal CNDCEC come in allegato (CNDCEC "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", pag. 87 e segg.).

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO		
DESCRIZIONE	SEZIONI	DESCRIZIONE CON INDEX
ATTIVO		
Crediti verso soci	1	A Crediti verso soci
Immobilizzazioni immateriali	2	B Immobilizzazioni immateriali
Immobilizzazioni materiali	3	C Immobilizzazioni materiali
Immobilizzazioni finanziarie	4	D Immobilizzazioni finanziarie
Rimanenze	5	E Rimanenze
Crediti	6	F Crediti
Attività finanziarie	7	G Attività finanziarie
Disponibilità liquide	8	H Disponibilità liquide
Ratei e risconti attivi	9	I Ratei e risconti attivi
PASSIVO		
Patrimonio netto	10	L Patrimonio netto
Fondo rischi e oneri	11	M Fondo rischi e oneri
Trattamento di fine rapporto	12	N Trattamento di fine rapporto
Debiti	13	P Debiti
Ratei e risconti passivi	14	Q Ratei e risconti passivi
CONTO ECONOMICO		
Conto economico	15	Y Conto economico



L'organismo di vigilanza, 'bussola' nei controlli societari

La crescente importanza di questo organismo
nel contesto economico italiano

di **Massimiliano Annetta** - *Avvocato e docente Alta Formazione Inrl*

Vigilare e tutelare: declinare questi due principi è, oggi più di ieri alla base dell'attività di revisione dei conti. E nelle lezioni che il professor Massimiliano Annetta ha svolto per i corsi di alta formazione dell'Inrl, che si stanno concludendo con successo in questo primo semestre dell'anno, ha giustamente enfatizzato il valore di questa attività. *“A partire dalle vicende, ormai risalenti nel tempo, inerenti il fallimento Parmalat – osserva Annetta – che hanno evidenziato una evidente incapacità di gestione dei rischi da parte delle istituzioni finanziarie, un'attenzione particolare è riservata al tema dei controlli “interni” societari, così qualificati per distinguerli da quelli “esterni”, che spettano all'Autorità giudiziaria e alle Autorità di vigilanza. Si tratta di un argomento che ricomprende temi e norme che si intrecciano con la più ampia tematica della corporate governance e che, a causa di una non organica stratificazione legislativa e di un rilevante apparato di best practice di matrice autodisciplinare, si articola in una serie di organi e funzioni aziendali con compiti e ruoli assai spesso sovrapposti e, comunque, sovente non ben delineati.”*

E tra i vari soggetti coinvolti nel sistema di controllo interno (amministratori non esecutivi, collegio sindacale, soci quali controllori, dirigente preposto, a cui necessariamente vanno aggiunti coloro che svolgono la funzione di conformità, il *risk management* e l'*internal audit*, nonché le figure previste dalla normativa antiriciclaggio e da quella in tema di *privacy*) in particolare nel corso degli ultimissimi anni ha assunto una evidente centralità l'organismo di vigilanza che per Annetta *“Oggi si pone in evidente controtendenza con la prassi societaria, ma pure della dottrina e della giurisprudenza, che per molto tempo hanno vissuto l'odv come una sorta di corpo estraneo. Ciò perché gli autonomi poteri di iniziativa e controllo di cui il legislatore ha dotato l'odv sono stati per lungo tempo non compresi appieno, così come probabilmente tutto il sistema,*

sospeso tra diritto civile e penale, introdotto dal decreto legislativo n. 231/2001. Eppure lo stesso impianto normativo in discorso è assai chiaro nel subordinare l'efficacia scriminante connessa all'adozione del modello di organizzazione, gestione e controllo, tra le altre, alla condizione dell'avvenuta costituzione dell'organismo di vigilanza.” E Annetta menziona l'articolo 6 che è molto netto nell'indicare *“il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli e curare il loro aggiornamento”* in capo all'odv. Rafforza tale previsione, poi, l'art. 1 comma 1 lett. d) che riconosce l'esimente da responsabilità solo a patto che non vi sia stata *“omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo”*. Così come un ulteriore riferimento si rinviene al comma 2 lett. d) dell'art. 6, laddove si precisa che i modelli devono *“prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza”* degli stessi.

Pertanto, ai sensi del decreto 231, oltre all'ovvia redazione ed adozione di un modello di organizzazione gestione e controllo, condizione indispensabile per la concessione dell'esimente dalla responsabilità amministrativa dell'ente per il caso di commissione di un reato presupposto da parte di un soggetto apicale (ovvero di un soggetto sottoposto alla direzione degli stessi) è l'istituzione e la successiva effettiva operatività di un organismo della società dotato delle caratteristiche minime previste dalla legge.

“Tale rinnovata consapevolezza circa il ruolo dell'organismo di vigilanza – sottolinea infatti Annetta - si deve, innanzitutto, alla giurisprudenza. In tale prospettiva, autentico spartiacque è stata la pronuncia del Tribunale di Milano, seconda sezione penale, del 15 ottobre 2020, avente ad oggetto la vicenda dei derivati MPS, che ha visto la banca imputata dei reati di falso in bilancio e agiotaggio. In particolare, i giudici meneghini, nel muovere rilevanti critiche all'operato dell'odv, hanno fornito, sia pure a contra-

rio, un autentico vademecum per il corretto funzionamento dell'odv stesso." In particolare, quanto alla responsabilità da reato della società imputata ed al ruolo dell'od. Infatti il tribunale ha osservato come «L'organismo di vigilanza – pur munito di penetranti poteri di iniziativa e controllo, ivi inclusa la facoltà di chiedere e acquisire informazioni da ogni livello e settore operativo della Banca, avvalendosi delle competenti funzioni dell'istituto (così il regolamento del luglio 2012) – ha sostanzialmente omesso i dovuti accertamenti (funzionali alla prevenzione dei reati, indisturbatamente reiterati), nonostante la rilevanza del tema contabile, già colto nelle ispezioni di Banca d'Italia (di cui l'odv era a conoscenza) e persino assunto a contestazione giudiziaria, con l'incolpazione nei confronti di BMPS (circostanza che disvelava, per l'atteggiamento conservativo della banca, il patente rischio di ulteriori addebiti, come poi avvenuto)». Nel periodo d'interesse – prosegue poi la sentenza – «l'organismo di vigilanza ha assistito inerte agli accadimenti, limitandosi a insignificanti prese d'atto, nella vorticoso spirale degli eventi (dalle allarmanti notizie di stampa sino alla débâcle giudiziaria) che un più accorto esercizio delle funzioni di controllo avrebbe certamente scongiurato. Così, purtroppo, non è stato e non resta che rilevare l'omessa (o almeno insufficiente) vigilanza da parte dell'organismo, che fonda la colpa di organizzazione». Sempre a sottolineare l'opera ermeneutica svolta dalla giurisprudenza, pare opportuno segnalare la recentissima pronuncia del tribunale di Milano, seconda sezione penale, depositata il 22 aprile 2024, che, pronunciandosi sul tema di false comunicazioni sociali, ha affrontato i criteri per la attribuzione di responsabilità ai diversi soggetti a vario titolo coinvolti (componenti del consiglio di amministrazione, altri dirigenti e componenti del collegio sindacale) – responsabilità del revisore legale e responsabilità

degli enti, con ciò andando, sia pure indirettamente, a confermare l'inevitabile sovrapposizione tra organi e funzioni aziendali diverse. Ebbene, venendo al tema in esame, la pronuncia in discorso, nel riconoscere la adeguatezza dei modelli adottati, ha affermato come i protocolli di prevenzione del rischio-reato, oltre che adeguati siano stati adeguatamente vigilati nella loro attuazione dall'organismo di vigilanza, con ciò giungendo ad escludere l'integrarsi della colpa in organizzazione.

