

IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione
professionale del Revisore Legale



- La Corte dei Conti e la UE
- L'intelligenza artificiale, cui prodest?
- Supplemento speciale: le PMI e la sostenibilità ESG
- La revisione della dichiarazione non finanziaria



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



INCONTRO DEI VERTICI INRL CON I DELEGATI PROVINCIALI

La novità della formula “question time” nel confronto con la base
..... pag. **04**

ATTUALITÀ

La Corte dei Conti e la UE

su ricezione e impiego dei Fondi Europei aumentano le responsabilità contabili pag. **06**

L'Intelligenza Artificiale. Cui prodest?

Cristina Guelfi pag. **07**

le PMI e la sostenibilità ESG

Massimiliano Annetta, Roberta Rossi, Laura Ermini, Luigi Esposti
..... pag. **09**

Sustainability Reporting: da “Voluntary Disclosure” a Compliance

Giuseppe Castellana e Davide Frangiamore pag. **21**

La revisione legale

della dichiarazione non finanziaria

Antonio Spiriti pag. **26**

ENTI LOCALI

Interventi “Pnrr” Enti locali: il monitoraggio dell’Organo di revisione economico-finanziario

Giuseppe Vanni pag. **29**

LO SCAFFALE pag. **34**

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

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

INCONTRO DEI VERTICI INRL CON I DELEGATI PROVINCIALI

La novità della formula 'question time' nel confronto con la base

Nella giornata del 30 luglio scorso si è svolta una riunione con oltre 30 delegati provinciali nel corso della quale i vertici Inrl hanno ribadito la volontà di dare una costante periodicità a questi incontri proponendo la formula innovativa del 'question time', ovvero interrogazioni dirette dei delegati affinché questi incontri operativi non siano soltanto degli 'assolo' dei vertici bensì, un prezioso momento di confronto e di ascolto delle istanze che i vari delegati intendono portare avanti sul loro territorio di pertinenza, nell'interesse dell'istituto. Un modo per sollecitare anche risposte dalle aree locali e condividere delle soluzioni operative a beneficio di tutti gli associati.

Ed infatti, raccogliendo l'invito dei vertici dell'istituto, i delegati provinciali han dato vita ad un costruttivo confronto. Ad aprire il confronto, il delegato **Tiziano Danieli** che ha chiesto delucidazioni circa le cinque ore di formazione richieste ai revisori per la 'sostenibilità' aziendale' e gli è stato risposto che l'INRL ha già approntato un apposito programma di formazione specialistica, di almeno 20 ore che – seguendo l'esplicita richiesta del Mef agli enti accreditati quale è l'Inrl – sarà pronta a partire dal 4 ottobre prossimo. E proprio su questo numero del bimestrale diamo ampio risalto al programma di alta formazione definito per la seconda parte dell'anno, con le materie e le date di effettuazione.

Da parte del delegato **Franco Tuffanelli** c'è stata poi una apprezzata dichiarazione d'intenti con l'assunzione dell'impegno ad avviare una interlocuzione sul proprio territorio con altri colleghi revisori per stimolare l'adesione all'istituto, chiedendo però esplicitamente all'istituto di

poter contare su 'plus' e servizi specifici che possano indurre all'iscrizione, come ad esempio personalizzare programmi software di revisione. Ed anche in questo caso i responsabili nazionali dell'Inrl hanno chiarito che sono già in essere convenzioni, come quella con la Revisoft, per la fornitura di programmi ad hoc a condizioni favorevoli per gli iscritti all'istituto.

E' stata poi la volta dell'intervento del delegato di Sassari **Gianni Berella** che da 'matricola' ha chiesto suggerimenti su come sviluppare il proselitismo sul territorio sardo, sollecitando l'Inrl ad evidenziare le azioni che sta portando avanti a tutela della categoria.

Giacomo Dino Trinchera (delegato di Lecco-Sondrio) è intervenuto sottolineando di essersi già attivato con i commercialisti della sua provincia per coordinare e condividere corsi di formazione e gli è stato risposto che "Non ci sono preclusioni dell'Inrl per accordi locali con i colleghi commercialisti.