“A fronte di questo ruolo di assoluto protagonismo – precisa Annetta - occorre, tuttavia, segnalare come il decreto 231 si mostri eccessivamente ermetico circa nomina e cessazione, requisiti, composizione, funzioni e poteri (e correlate responsabilità) dell'organismo di vigilanza. Proprio tale laconicità ha probabilmente indotto la giurisprudenza a svolgere un così penetrante ruolo di supplenza interpretativa. Allo stesso tempo, pare meritevole di riconsiderazione la possibilità, introdotta con legge 12 novembre 2011 n. 183 (la cosiddetta legge di stabilità 2012) che ha integrato l'art. 6 del D.Lgs. 231, inserendo il comma 4 bis, a norma del quale nelle società di capitali il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza e il comitato per il controllo della gestione possono svolgere le funzioni dell'Organismo di vigilanza, in particolare per gli inevitabili potenziali conflitti di interessi intrinseci alla funzione di collegio sindacale che dovrebbe essere a sua volta oggetto di vigilanza proprio da parte dell'odv.

Tutti temi, questi, che certamente costituiranno oggetto dei lavori del gruppo di lavoro istituito dal Ministero della Giustizia, per procedere ad una riforma complessiva del sistema di responsabilità amministrativa degli enti che, per riprendere le parole contenute nel comunicato ministeriale, “ha ormai dimostrato tanto le sue apprezzabili capacità, quanto le sue non trascurabili criticità”.



Il Punto sul PNRR dall'Osservatorio ANCI

Le recenti valutazioni dell'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani sul Decreto con le ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza

Il decreto-legge 2 marzo 2024 n. 19 recante "Ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)" è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 52 del 2 marzo 2024. Il provvedimento è stato trasmesso in prima lettura alla Camera dei Deputati per l'avvio dell'iter parlamentare (AC 1752) di conversione in legge. Il provvedimento ha accolto molte richieste e proposte provenienti dall'ANCI. Certamente, ulteriori aggiustamenti dovranno essere apportati nell'esame parlamentare, esame su cui chiederemo la massima attenzione da parte di tutte le forze politiche. Ci sono ancora domande inevase, pensiamo alla sofferenza dei Comuni di minor dimensione in materia di personale su cui gravano vincoli inaccettabili e le risorse sono insufficienti, soprattutto per il personale tecnico, anche alla luce delle massicce assunzioni previste, invece, anche nel decreto legge in

esame, nei Ministeri o altre istituzioni centrali. È prevista la copertura di 10 miliardi di tutte le misure destinate ai Comuni e alle Città metropolitane che sono transitate fuori dal PNRR. Una copertura integrale con il mantenimento della gestione delle misure che permane in capo ai Ministeri già titolari. Si ricorda che si tratta dei finanziamenti in materia di Rigenerazione urbana per i Comuni al di sopra di 15 mila abitanti, dei Piani urbani integrati per le 14 grandi Città e per i Comuni dell'hinterland, dei 6 miliardi riguardanti le piccole e medie opere destinate a tutti i Comuni. Si sottolinea che si tratta di opere spesso rendicontate e ultimate, cantieri aperti, obbligazioni sottoscritte da tempo, peraltro indispensabili per sostenere il PIL del Paese. Si ricordano anche in questa sede i dati del 2023 in cui si registra che i Comuni e le Città metropolitane hanno effettuato pagamenti per investimenti fissi lordi in un solo anno

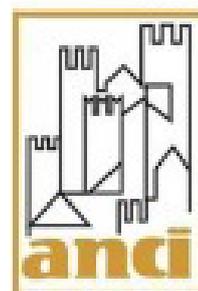


pari a 16 miliardi di euro. In ordine alle misure che hanno subito lo spostamento ad altre fonti di finanziamento extra PNRR, è stata accolta la richiesta dell'ANCI tesa a garantire la continuità dei regimi giuridici sin qui applicati, che però va meglio chiarita nel passaggio parlamentare.

Nel decreto nuove regole derogatorie e semplificate

Pertanto, continuano opportunamente ad applicarsi le medesime regole in materia di appalti, contabilità, personale. In particolare, sono state inserite nel decreto legge la maggior parte delle proposte dell'ANCI, finalizzate ad estendere a tutti i progetti defianziati le regole derogatorie e semplificate in materia di appalti e personale vigenti per i progetti PNRR. A titolo esemplificativo: l'avvio d'urgenza dei lavori nelle more della verifica dei requisiti delle imprese aggiudicatrici, i termini accelerati per le procedure negoziate, il mantenimento delle assunzioni PNRR a tempo determinato per tutti i progetti. Per l'attività di rendicontazione si continuerà ad utilizzare la piattaforma REGIS, prevedendo ovviamente modalità semplificate per i progetti fuoriusciti dal PNRR, certamente per le piccole e medie opere. È stata poi accolta una richiesta storica dell'Associazione in materia di semplificazioni per la realizzazione di opere: l'estensione a tutte le opere PNRR delle disposizioni derogatorie già previste solo per l'edilizia scolastica e, in particolare, i poteri commissariali, anche se non in modo autonomo, ma sulla base dell'adozione di specifici DPCM. Altro elemento altrettanto positivo è l'aumento al 30% dell'anticipazione per tutti gli interventi Pnrr, teso a risolvere i problemi di cassa e di liquidità incontrati dai Comuni soggetti attuatori, in particolare quelli di minore dimensione. Si ribadisce contestualmente che serve uno sforzo maggiore da parte dei Ministeri per garantire procedure di pagamento rapide e in tempi certi. Nel biennio 2024-25 i flussi di pagamento devono essere drasticamente snelliti, pena un ingolfamento che metterebbe in grave difficoltà non solo i Comuni, ma soprattutto il sistema delle imprese che è fortemente impegnato nella realizzazione degli interventi comunali. I ritardi nelle anticipazioni e nei pagamenti intermedi sono poi una delle minacce più grandi per il raggiungimento dell'obiettivo di normalizzazione dei ritardi di pagamento, anch'esso compreso nel PNRR. A fronte di un'impostazione positiva del provvedimento, l'ANCI deve però esprimere serissima preoccupazione su alcune coperture finanziarie contenute nel decreto che diminuiscono risorse assegnate ai Comuni dalla legislazione vigente pregressa, a partire dal 2027. Ancora una volta e incomprensibilmente si colpiscono dei contributi "ordinari" agli investimenti destinati ai Comuni (quasi 2 miliardi di euro) per il periodo post PNRR. Si col-

pisce così la stabilità e la programmabilità degli investimenti locali. Si tratta di fondi da tempo stanziati per il triennio 2027-29, per la gran parte dei Comuni italiani (piccole e medie opere), il cui defianziamento riduce una capacità di investimento ormai evidente, alla luce degli oltre 16 miliardi di euro realizzati (cioè spesi in termini di cassa) nel corso del 2023. È una scelta sbagliata da ogni punto di vista e su cui chiederemo a tutte le forze politiche in Parlamento di tornare indietro, ripristinando i finanziamenti destinati ai Comuni, in quanto si darebbe un messaggio negativo e si metterebbe in discussione un ciclo salutare e di prospettiva di investimento che abbiamo ormai conquistato e che riteniamo non possa essere fermato. Non vorremmo che la riduzione di fondi di investimento destinati ai Comuni sia una sorta di antipasto di un nefasto ritorno all'impostazione fallimentare dello scorso decennio. I dati di fatto sono incontrovertibili: innanzitutto i Comuni sono nel complesso in equilibrio; il debito comunale si è dimezzato; la spesa dei Comuni sul totale della spesa pubblica è passata dall'8 al 6,5% in un decennio, cioè si è ridotta di un quinto. Non è questo il settore da coinvolgere nelle politiche restrittive che potrebbero scaturire dai recenti accordi europei sul nuovo Patto di stabilità e crescita.