Da parte sua il delegato di Ascoli-Piceno-Fermo-Macerata, **Alfredo Giampaoli** ha chiesto chiarimenti sulla essenza della formazione dedicata alla sostenibilità e su eventuali obblighi di esami di abilitazione. Ma su questo la stessa segreteria dell'Inrl ha chiarito che il MEF deve ancora pronunciarsi e deve ancora uscire il decreto attuativo, ecco perché lo stesso Mef ha chiesto all'Inrl di attendere fino ai primi di ottobre per attivarsi con i suoi corsi di formazione. Il delegato di Bari-Brindisi **Gianni Calabrese** ha poi informato i colleghi di aver pianificato una interlocuzione con gli associati di Bari e di Brindisi e di attivarsi per organizzare entro ottobre un incontro con tutti gli associati pugliesi. E' stata poi colta l'occasione per ribadire un concetto che i vertici Inrl intendono far valere nelle interlocuzioni istituzionali: l'Inrl vuole riaffermare la professione e NON la funzione dei revisori legali, limitandosi a rivendicare ciò che spetta ai revisori legali e che è stato riconosciuto da tempo dall'Unione Europea. Non si tratta di essere 'soportati' dai sistemi ordinistici, bensì solo 'rispettati' per quello che è stato già da tempo riconosciuto ai revisori legali a Bruxelles.

Alla riunione con i delegati era presente anche la consiglieria nazionale **Grazia Aloisi** che ha dato la sua piena



disponibilità a collaborare con i delegati dell'Emilia Romagna per fare proselitismo e organizzare insieme momenti di aggregazione come convegni e forum sul territorio.

Infine il delegato **Diego Morana** (Agrigento-Trapani) ha sollecitato i vertici Inrl ad attuare quanto prima una procedura standard di 'accreditamento' per i delegati nominati presso i referenti sui vari territori: vale a dire informare con una apposita comunicazione formale della sede centrale dell'istituto i tribunali, le camere di commercio, prefetture e le amministrazioni locali affinché il delegato venga riconosciuto ed ammesso nei luoghi preposti sul proprio territorio. E' quanto occorre per dare dignità professionale al delegato ed opportunità di interloquire con le autorità e le istituzioni locali. Si ipotizza la realizzazione di un format standard che potranno utilizzare i vari delegati provinciali nel loro territori di pertinenza con gli interlocutori delle istituzioni e autorità locali.

A chiusura di riunione il delegato di Roma, Viterbo e Rieti, **Marco Tognarini** ha rilanciato l'idea di proporre programmi software come ulteriore servizio dell'Inrl a supporto delle attività professionali degli associati.

Col prossimo consiglio nazionale verrà fissata la data dell'Assemblea per l'approvazione del bilancio.



Con la EasyConsulting la nuova 'avventura social' dell'Inrl

E' iniziata nel maggio scorso la nuova 'avventura social' dell'Inrl la nuova operazione 'social' dell'Istituto grazie ad un accordo di consulenza e di collaborazione con la EasyConsulting, società specializzata nel marketing digitale e nella comunicazione social, in particolare su Facebook e LinkedIn. La giovane società ha avviato il presidio sui principali canali social e sta ultimando la fase sperimentale, mettendo a punto la stretta collaborazione con l'ufficio stampa e la segreteria dell'istituto, per calibrare al meglio i contenuti dei messaggi. L'attività che la Inrl ha affidato a Easyconsulting, infatti, consiste nella costante pubblicazione di post contenenti notizie, approfondimenti ed informazioni legate all'attività svolta dall'Inrl ed ovviamente anche al mondo della revisione legale in generale. Per i vertici dell'istituto questo ulteriore passo nell'universo della comunicazione completa il costante impegno svolto dall'ufficio stampa dell'istituto ed integra in modo efficace l'impegno editoriale che l'Inrl porta avanti con il suo bimestrale – 'Il Giornale del Revisore' – attraverso articoli, interviste, contributi di pensiero ed approfondimenti tecnici affidati ad autori di alto profilo. Si tratta di investimenti che l'istituto ha inteso compiere per accrescere la visibilità, fornire ulteriori supporti informativi ed avvicinare anche le nuove generazioni di professionisti che ormai quotidianamente utilizzano gli strumenti social per confrontarsi e aggiornarsi.