Associazione
Nazionale
Comuni
Italiani



WEBINAR

ELENCO DEI CORSI DISPONIBILI	DATA	PREZZO
Contabilità e bilancio della P.A. nazionale, regionale e locale e su gestione e riscossione delle entrate	Marzo 2024 - Luglio 2024	€ 1.100,00
Corso di perfezionamento in Anticorruzione, antiriciclaggio e trasparenza nelle Pubbliche Amministrazioni alla luce del "PIAO"	Marzo 2024 - Luglio 2024	€ 916,00
MONITORAGGIO INTERVENTI DEL PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO NEGLI ENTI LOCALI	1° Luglio 2024	GRATUITO
CONTO ANNUALE 2023: GUIDA ALLE NOVITÀ E ALLE CORRETTE MODALITÀ DI RILEVAZIONE	3 Luglio 2024	€ 50,00
IL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI LOCALI	23 Luglio 2024	€ 50,00
EQUILIBRI COMPLESSIVI E PROGRAMMAZIONE TERRITORIALE	16 Settembre 2024 23 Settembre 2024	€ 110,00
L'ASSESTAMENTO GENERALE DEI CONTI E APERTURA DELLA SESSIONE DI BILANCIO 2025-2027	18 Ottobre 2024	€ 50,00



PER ISCRIZIONI

visita la nostra pagina web www.entilocaliweb.it
oppure contattaci al numero 0571 - 469222

Il Decreto sull'Intelligenza Artificiale, atto primo

I cinque ambiti dove si interviene con una regolamentazione che è tutta da monitorare

Nell'esaustivo articolo su ItaliaOggi redatto da Fabrizio Vedana si spiega in modo sintetico quali sono i concetti basilari su cui poggia la regolamentazione: trasparenza, **proporzionalità**, sicurezza, protezione dei dati personali, riservatezza, **accuratezza**, non discriminazione, parità dei sessi e sostenibilità. Tutti principi a cui si dovranno sempre ispirare i modelli di intelligenza artificiale. Il loro sviluppo dovrà avvenire su dati e tramite processi di cui deve essere garantita e vigilata la **correttezza**, l'attendibilità, la sicurezza e la qualità. Lo precisa l'art.3 del disegno di legge sull'intelligenza artificiale, nella versione bollinata dalla **Ragioneria** dello Stato e ora in attesa della firma del Presidente della Repubblica. Il testo dispone, poi, che l'utilizzo dell'AI non deve pregiudicare lo svolgimento con metodo democratico della **vita** istituzionale e politica. E che i sistemi e i relativi modelli devono essere sviluppati e applicati nel rispetto dell'autonomia e del **potere** decisionale dell'uomo, della prevenzione del danno, della conoscibilità e della spiegabilità.

Il testo di legge enfatizza, quindi, la dimensione antropocentrica che deve possedere ogni sistema di intelligenza artificiale. L'art.2 fornisce definizioni chiare per i termini chiave, come "**sistema di intelligenza artificiale**" e "**dati**". Questo aiuta a stabilire un linguaggio comune per le normative, facilitando la comprensione e l'implementazione delle disposizioni normative, che verranno emanate a partire dall'AI ACT, il **regolamento** europeo del quale si attende a breve la pubblicazione sulla *Gazzetta Ufficiale*. In ambito lavorativo, l'IA è vista come uno strumento per migliorare le condizioni di **lavoro**, tutelare l'integrità psicofisica dei lavoratori e aumentare la **produttività**. Gli articoli 10 e 11 specificano che l'uso dell'IA deve essere trasparente, non discriminatorio e rispettoso della **dignità** umana. Inoltre, è istituito un Osservatorio sull'adozione dell'IA nel mondo del lavoro, con il compito di monitorare l'impatto della **tecnologia** e promuovere la formazione dei lavoratori e dei datori di lavoro.

Il disegno di legge individua criteri regolatori per i riequi-

librare il rapporto tra: le opportunità che offrono le nuove tecnologie ed i rischi legati al loro uso improprio, al loro sottoutilizzo o al loro impiego dannoso.

Inoltre, introduce norme di principio e disposizioni di settore per:

1. promuovere l'utilizzo delle nuove tecnologie per il miglioramento delle condizioni di vita dei cittadini e della coesione sociale.
2. fornire soluzioni per la gestione del rischio fondate su una visione antropocentrica.

L'esecutivo ha sottolineato che il disegno di legge non si sovrappone al Regolamento europeo sull'intelligenza artificiale approvato lo scorso 13 marzo dal Parlamento Europeo, di prossima emanazione, ma ne accompagna il quadro regolatorio in quegli spazi propri del diritto interno, tenuto conto che il regolamento è impostato su un'architettura di rischi connessi all'uso della intelligenza artificiale (IA).

Le norme intervengono in cinque ambiti:

1. **strategia nazionale**,
2. **autorità nazionali**,
3. **azioni di promozione**,
4. **tutela del diritto di autore**,
5. **sanzioni penali**.

1) **Principi fondamentali e promozione dell'IA**

Le norme prevedono che il ciclo di vita dei sistemi e dei modelli di intelligenza artificiale debba basarsi sul rispetto dei diritti fondamentali e delle libertà dell'ordinamento italiano ed europeo oltre che sui principi di trasparenza, proporzionalità, sicurezza, valorizzazione anche economica del dato, protezione dei dati personali, riservatezza, robustezza, accuratezza, non discriminazione, parità dei sessi e sostenibilità.

Inoltre, si specificano i principi che caratterizzano lo sviluppo e soprattutto la concreta applicazione nel rispetto dell'autonomia e del potere decisionale dell'uomo, della prevenzione del danno, della conoscibilità, della spiega-

bilità. Si stabilisce che l'utilizzo dell'intelligenza artificiale non deve pregiudicare la vita democratica del Paese e delle istituzioni. Si introduce la necessità del rispetto della cybersicurezza lungo tutto il ciclo di vita dei sistemi e dei modelli di intelligenza artificiale.

Si garantisce alle persone con disabilità il pieno accesso ai sistemi di intelligenza artificiale senza forme di discriminazione. L'utilizzo dei sistemi di IA nei mezzi di comunicazione deve avvenire senza pregiudizio ai principi di libertà e pluralismo alla libertà di espressione e del diritto all'obiettività, completezza, imparzialità e lealtà dell'informazione. In materia di sviluppo economico si promuove l'IA nei settori produttivi da parte dello Stato e delle pubbliche autorità, per migliorare la produttività e avviare nuove attività economiche per il benessere sociale, nel rispetto principio generale della concorrenza nel mercato, dell'utilizzo e della disponibilità di dati ad alta qualità.

Si prevede, che lo Stato e le altre pubbliche autorità indirizzino le piattaforme di e-procurement delle amministrazioni pubbliche.

2) Accessibilità e intelligenza artificiale in ambito sanitario e di disabilità

L'utilizzo dell'intelligenza artificiale non può in alcun modo selezionare con criteri discriminatori condizionando e restringendo l'accesso alle prestazioni sanitarie. Prioritario è il diritto dell'interessato ad essere informato circa l'utilizzo di tali tecnologie. Si promuove la diffusione dei sistemi di IA finalizzati all'inclusione, le condizioni di vita e l'accessibilità delle persone con disabilità. L'utilizzo dei sistemi di IA in ambito sanitario deve lasciare impregiudicata la spettanza della decisione alla professione medica. I trattamenti di dati, anche personali, eseguiti da soggetti pubblici e privati senza scopo di lucro per la **ricerca e la sperimentazione scientifica** nella realizzazione di sistemi di intelligenza artificiale per finalità terapeutica e farmacologica, sono dichiarati di rilevante interesse pubblico. Si istituisce una piattaforma di intelligenza artificiale per il supporto alle finalità di cura e, in particolare, per l'assistenza territoriale.

3) Utilizzo intelligenza artificiale in materia di lavoro

Nel mondo del lavoro si applica il principio antropocentrico all'utilizzo dell'IA chiarendo che l'intelligenza artificiale può essere impiegata per migliorare le condizioni di lavoro, tutelare l'integrità psico-fisica dei lavoratori, accrescere la qualità delle prestazioni lavorative e la produttività delle persone in conformità al diritto dell'Unione europea. Anche per il lavoro viene ribadito il principio di equità e

non discriminazione, stabilendo che l'utilizzo dei sistemi di IA per l'organizzazione o la gestione del rapporto di lavoro non può in nessun caso essere discriminatorio.

Si regola l'utilizzo dell'IA nel settore dell'attività della pubblica amministrazione per garantire il buon andamento e l'efficienza dell'attività amministrativa dando centralità al principio dell'autodeterminazione e della responsabilità umana.