ATTUALITÀ

La Corte dei Conti e la UE: su ricezione e impiego dei Fondi Europei aumentano le responsabilità contabili

L'Italia impegna una responsabilità finanziaria più complessa rispetto al passato nel prelevamento e nell'impiego dei fondi europei, poiché una parte significativa di essi costituisce debito pubblico.

È quanto afferma la Corte dei conti nella *Relazione annuale sui rapporti finanziari tra l'Italia e l'Unione europea*, approvata dalla Sezione affari europei e internazionali con delibera n. 4/2024. Malgrado l'imponente sforzo di *fiscal policy* del Quadro finanziario pluriennale (Qfp) 2021-2027, si legge nel documento, le nuove emergenze geopolitiche e le pressioni inflazionistiche sopraggiunte hanno sottoposto a tensioni il bilancio dell'Unione europea, imponendo rilevanti correzioni per il reperimento e la destinazione di nuove risorse, con un conseguente ripensamento delle priorità.

Con la proposta di revisione del Qfp approvata dal Consiglio europeo a febbraio 2024 - specifica, infatti, la Corte - il bilancio sarà incrementato di circa 64,6 miliardi di finanziamenti aggiuntivi e, in tale contesto, l'obiettivo di una strutturale flessibilità del bilancio UE diventa fondamentale per rispondere agli imprevisti e rivedere rapidamente le priorità di spesa.

Nei rapporti finanziari tra l'Italia e l'Unione europea permane la centralità delle politiche strutturali e di coesione socioeconomica, la cui dotazione per il ciclo di programmazione 2014-2020 è di 197,9 miliardi (64,5 a valere sul

bilancio europeo e 133,4 su quello nazionale). Per i fondi Fesr e Fse-log, la dotazione ammonta (dicembre 2023) a 64,4 miliardi, di cui 14,4 sull'iniziativa React-Eu. A fronte di un totale programmato di 64,4 miliardi (di cui 47,9 di risorse Ue), la spesa certificata alla Commissione europea, sia a fine dicembre 2022 che a dicembre 2023, raggiunge rispettivamente 35 miliardi (di cui 28 cofinanziamento Ue) e 42,5 miliardi (il cofinanziamento Ue è 34,2). Considerando soltanto la quota di risorse unionali, al 31 dicembre 2023 il rapporto tra cofinanziamento certificato e risorse programmate si attesta al 71,4%. Sul versante delle politiche agricole, nel 2022 (ultimo anno del periodo transitorio seguito al ciclo di programmazione 2014-2020), su una produzione agricola europea pari a circa 537,5 miliardi di valore, la produzione italiana si attesta a 71,5, collocandosi al terzo posto fra gli Stati membri, preceduta da Francia (97,1 miliardi) e Germania (76,2). Nonostante la crescita del prodotto rispetto al periodo pandemico, permane l'andamento in calo dei livelli occupazionali, con un numero di occupati agricoli diminuito del 2,8% nell'ultimo decennio, a fronte di un incremento del 3,1 riscontrato per tutti i settori. Sulle irregolarità e frodi a danno del bilancio europeo, si conferma la tendenza in crescita delle segnalazioni, dai 424 casi del 2022 (per 47 milioni da recuperare) ai 448 del 2023 (per 58,1 milioni).





L'Intelligenza Artificiale. Cui prodest?

di avv. Cristina Guelfi – Docente INRL

Umberto Eco¹ affermava che *“Il computer non è una macchina intelligente che aiuta le persone stupide, anzi è una macchina stupida che funziona solo nelle mani delle persone intelligenti.”*

Una pluralità di considerazioni chiama il ceto dei giuristi a volgere l'attenzione alle questioni di principio e sistematiche che l'avvento dell'intelligenza artificiale pone al diritto. Prima ancora che una sfida organizzativa e culturale il tema dell'intelligenza artificiale presenta, *in primis*, una questione etica rispetto sia la responsabilità sociale sia per l'impatto costituzionale che l'adozione di essi provocano sul sistema democratico e sui i diritti e le libertà delle persone.