Nell'amministrazione della giustizia l'utilizzo dell'IA è consentito esclusivamente per finalità strumentali e di supporto, quindi per l'organizzazione e la semplificazione del lavoro giudiziario nonché per la **ricerca giurisprudenziale e dottrinale** anche finalizzata all'individuazione di **orientamenti interpretativi**.

È sempre riservata al magistrato la decisione sull'interpretazione della legge, la valutazione dei fatti e delle prove e sull'adozione di ogni provvedimento inclusa la sentenza. Tra le materie di **competenza esclusiva del tribunale civile si aggiungono** le cause che hanno ad oggetto il funzionamento di un sistema di intelligenza artificiale.

4) Strategia governativa sull'IA.

Si introduce la Strategia nazionale per l'intelligenza artificiale, il documento che garantisce la collaborazione tra pubblico e privato, coordinando le azioni della pubblica amministrazione in materia e le misure e gli incentivi economici rivolti allo sviluppo imprenditoriale ed industriale. I risultati del monitoraggio vengono trasmessi annualmente alle Camere.

Si istituiscono le Autorità nazionali per l'intelligenza artificiale, disponendo l'affidamento all'Agenzia per l'Italia digitale (AgID) e all'Agenzia per la cybersicurezza nazionale (ACN) del compito di garantire l'applicazione e l'attuazione della normativa nazionale e dell'Unione europea in materia di AI. AgID e ACN, ciascuna per quanto di rispettiva competenza, assicurano l'istituzione e la gestione congiunta di spazi di sperimentazione finalizzati alla realizzazione di sistemi di intelligenza artificiale conformi alla normativa nazionale e dell'Unione europea. Si prevedono investimenti per un ammontare complessivo di 1 miliardo di euro, nei settori dell'intelligenza artificiale, della cybersicurezza e del quantum computing delle telecomunicazioni e delle tecnologie per queste abilitanti, al fine di favorire lo sviluppo, la crescita e il consolidamento delle imprese operanti in tali settori.

Tali investimenti sono effettuati anche mediante l'istituzione di uno o più fondi appositamente dedicati e mediante investimenti di altri fondi gestiti da CDP Venture Capital Sgr.

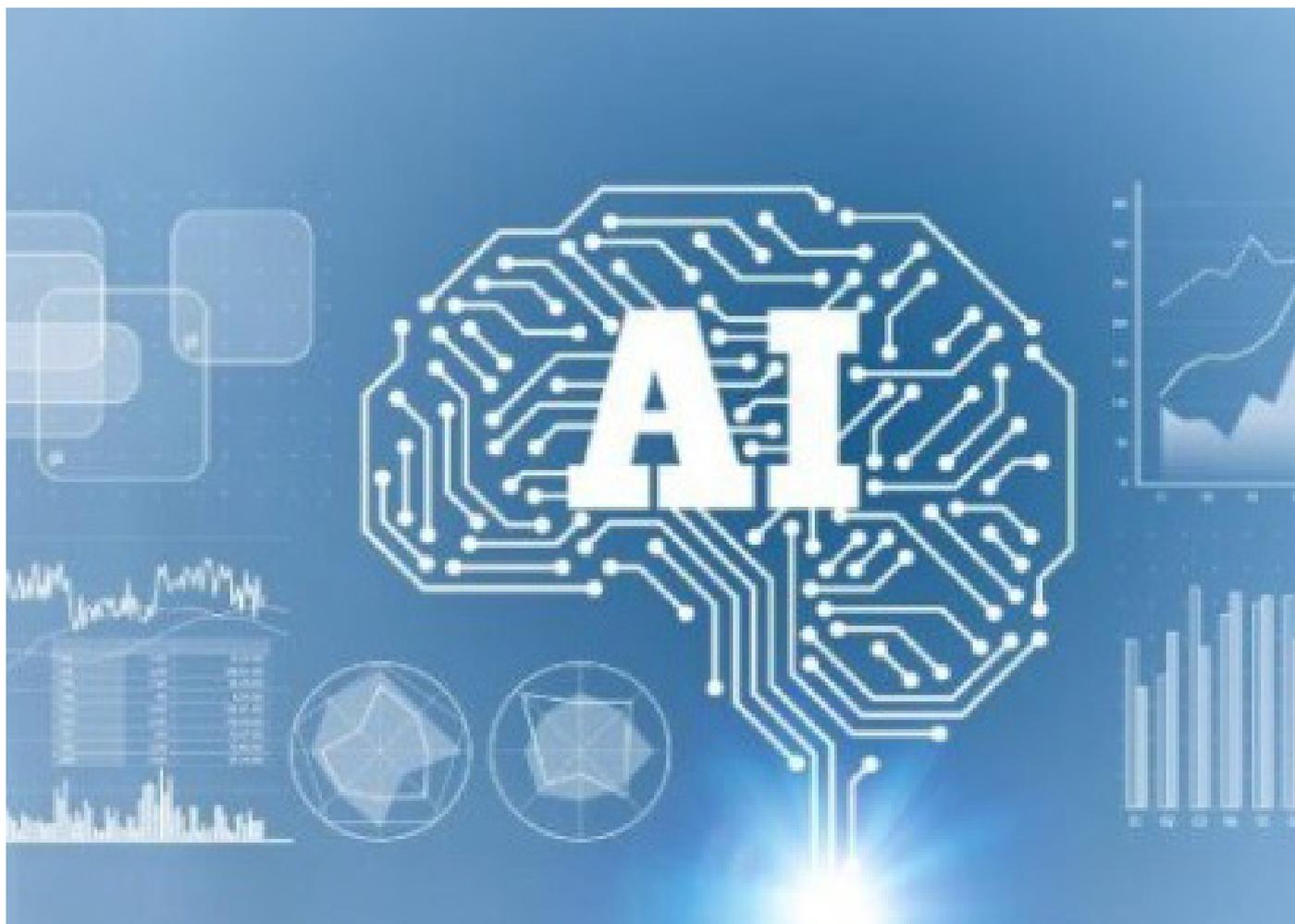
5) *Intelligenza Artificiale e disciplina penale*

Si prevede un aumento della pena per i reati commessi mediante l'impiego di sistemi di intelligenza artificiale, quando gli stessi, per la loro natura o per le modalità di utilizzo, abbiano costituito mezzo insidioso, o quando il loro impiego abbia comunque ostacolato la pubblica o la privata difesa o aggravato le conseguenze del reato. Un'ulteriore aggravante è prevista per chi, attraverso la diffusione di prodotti dell'IA, prova ad alterare i risultati delle competizioni elettorali, come già avvenuto in altre nazioni europee. Si punisce l'illecita diffusione di contenuti generati o manipolati con sistemi di intelligenza artificiale, atti a indurre in inganno sulla loro genuinità, con la pena da uno a cinque anni di reclusione se dal fatto deriva un danno ingiusto.

Si introducono **circostanze aggravanti speciali** per alcuni reati nei quali l'utilizzo di sistemi di intelligenza artificiale abbia una straordinaria capacità di propagazione dell'offesa.

Infine, attraverso apposita delega, il Governo è chiamato a prevedere:

1. strumenti tesi ad inibire la diffusione e a rimuovere contenuti generati illecitamente anche con sistemi di intelligenza artificiale, supportati da un adeguato sistema di sanzioni;
2. una o più autonome fattispecie di reato, punite a titolo di dolo o di colpa, nonché ulteriori fattispecie di reato, punite a titolo di dolo, dirette a tutelare specifici beni giuridici esposti a rischio di compromissione per effetto dell'utilizzazione di sistemi di intelligenza artificiale;
3. una circostanza aggravante speciale per i delitti dolosi puniti con pena diversa dall'ergastolo nei quali l'impiego dei sistemi di intelligenza artificiale incida in termini di rilevante gravità sull'offesa;
4. una revisione della normativa sostanziale e processuale vigente, anche a fini di razionalizzazione complessiva del sistema.