Il dibattito² che fino ad oggi ha interessato il mercato europeo in materia di intelligenza artificiale ha mostrato la frammentarietà del panorama legislativo attuale all'interno dei Paesi Membri e ancora più l'assenza di una piena integrazione fra i principi costituzionali europei.

Il processo di creazione di un'unica identità europea fra i popoli si sta progressivamente compiendo; tuttavia manca la creazione di un unico *corpus* normativo che racchiuda in maniera integrata i principi e i valori che costituiscono l'Europa. All'interno di questo ragionamento è bene focalizzarsi sull'importante passo avanti compiuto dall'Europa per quanto attiene la regolamentazione dell'intelligenza artificiale.

Nel quadro regolatorio il legislatore europeo, ha delineato, per la prima volta, in maniera inequivoca un profilo di intel-

ligenza artificiale su base antropocentrica.

L'intelligenza artificiale acquista la dimensione di tecnologia antropocentrica ossia di strumento a servizio delle persone con la finalità di migliorare il benessere degli individui.

Al centro del dibattito si sono dunque posti in chiave paritetica la libera circolazione transfrontaliera di beni e i servizi basati sull'IA con le esigenze di garantire la protezione dell'identità dell'individuo e anche dell'intelletto della persona.

Si sono anche previsti meccanismi difensivi che il legislatore ora ha riconosciuto espressamente ai cittadini europei con l'accesso diretto ai mezzi di ricorso previsti dalla normativa dell'Unione ai consumatori; ha poi previsto il diritto dei cittadini ad azionare meccanismi di richiesta risarcitoria se reputano che i sistemi di IA abbiano avuto un impatto negativo nelle loro attività o più in generale abbiano pregiudicato un aspetto della loro sfera personale.

La caratteristica più innovativa del provvedimento in esame è l'approccio basato sul rischio³.

Tale approccio consente di adattare la tipologia e il contenuto di queste regole all'intensità e alla portata dei rischi che possono essere generati dai sistemi di IA.

A livello nazionale risulta un forte scollamento della giurisprudenza italiana che non ha ancora sviluppato un pensiero in materia di intelligenza artificiale preferendo appellarsi alle decisioni maturate nell'ambito della disciplina della protezione dei dati personali anche per quanto riguarda l'aspetto del dato biometrico⁴.

¹ Umberto Eco è stato un semiologo, filosofo, scrittore, traduttore, bibliofilo e medievista italiano.

² E. Battelli, *Necessità di un umanesimo tecnologico: sistemi di intelligenza artificiale e diritti della persona*, in *Dir. Fam. Pers.*, 3, 2022, 1097; C. Casonato, *Intelligenza artificiale e diritto costituzionale: prime considerazioni*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo, Speciale*, 2019, 101-130.

³ L'AI HLEG ha elaborato sette principi etici non vincolanti per l'IA che sono intesi a contribuire a garantire che l'IA sia affidabile ed eticamente valida. I sette principi comprendono: intervento e sorveglianza umani, robustezza tecnica e sicurezza, vita privata e governance dei dati, trasparenza, diversità, non discriminazione ed equità, benessere sociale e ambientale e responsabilità.

⁴ Il riconoscimento facciale e gli aspetti più problematici in materia di protezione dati, www.federprivacy.org

Nel nostro ordinamento non esistono normative ad hoc che regolano il riconoscimento facciale, ma il relativo trattamento dei dati personali deve rispettare alcune disposizioni fondamentali del GDPR, in particolare l'art. 5 che disciplina i principi applicabili al trattamento dei dati personali, l'art. 6 che definisce le condizioni di liceità del trattamento e l'art. 9 che disciplina il trattamento di categorie particolari di dati tra cui quelli biometrici.

Il concetto di dato biometrico è definito nel regolamento europeo (GDPR)⁵; i dati biometrici rientrano nella categoria dei dati personali e, in particolare, nella categoria dei dati a trattamento speciale.

In base alla normativa europea, però, i dati biometrici rientrano nella speciale tutela di cui all'articolo 9 del GDPR⁶ solo se, la verifica dell'identità finalizzata all'identificazione univoca o all'autenticazione di una persona avviene su base automatizzata.

Sul piano nazionale, invece, i giudici hanno sempre teso ad escludere a priori la legittimità dell'utilizzo del dato biometrico nell'ambito lavorativo⁷.

Sul punto il regolamento europeo in questione ha chiarito l'ammissione di tutti quei sistemi di IA capaci di confermare l'identità di una persona fisica per consentire, per esempio, ad un soggetto di accedere e di fruire ad un servizio.

Si introduce così il criterio della proporzionalità in base al quale la legittimità o meno di un sistema di rilevazione

biometrica può essere dunque valutata alla luce del livello di impatto ovvero del grado di rischio che può avere sulla libertà del singolo individuo o su altro diritto fondamentale come l'immagine, l'identità di un individuo, il rispetto della concorrenza nel mercato.

Sotto diverso profilo e in relazione al tema degli appalti nell'ambito dei servizi *cross border*, è bene osservare che anche in caso di appalto o di esternalizzazione di servizi per una attività che impiega un sistema di IA, l'appaltatore anche se non ubicato all'interno dell'Unione Europea deve comunque rispettare le disposizioni del regolamento a prescindere dal principio internazionale di reciprocità⁸.

In conclusione, da quanto fino a qui emerso sembrerebbe che il regolamento, con i principi dallo stesso espressi, di proporzionalità, gradazione del rischio, rappresenti un primo spunto organico di norme per comprendere e implementare i sistemi di intelligenza artificiale nelle nostre attività produttive o nell'impiego nell'accesso ai servizi quotidiani.



⁵ Art. 4, par. 1, n. 14: "dati personali ottenuti da un trattamento tecnico specifico, relativi alle caratteristiche fisiche, fisiologiche o comportamentali di una persona fisica e che ne consentono o confermano l'identificazione univoca, quali l'immagine facciale o i dati dattiloscopici."

⁶ Articolo 9 Gdpr: "È vietato trattare dati personali che rivelino l'origine razziale o etnica, le opinioni politiche, le convinzioni religiose o filosofiche, o l'appartenenza sindacale, nonché trattare dati genetici, dati biometrici intesi a identificare in modo univoco una persona fisica, dati relativi alla salute o alla vita sessuale o all'orientamento sessuale della persona."

⁷ Cassazione civile sez. lav. 19 maggio 2023 n.13873 per cui per il "controllo biometrico dei lavoratori per l'accesso al lavoro, occorre un consenso specifico riferito all'utilizzazione dello strumento di rilevazione biometrica.; Cassazione Civile, 15 ottobre 2018 n. 25686 per cui "è sanzionata l'azienda che installa un sistema di raccolta di dati biometrici per rilevare le presenze del personale senza preventiva comunicazione al Garante."

⁸ La reciprocità in diritto fa riferimento a un principio di diritto internazionale privato che regola i rapporti tra gli stati. La giurisprudenza definisce il principio di reciprocità quale "condizione di efficacia della norma che attribuisce un diritto allo straniero", specificando ulteriormente che la reciprocità rileva "non come fondamento del diritto, bensì come condizione di efficacia della suddetta norma" (Cass. SS.UU. Sent. 18 marzo 1999 n. 147).



le PMI e la sostenibilità ESG

di Massimiliano Annetta, *avvocato Diritto Penale dell'impresa*
Roberta Rossi, *avvocato Diritto Penale dell'impresa*
Laura Ermini, *avvocato e amministratore pubblico*
Luigi Esposti, *Revisore Legale*

Lo scorso 24 giugno il MEF ha pubblicato il documento intitolato “Dialogo di sostenibilità tra PMI e Banche” elaborato dal Tavolo per la Finanza Sostenibile, insediato presso il medesimo dicastero. Il documento, redatto sotto forma di questionario, richiede alle piccole e medie imprese di comunicare al mercato (banche, investitori e grandi imprese) informazioni sulle loro performance di sostenibilità, ovvero le informazioni che attengono agli impatti, ai rischi e alle opportunità legati alle ricadute ambientali, sociali e di governance (i cosiddetti fattori ESG) delle loro attività. L’obiettivo dichiarato del MEF è quello di promuovere strategie di finanza sostenibile: tramite il questionario, infatti, gli istituti di credito potranno ricevere dalle imprese informazioni essenziali per direzionare gli investimenti di capitali verso un’economia più green e digitale.