La rendicontazione di sostenibilità

Le modalità per l'abilitazione del revisore legale in merito a questa attestazione

di Luigi Esposti – *Revisore legale*

Il soggetto che attesterà la conformità della rendicontazione di sostenibilità potrà essere il Revisore al bilancio della Società o un altro Revisore appositamente incaricato, purché abilitato ai sensi del D.Lgs 39/2010. Secondo il Decreto di recepimento della direttiva (UE) 2022/2464¹ Corporate sustainability reporting directive (CSRD) sugli obblighi di rendicontazione societaria di sostenibilità. Posto in pubblica consultazione dal Dipartimento del tesoro

fino al 18 gennaio 2024, il soggetto che attesterà la rendicontazione della sostenibilità è individuato nella figura del Revisore legale incaricato della revisione del bilancio o in un diverso Revisore appositamente incaricato, purché abilitato ai sensi del D.Lgs 39/2010.

Il c.d. "Revisore della sostenibilità" è il Revisore legale abilitato allo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità alle nuove



¹ DIRETTIVA (UE) 2022/2464 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 14 dicembre 2022 che modifica il regolamento (UE) n. 537/2014, la direttiva 2004/109/CE, la direttiva 2006/43/CE e la direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità

disposizioni del D.Lgs 39/2010, le Società di Revisione legale, in base all'art. 8, c. 3 del citato decreto, possono acquisire l'incarico a condizione che la relazione sia firmata da un Revisore della rendicontazione di sostenibilità. Per l'abilitazione allo svolgimento di tale attività, il Revisore dovrà svolgere un tirocinio formativo della durata di almeno 8 mesi, che abbia come argomento l'attività di attestazione della conformità della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità.

Il periodo di tirocinio formativo dovrà essere svolto presso un Revisore legale oppure presso una Società di revisione legale che sia titolare di attestazioni della conformità della relazione di sostenibilità. Scopo del tirocinio è, chiaramente, quello di acquisire le nozioni teoriche e pratiche per lo svolgimento di tale attività. Una volta terminato l'obbligo formativo, per potersi abilitare bisognerà superare un esame composto da una prova scritta su specifiche materie che riguardano la rendicontazione di sostenibilità. In virtù di questa novità, il MEF ha inserito i temi riguardanti la rendicontazione di sostenibilità e l'attestazione della conformità della rendicontazione come nuova materia per la formazione annuale 2024 dei Revisori legali. Nel dettaglio sono state inserite le seguenti materie relative ai temi che, in sede di esame di abilitazione, dovranno formare oggetto di accertamento delle conoscenze teoriche per i Revisori che intendano abilitarsi anche allo svolgimento del lavoro finalizzato al rilascio dell'attestazione circa la conformità della rendicontazione.

Le materie sono:

- principi di rendicontazione di sostenibilità;
- principi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità;
- esercitazione sulla matrice della sostenibilità;
- doppia materialità e casi operativi;
- tassonomia della sostenibilità;
- Exposure Draft dell'ISSA 5000;
- Principio professionale AA 1000 della Fondazione Accountability;
- Analisi di sostenibilità;
- Due Process nella sostenibilità;
- GRI e principi professionali di riferimento.

I Revisori della sostenibilità dovranno acquisire almeno 25 crediti formativi ogni anno solare, di cui almeno 10, già previsti, caratterizzanti la revisione legale dei conti e almeno altri 10 caratterizzanti la materia specifica della rendicontazione di sostenibilità.

Fino al 31 dicembre del 2026, gli iscritti al Registro della revisione legale dei conti alla data del primo gennaio del 2026 sono considerati abilitati e, quindi, possono rilasciare le attestazioni di conformità della rendicontazione di sostenibilità che abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità.

Il soggetto incaricato di attestare la conformità della rendicontazione di sostenibilità può essere il Revisore al bilancio della Società o un altro Revisore appositamente nominato, purché sia abilitato secondo il D.Lgs 39/2010.



ENTI LOCALI



Riforma della contabilità pubblica “*Accrual*” obiettivi, principali novità e stato dell’arte dell’attuazione

di Giuseppe Vanni

Dottore commercialista e Revisore di Enti Locali, Pubblicista

La Riforma abilitante¹ del “Pnrr” n. 1.15, intitolata “Dotare le Pubbliche Amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *Accrual*”, in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio, prevede l’adozione di un Sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *Accrual* per tutte le Amministrazioni pubbliche entro il 2026 (18.000 Enti pubblici) sta procedendo secondo il cronoprogramma previsto.

Il principio della contabilità economico-patrimoniale “*Accrual*” prevede che le transazioni e gli altri eventi economici siano rilevanti in bilancio quando si verificano, indipendentemente dal momento in cui si manifestano le relative transazioni finanziarie; atti e i fatti di gestione sono rilevati contabilmente nei bilanci dei periodi ai quali questi si riferiscono.

Il futuro riformato sistema di contabilità pubblica economico-patrimoniale unico per tutte le Amministrazioni pubbliche italiane dovrà coprire in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell’Amministrazione pubblica e contenere le informazioni necessarie per generare a rendiconto dati fondati sul principio di competenza e permettere il consolidamento dei conti pubblici, possibilmente senza sovrapporsi/sostituirsi ai sistemi di contabilità finanziaria ora vigenti, i quali - si presume -conserverebbero la loro funzione autorizzativa, previsionale e programmatica.

Il percorso della Riforma è iniziato con la predisposizione del Quadro concettuale relativo (Determina del Ragioniere generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020 e Delibera dello *Standard Setter Board* del 9 settembre 2021).

Detto Quadro concettuale costituisce il documento che riassume i concetti fondamentali per la definizione degli standard contabili e fornisce una guida agli operatori nella risoluzione di problematiche riguardanti la rilevazione, la valutazione e la presentazione di operazioni o altri eventi nei documenti finanziari, allorché manchi una disciplina specifica. Il quadro concettuale individua le finalità assegnate al bilancio e ai destinatari delle informazioni contabili, identifica le caratteristiche qualitative che determinano l’utilità delle informazioni contenute nei bilanci e individua i criteri di definizione, rilevazione e misurazione delle poste che costituiscono i bilanci. Principalmente le indicazioni alle Pubbliche amministrazioni riguardano la fase di rendicontazione finanziaria ed economico-patrimoniale. È indicato che il sistema contabile economico-patrimoniale costituirà la principale base per la rendicontazione per finalità informative generali sulla base di un unico *corpus* di standard contabili nazionali, sostanzialmente mutuato dagli EPSAS e dagli IPSAS.

Il 30 novembre 2023 è stato approvato il “*Piano dei conti unico*” per tutta la P.A. per la dimensione economico-patrimoniale necessaria alle scritture contabili in partita doppia, che entrerà in vigore a partire dal 1° gennaio 2025, salvo successive modifiche che potranno essere operate al fine di migliorarne la struttura e la funzionalità dello stesso “*Piano*” ed a seguito dell’emanazione, entro il 30 giugno 2024, di tutti i previsti standard contabili Itas (con il Parere della Commissione *Arconet*). Il Piano dei conti unico è costituito da un elenco “gerarchico” di tutte le voci

¹ Riforme funzionali a garantire l’attuazione del “Pnrr”.

contabili utilizzabili da un'organizzazione per registrare le transazioni finanziarie e contabili e dovrebbe permettere di avere una condivisione chiara, completa ed omogenea in tutta la P.A., in modo da permettere analisi economiche, patrimoniali e finanziarie dettagliate, e l'indispensabile necessità di consolidamento dei conti nazionali. Il Piano dei conti è costituito da una base comune per tutti i comparti della P.A., per i primi livelli, e da una parte ulteriore che tiene conto delle specificità dei vari comparti della P.A., riguardante i livelli di maggiore dettaglio. Tale Piano dei conti, per la sua progettazione e implementazione, non dovrà essere un documento statico, ma soggetto ad un costante aggiornamento sulla base di successive valutazioni e rielaborazioni.

L'**obiettivo della Riforma** è quello di implementare un **Sistema di contabilità basato sul Principio Accrual unico per tutto il Settore pubblico italiano**, in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle Pubbliche Amministrazioni (*Ipsas/Epsas*) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio europeo, che vede la rilevazione in bilancio delle transazioni e degli altri eventi economici quando essi si verificano, indipendentemente dal momento in cui si manifestano le relative transazioni finanziarie e/o di cassa. La documentazione di rendicontazione *Accrual* dovrà permettere il consolidamento dei conti delle Pubbliche amministrazioni italiane, maggiore confrontabilità grazie all'uniformità di principi contabili adottati a livello comunitario, in modo principale con riguardo alle poste dello stato patrimoniale e alle relative variazioni.