Del resto, la centralità assunta dalla sostenibilità e dai relativi fattori, i cosiddetti fattori ESG (acronimo di Environment, Social e Governance) ha inevitabilmente finito per fornire una nuova declinazione del concetto di “valore”, che non può più limitarsi a riferirsi al profitto in favore degli azionisti, ma deve inevitabilmente estendersi allo scopo sociale dell’impresa. Del resto, il legame tra gli indici di sostenibilità e la finanza delle imprese è ormai diventato inscindibile e trova la sua evidente ragion d’essere nel principio del risk approach. Da ciò discende che il concetto di sostenibilità, a differenza di quanto avveniva nel passato, va ad impattare inevitabilmente sui principi di corretta amministrazione e sui relativi assetti organizzativi-amministrativi-contabili.

Addirittura intuitivo, pertanto, come i fattori ESG vadano

ad incidere sul piano dei rapporti creditizi. Inevitabilmente semplificando i concetti, può affermarsi che oggi la valutazione da parte degli istituti di credito non potrà riferirsi più soltanto alla continuità aziendale (e quindi, ad un arco temporale limitato) ma anche alla sostenibilità (la quale ha come focus il lungo periodo) e ciò per la banale ragione che un’azienda non sostenibile sul lungo periodo inevitabilmente perderà la continuità aziendale.

Se, pertanto, in prima battuta, gli obblighi in materia di compliance e sostenibilità potrebbero, inevitabilmente, comportare nuovi costi di conformità per le imprese (si pensi agli oneri connessi alla progettazione dei moderni assetti di governance, alla gestione dei nuovi rischi, ed ai conseguenti investimenti in termini di risorse umane e di spese), dall’altro lato, l’adesione alle procedure ESG sarà evidentemente incentivata dai vantaggi e dalle opportunità per l’ente che opera ponendo attenzione al tema della tutela dei diritti umani e dell’ambiente (consolidamento di una buona brand reputation, miglioramento del clima interno di lavoro, potenziamento dei rapporti con gli stakeholders, nuove opportunità di business).

Si tratta, per la verità, di temi già ampiamente noti; nondimeno, il dato di vera novità del documento pubblicato dal MEF è costituito dall’attenzione che viene, per la prima volta, rivolta alla misurazione degli indici di sostenibilità delle PMI. Sino ad oggi, infatti, le roadmap stabilite dall’Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile (SDGs)¹, dal Green Deal Europeo² e, sul suolo italiano, dalla Strategia Nazionale per lo Sviluppo Sostenibile (SNSvS)³ richiedevano solo alle imprese di grandi dimensioni di rilasciare

¹ Come noto, nel 2015, l’Assemblea generale delle Nazioni Unite ha approvato l’Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile, un programma d’azione che pone obiettivi di sostenibilità (SDGs) da raggiungere in ambito ambientale, economico, sociale e istituzionale entro il 2030.

² L’obiettivo assunto dall’Unione Europea è quello di raggiungere la neutralità climatica entro il 2050 attraverso eterogenei interventi in materia di energia, trasporti e tasse.

³ La Strategia Nazionale per lo Sviluppo Sostenibile (SNSvS), approvata dal Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica (CIPE), poi rivista nel 2023 dal Comitato Interministeriale per la Transizione Ecologica (CITE), si pone come obiettivo primario quello di proporre un quadro strategico di riferimento per le attività di programmazione, monitoraggio e valutazione della sostenibilità delle politiche pubbliche, ai diversi livelli territoriali.

alle istituzioni finanziarie informazioni di sostenibilità relative alla loro catena di valore. Progressivamente, ci si è resi conto che le imprese di dimensione piccola o media possono, e devono, al pari delle imprese di grandi dimensioni, svolgere un ruolo centrale nella transizione; infatti, proprio le PMI, le quali innervano il tessuto produttivo italiano, sono dotate di una particolare capacità di innovazione, adattabilità e resilienza.