Entro il 30 giugno 2026 occorrerà che la contabilità *Accrual* sia attuata da almeno una parte della Pubblica amministrazione che complessivamente totalizzi almeno il 90% della spesa pubblica italiana.

Dei 3 obiettivi caratterizzanti la milestone M1C1-108 della Riforma 1.15 del Pnrr, 2 sono già stati realizzati (emanazione del **Quadro concettuale** e redazione del **Piano dei conti multidimensionali**), mentre il terzo, la pubblicazione dei **18 Principi contabili Itas** da parte dello Standard Setter Board, dovrà essere centrato entro il prossimo 30 giugno 2024.

Gli standard contabili italiani (Itas) sono le regole principali di contabilizzazione a base *accrual* adottate per la Riforma 1.15 del Pnrr; gli standard contabili, insieme al Quadro Concettuale e alle Linee guida, rappresentano un *corpus* unico di regole per la rendicontazione e per la redazione

del bilancio di esercizio delle amministrazioni pubbliche; tali Principi contabili applicati definiscono le "regole contabili applicative" a cui tutti gli enti dovranno adeguarsi nella gestione e rappresentazione dei fatti dell'Ente di riferimento.

Al momento, a breve, in cui saranno pubblicati tutti gli Itas è previsto che dovrà essere effettuata una revisione finale (come indicato da Arconet), con la quale valutare organicamente tutti gli standard pubblicati, evidenziare tutte le criticità di coordinamento e indicare a stretto giro le modifiche che permettano di risolvere le criticità, specie con riferimento agli Enti Locali, come per esempio:

- la correlazione fra contabilità finanziaria autorizzatoria e contabilità economica concomitante;
- modalità operative per garantire la simultaneità della contabilità economico-patrimoniale e della contabilità finanziaria autorizzatoria;
- la valenza del Piano dei conti unico multidimensionale,
- la definizione del bilancio economico-patrimoniale iniziale;
- modalità di valutazione dei cespiti del magazzino, loro valorizzazione nel bilancio iniziale,
- la mancata rilevazione dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione,
- l'impatto in bilancio del Fpv,
- la significatività del patrimonio netto e del risultato economico dell'esercizio,
- la valutazione di più esercizi consecutivi con risultato economico negativo,
- le conseguenze della formazione di patrimoni netti negativi,
- la significatività delle spese e delle entrate a carattere non ripetitivo.
- le semplificazioni da prevedere per i moltissimi piccoli e piccolissimi Enti Locali,
- le tempistiche della sperimentazione da parte degli Enti e di introduzione di nuovi software e le modalità di formazione del personale interessato.

L'elenco puntuale delle Amministrazioni pubbliche che applicheranno per prime il nuovo sistema contabile *Accrual* permetterà anche di individuare gli Enti per i quali prevedere forme di contabilità semplificata e per adeguare gli interventi di sviluppo e adattamento dei sistemi informativi di supporto.

Risultano² al 20 giugno 2024 stati approvati i seguenti 11 standard (di 2 di essi sono state pubblicati in data 24

² Pubblicati sul portale Mef "Contabilità Accrual – Pnrr Riforma 1.15": https://accrual.rgs.mef.gov.it/standard_contabili/standard_itas/

aprile 2024), mentre 7 sono in attesa di approvazione e pubblicazione essendo terminata la fase di consultazione

pubblica il 29 maggio scorso (per 3 di essi) e il 15 giugno 2024 per i restanti 4:

n. 18	n. ITAS	denominazione ITAS	approvazione Standard	Linee guida
1	2	Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, approvato il 14 dicembre 2022	14 dicembre 2022	pubblicate
2	10	Rimanenze	14 dicembre 2022	pubblicate
3	4	Immobilizzazioni immateriali	5 giugno 2023	pubblicate
4	1	Composizione e schemi del bilancio di esercizio	4 agosto 2023	allegati schemi
5	5	Immobilizzazioni immateriali	17 ottobre 2023	pubblicate
6	15	Benefici per i dipendenti, approvato il 30 novembre 2023	30 novembre 2023	non previste
7	13	Fondi, passività potenziali e attività potenziali	18 dicembre 2023	pubblicate
8	17	Ratei e risconti	18 dicembre 2023	pubblicate
9	16	Prestazioni sociali in denaro, approvato il 16 gennaio 2024	16 gennaio 2024	pubblicate
10	6	Accordi per servizi in concessione: concedente	24 aprile 2024	non previste
11	3	Operazioni, attività e passività in valuta estera	24 aprile 2024	non previste
1	7	Locazioni	terminata la fase di consultazione il 29 maggio 2024 a breve prevista approvazione e pubblicazione	non previste
2	8	Riduzione di valore delle attività	terminata la fase di consultazione il 29 maggio 2024 a breve prevista approvazione e pubblicazione	non previste
3	11	Strumenti finanziari	terminata la fase di consultazione il 29 maggio 2024 a breve prevista approvazione e pubblicazione	non previste
4	9	Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione	terminata la fase di consultazione il 15 giugno 2024 a breve prevista approvazione e pubblicazione	non previste
5	12	Bilancio consolidato	terminata la fase di consultazione il 15 giugno 2024 a breve prevista approvazione e pubblicazione	non previste
6	14	Partecipazioni in collegate e accordi a controllo congiunto	terminata la fase di consultazione il 15 giugno 2024 a breve prevista approvazione e pubblicazione	non previste
7	18	Costi e oneri	terminata la fase di consultazione il 15 giugno 2024 a breve prevista approvazione e pubblicazione	non previste

Gli ITAS approvati forniscono indicazioni relativamente somiglianti, anche per la struttura con la quale sono esposti (premessa, definizioni, ambito di applicazione, rilevazione/valutazione dell'oggetto in esame, informazioni integrative), a quelle prescritte dai corrispondenti principi contabili IPSAS applicati dalle società commerciali, con alcune semplificazioni, precisazioni e puntualizzazioni con riguardo soprattutto alle particolarità di gestione del settore pubblico, alla contabilità pubblica e in relazione alla rendicontazione finanziaria.

Successivamente all'approvazione di tutti gli ITAS e alla loro validazione organica si dovrà procedere, entro il IV trimestre 2024, con l'inizio della sperimentazione del nuovo quadro regolamentare, degli Standard contabili e del

Piano dei conti multidimensionale, interessando le amministrazioni pubbliche per quote via via più rilevanti; l'obiettivo è quello di addivenire entro il II trimestre 2026 a far produrre gli schemi di bilancio *Accrual* ad almeno il 90% delle Amministrazioni pubbliche.

Correlativamente dovrà essere implementato un percorso formativo per tutto il personale delle Amministrazioni pubbliche interessate nella gestione degli aspetti contabili delle rispettive amministrazioni sperimentatrici, utile e necessario per facilitare l'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale *Accrual*. Una volta definiti puntualmente i requisiti fondamentali del sistema contabile da gestire occorrerà anche prevedere un percorso di adeguamento dei sistemi informativi degli Enti Locali.

STAMPA ECONOMICA

Da ItaliaOggi

Sindaci-revisori, un tetto ai danni da risarcire

In un articolo di Luciano De Angelis apparso su ItaliaOggi, la esaustiva disamina del nuovo articolo 2407 del Codice Civile

Responsabilità limitata dei sindaci ad un multiplo dei propri compensi anche nei casi in cui gli stessi esercitino oltre al ruolo di sindaci la funzione di revisori. Responsabilità maggiorata per il presidente del collegio. Le azioni di responsabilità nei loro confronti sarebbero soggette ad una prescrizione che decorre in cinque anni a partire dal deposito della relazione dei sindaci all'assemblea di bilancio relativa all'esercizio in cui si è verificato il danno. È questo il contenuto essenziale del **nuovo art. 2407 c.c.** sostanzialmente riscritto nei paragrafi 2 e 3, frutto della proposta di legge 1276 su cui l'aula della Camera ha dato disco verde e che ora passa all'esame della Commissione giustizia del Senato, dove potrebbe godere, in virtù dell'assenza di voti contrari e della forte volontà del centrodestra di condurlo in porto, della sede deliberante. Come appare evidente il cuore della nuova disposizione è rappresentato dal tetto massimo della responsabilità del sindaco che viene parametrato ad un multiplo dei compensi. Il novellato art. 2407 dispone che l'organo di controllo pur permanendo corresponsabile con gli amministratori per i danni da questi generati, risponderà del **danno riscontrabile** entro limiti predeterminati. Facciamo un esempio pratico. Ipotizziamo che ad un cda ed al collegio vengano richiesti danni complessivi dal curatore per euro 3.000.000 ed i sindaci percepiscano rispettivamente 9.000 euro il presidente e 6.000 euro i sindaci effettivi (per prassi al presidente viene riconosciuto un compenso maggiorato del 50%). In questo caso al presidente del collegio sindacale risponderà **entro il limite massimo di 135.000 euro** mentre il danno massimo richiedibile ai sindaci effettivi sarà pari a 90.000 euro. Ciò significa



che nel caso di specie i sindaci risponderanno complessivamente per un importo massimo complessivo di 315.000 euro mentre il resto del danno (nel caso di specie 2.685.000 euro) potrà essere richiesto unicamente agli amministratori. Da evidenziare, che in relazione al disposto normativo la tutela riguarderebbe sia i sindaci chiamati unicamente alle verifiche di cui all'art. 2403, comma 1° c.c. sia quelli con annessa funzione di revisione, mentre non potrebbe essere utilizzata da chi (come avviene in molte srl) eserciti esclusivamente la funzione di revisore. Le nuove disposizioni hanno un indubbio impatto sulle **polizze di responsabilità civile**, non solo dei sindaci ma anche degli amministratori. Per i sindaci, in particolare una polizza con un **massimale** pari a 480.000 potrebbe essere sufficiente per componenti l'organo di controllo che percepiscono fino a 40.000 euro di compenso da una società in quanto in questi casi il multiplo di 40.000 andrebbe moltiplicato per 12. Tale circostanza potrebbe indurre qualche professionista anche ad abbassare i propri massimali di polizza risparmiando sul premio assicurativo.

Fascia compensi	Danni
Per compensi fino a 10.000 euro	Quindici volte il compenso
Per compensi da 10.000 a 50.000 euro	Dodici volte il compenso
Per compensi maggiori di 50.000 euro	Dieci volte il compenso

DALL'ESTERO

IASB pubblica i chiarimenti sulle misurazioni dell'IFRS9 relative agli strumenti finanziari

Dallo IASB "Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments to IFRS 9 and IFRS 7"

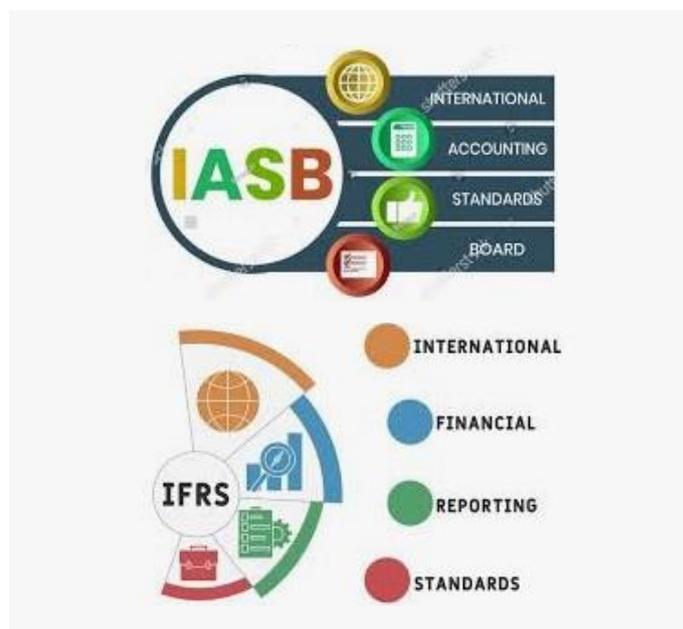
L'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato le modifiche ai requisiti di classificazione e misurazione dell'IFRS 9 (*International Financial Reporting Standard*), ovvero i principi che hanno sostituito i principi contabili internazionali; in questo caso si tratta di regole relative agli strumenti finanziari.

Le modifiche affronteranno la diversità nella pratica contabile rendendo i requisiti più comprensibili e coerenti. Il documento chiarisce infatti alcuni aspetti problematici emersi dalla *post-implementation review* dell'IFRS 9, tra cui il trattamento contabile delle attività finanziarie i cui rendimenti variano al raggiungimento di obiettivi ESG (eg green bonds). Le modifiche si applicano a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2026. Il documento contiene tutti i chiarimenti riguardo alla classificazione delle attività finanziarie con caratteristiche ambientali, sociali e di governance aziendale (ESG) e simili: le caratteristiche legate ai fattori ESG nei prestiti potrebbero influenzare se i prestiti sono misurati al costo ammortizzato o al valore equo. Gli stakeholder avevano da tempo chiesto come determinare come dovrebbero essere misurati tali prestiti in base alle caratteristiche dei flussi di cassa contrattuali. Per risolvere eventuali diversità nella pratica, le modifiche pubblicate ora da IASB chiariscono come dovrebbero essere valutati i flussi di cassa contrattuali su tali prestiti.

Inoltre riguardo al Regolamento delle passività tramite sistemi di pagamento elettronici dal mondo professionale sono state evidenziate le sfide nell'applicazione dei requisiti di eliminazione contabile previsti dall'IFRS 9 al regolamento di un'attività finanziaria o di una passività finanziaria tramite trasferimenti elettronici di contante. Le modifiche chiariscono la data in cui un'attività o passività finanziaria viene cancellata contabilmente. Lo IASB ha inoltre deciso di sviluppare un'opzione di politica contabile per consentire a una società di eliminare contabilmente

una passività finanziaria prima di consegnare liquidità alla data di regolamento se vengono soddisfatti criteri specifici. Con tali modifiche, lo IASB ha inoltre introdotto ulteriori informative per aumentare la trasparenza per gli investitori in merito agli investimenti in strumenti rappresentativi di capitale valutati al fair value attraverso altri strumenti finanziari e di redditività complessiva con caratteristiche contingenti, ad esempio caratteristiche legate a obiettivi ESG-linked.

In merito a questa documentazione pubblicata **Andreas Barckow**, presidente dello IASB, ha dichiarato: *"I prestiti con caratteristiche legate ai fattori ESG stanno diventando sempre più diffusi. Lo IASB ha risposto tempestivamente alle richieste di chiarire la misurazione di tali strumenti. È inoltre importante che le aziende valutino il potenziale impatto dei loro sistemi di pagamento in tempo per la data di entrata in vigore."*



DALL'ITALIA

La sentenza della Corte Costituzionale sulla prescrizione del diritto al risarcimento del danno della società che ha conferito l'incarico di revisione

E' dei primi di giugno una sentenza della Corte Costituzionale di cruciale importanza per i revisori legali: per i giudici della Consulta, infatti, non è incostituzionale far decorrere dal deposito della relazione sul bilancio la prescrizione del diritto al risarcimento del danno della società che ha conferito l'incarico. Nella disciplina delle azioni di responsabilità nei confronti dei **revisori legali dei conti**, non è manifestamente irragionevole far decorrere, dalla data di deposito della relazione sul bilancio, il termine di prescrizione del diritto al risarcimento del danno che può far valere la società che ha conferito l'incarico.

È quanto si legge nella **sentenza** n. 115 con cui la **Corte costituzionale** ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità costituzionale, sollevate dal Tribunale di Milano sull'articolo 15, comma 3, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, sul presupposto che l'ambito applicativo della disposizione si intenda riferito alla sola azione risarcitoria della società.

La Corte ha ricordato che il legislatore ha un ampio margine di discrezionalità nel disciplinare la decorrenza della prescrizione e che, nel caso delle azioni risarcitorie, deve contemperare l'interesse del danneggiato a far valere il

proprio diritto al risarcimento con le esigenze di certezza del diritto e di tutela dell'interesse del danneggiante a non doversi difendere a distanza di molto tempo da richieste di danni.

La Corte ha ritenuto che, nel caso dei **revisori legali**, il bilanciamento realizzato dalla norma censurata non sia manifestamente irragionevole quando l'azione risarcitoria è fatta valere dalla stessa società che ha conferito l'incarico. In tale ipotesi, infatti, da un lato, il revisore è esposto a una responsabilità solidale con gli amministratori e, da un altro lato, sin dal deposito di una relazione inesatta o scorretta, il suo inadempimento produce un danno alla società che ha conferito l'incarico, la quale può già far valere una pretesa risarcitoria.

Quel medesimo termine non può invece valere per soci e terzi, i quali, fintantoché l'affidamento ingenerato dalla relazione erronea o scorretta non abbia determinato un concreto sviamento della loro autonomia negoziale, non subiscono danni.

A essi dovrà, dunque, applicarsi la regola generale dell'art. 2947 cod. civ., che fa decorrere la prescrizione dal fatto illecito produttivo di danni.



LO SCAFFALE

Il Codice della crisi d'impresa e dell'Insolvenza – Normativa complementare

Edizioni: DIKE-Giuridica

Questo libro di Antonio Caiafa sul Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza e Normativa Complementare offre una completa panoramica normativa dopo le riforme che hanno ridisegnato, attraverso un articolato percorso, le precedenti procedure concorsuali (fallimento, concordato, etc.) Il testo è aggiornato **al decreto milleproroghe (DL 215/2023, conv. L. 23 febbraio 2024, n.18)**, ed è pensato per gli operatori del settore (avvocati, magistrati, curatori fallimentari, commissari, liquidatori giudiziari, professionisti) e presenta un utile e indispensabile confronto tra vecchia, intermedia e nuova disciplina, al fine di agevolare la consultazione non solo della normativa specifica ma anche delle disposizioni correlate.



Intelligenza Artificiale in toga e cravatta. Come la tecnologia dell'I.A. cambia il gioco per i professionisti

Autore: Gianluca Sartorelli

Edizioni: Independently Published

“L’Intelligenza Artificiale in Toga e Cravatta: Come la tecnologia della AI cambia il gioco per Avvocati e Commercialisti” è un libro da consigliare a tutti coloro che vogliono approfondire il tema dell’impiego dell’intelligenza artificiale nel settore legale e finanziario. L’autore del libro, con grande competenza e chiarezza, guida alla scoperta delle nuove opportunità offerte dall’intelligenza artificiale, che sta rivoluzionando il modo di lavorare degli avvocati e dei commercialisti. Il libro non si limita a fornire una panoramica generale sulle tecnologie disponibili, ma approfondisce anche le implicazioni etiche e giuridiche di questo cambiamento epocale. La bibliografia proposta, che comprende sia libri che pubblicazioni universitarie e aziendali open source, arricchisce ulteriormente il contenuto del libro e offre ai lettori spunti per ulteriori approfondimenti. In definitiva, “L’Intelligenza Artificiale in Toga e Cravatta” è un libro di grande attualità, che ci fornisce un’analisi esaustiva e dettagliata dell’impiego dell’intelligenza artificiale nel settore legale e finanziario. Un’utile opera per tutti coloro che vogliono aggiornarsi sulle ultime novità in questo campo, in modo da poter sfruttare al meglio le opportunità offerte dalla tecnologia e rimanere al passo con i cambiamenti del mondo del lavoro.



FORMAZIONE E-LEARNING

I corsi sono accreditati dal CNDCEC per la formazione obbligatoria dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili per l'anno 2024, dal Dipartimento Finanza Locale del Ministero dell'Interno per la formazione di Revisori degli Enti Locali e dal Ministero Economie e Finanze per il rilascio dei Crediti Formativi nelle materie riferite alla Revisione Legale per l'anno 2024
Centro Studi Enti Locali è un organismo accreditato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per la formazione professionale continua dei Revisori legali

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)

LE SOCIETÀ PUBBLICHE FRA LE NOVITÀ DEL NUOVO TESTO UNICO DEI SERVIZI PUBBLICI E NUOVO CODICE DEI CONTRATTI PUBBLICI - **6 ore**

LA "LEGGE DI BILANCIO 2024": LE RICADUTE SUL QUADRO ADEMPIMENTALE E SUL BILANCIO 2024-2026 DEGLI ENTI LOCALI E DEL GAP NEL CONTESTO DELLE RIFORME IN ATTO - **4 ore**

I corsi saranno visualizzabili a partire dal 22 Aprile 2024 e validi per il rilascio dei crediti formativi entro il 30.11.2024

N. **2**

SEZIONE REVISIONE LEGALE SOCIETÀ - DAL CONFERIMENTO DELL'INCARICO ALLA RELAZIONE DI REVISIONE: NOVITA' IN TEMA DI PRINCIPI DI REVISIONE E ADEMPIMENTI DEL SINDACO-REVISORE

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

LA VALUTAZIONE INIZIALE DEI RISCHI, LE VERIFICHE CONTABILI PERIODICHE E LE ATTIVITÀ PROPEDEUTICHE ALLA REVISIONE DEL BILANCIO

Principio ISA Italia 250: la considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.8** *

Procedure di valutazione del rischio di revisione - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.5.3** *

Principio ISA Italia 320: determinazione dei livelli di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.14** *

Primi incarichi di revisione contabile: la verifica dei saldi contabili di apertura - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.21** *

Le verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale alla luce del principio ISA Italia 250B
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.9** *

L'ORGANIZZAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE, LE VERIFICHE DEI RAPPORTI CON PARTI CORRELATE E GLI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI ANTIRICICLAGGIO

L'organizzazione del lavoro di revisione ai sensi dell'art. 10-quater del D. Lgs 39/2010 - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.5.12** *

Onorari per la revisione e loro integrazione alla luce dell'entrata in vigore della nuova normativa sull'equo compenso
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.23** *

La proposta motivata dell'organo di controllo per il conferimento degli incarichi di revisione ex art. 13 D. Lgs 39/2010: criteri e modalità operative
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.7** *

Principio di revisione ISA Italia 550: i controlli del revisore riguardo ai rapporti con parti correlate - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.25** *

La normativa antiriciclaggio: aspetti legati alla revisione dei conti - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.28** *

LE TECNICHE DI AUDIT PER LA RACCOLTA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI E LE COMUNICAZIONI DEL SINDACO-REVISORE NEL CORSO DELLA PROPRIA ATTIVITÀ

La raccolta di elementi probativi a supporto dell'attività di revisione: considerazioni specifiche su determinate voci
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.19** *

Principio ISA Italia 505: le conferme esterne - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.20** *

Principio ISA Italia 265: comunicazione delle carenze del controllo interno ai responsabili delle attività di governance e alla direzione
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.11** *

Principio di revisione ISA Italia 450: valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.17** *

Le attestazioni scritte previste dai principi di revisione da richiedere agli Organi di governance aziendale
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.28** *

LE VERIFICHE DEL REVISORE LEGALE IN APPLICAZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI DI IMPRESA E LE ATTIVITÀ NELLA FASE DI FINAL AUDIT

Compliance con l'art. 2086 C.c. e con il D. Lgs 231/2001: il ruolo di sindaco revisore e le verifiche in tema di adeguati assetti organizzativi
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.1.18** *

Il Codice della Crisi di Impresa: aspetti legati alla revisione legale dei conti - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.27** *

Principio di revisione ISA Italia 570: postulato di continuità aziendale dell'impresa - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.27** *

Principio di revisione ISA Italia 560: valutazione eventi successivi alla chiusura dell'esercizio - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.26** *

Principio di revisione ISA Italia 706: richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.34** *

* Programma annuale formazione MEF 2024 (Det. RgS. prot. RR n. 8 del 29/01/2024)

I corsi saranno visualizzabili a partire dal 22 Aprile 2024 e validi per il rilascio dei crediti formativi entro il 31.12.2024

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



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.