Il progetto *Sustainable finance and investments for the transition to a green economy*⁴ ha rilevato, tra l'altro, che la scarsa disponibilità delle informazioni di sostenibilità, unitamente alle limitate competenze a disposizione delle PMI in materia, costituisce una barriera allo sviluppo della finanza sostenibile. Proprio per supportare le PMI nella produzione di informazioni di sostenibilità, la Commissione Europea ha invitato l'European Financial Reporting Advisory (EFRAG), un ente di natura tecnica che svolge funzione di advisory per la Commissione europea in materia di reporting, a predisporre uno standard volontario rivolto alle PMI non quotate. Pertanto, l'EFRAG ha sottoposto alla consultazione l'*Exposure Draft for the voluntary reporting standard for non-listed SMEs (VSME ED)*: lo standard intende offrire un modello europeo di identificazione e rappresentazione delle informazioni sulla sostenibilità delle PMI che risponda alle esigenze dei principali utilizzatori (investitori, banche e partner commerciali).

Il documento di consultazione del MEF è, dunque, da considerare complementare rispetto all'iniziativa dell'EFRAG,

in quanto, per un verso, mira a concentrarsi sullo specifico rapporto tra le PMI e le banche, e, per altro verso, intende facilitare la standardizzazione delle prassi in via di adozione nel contesto italiano. Al pari del suo "omologo" europeo, il documento del MEF tende, da un lato, a valorizzare lo sforzo delle PMI nel raggiungimento degli obiettivi di sviluppo sostenibile e ad offrire loro dei parametri di confronto territoriale che orientino le loro scelte e rafforzino il loro impegno, e, dall'altro, a supportare gli attori della finanza sostenibile nel valutare lo stato di salute e le necessità del tessuto produttivo nazionale nel suo complesso.

Le informazioni raccolte, una volta aggregate, saranno, pertanto, in grado di fornire un insieme di dati quantitativi e qualitativi utili alla definizione di politiche, azioni e misure specifiche, che contribuiranno alla misurazione del raggiungimento degli obiettivi di sviluppo sostenibile e andranno a supportare i diversi attori dei rapporti creditizi. Infatti, se tramite il questionario le banche potranno raccogliere tutte le informazioni necessarie per valutare la sostenibilità delle PMI, dal canto loro le PMI, grazie alla disponibilità delle informazioni raccolte, potranno misurare più accuratamente i rischi e pianificare meglio i propri investimenti; avere un miglior accesso a finanziamenti, con minor costo e maggiori agevolazioni; rafforzare la capacità di resistere a shock energetici e ambientali; offrire prodotti e servizi più sostenibili, rafforzando il posizionamento competitivo.

Gli indici di sostenibilità per le PMI



Roberta Rossi, avvocato specializzato in diritto penale dell'impresa e membro di OdV

Il documento elaborato dal MEF contiene 45 indici di sostenibilità per le Piccole e Medie Imprese (PMI), ovvero 45 informazioni che possono essere richieste dalle Banche alle PMI in proporzione alla dimensione delle imprese, divise in 5 sezioni che vanno a coprire gli aspetti ambientali

(E), sociali (S) e di governance (G): informazioni generali, mitigazione e adattamento al cambiamento climatico, ambiente, società e forza lavoro, governance e condotta aziendale. Dopo aver richiesto all'impresa di fornire, tramite la compilazione della tabella n. 1, alcune informazioni

⁴ Si tratta di un progetto avviato nel maggio 2020 dal Dipartimento del Tesoro in collaborazione con la DG REFORM della Commissione europea, per raggiungere gli obiettivi di decarbonizzazione e di neutralità climatica entro il 2050, volto a favorire l'efficiente allocazione delle risorse nei mercati dei capitali e a valorizzare il ruolo del sistema bancario a supporto della transizione sostenibile.

di carattere generale (quali il settore e l'attività economica di pertinenza e le dimensioni, declinate in termini di unità operative, dipendenti e fatturato annuo) utili per valutare i rischi di transizione (rischi reputazionali, di mercato, normativi) ai quali l'impresa potrebbe essere soggetta in assenza di strategie e azioni adottate individualmente per mitigare tali rischi, si passa, nelle tabelle successive, ad un'analisi più dettagliata dei fattori di sostenibilità.

Il primo "pilastro" del sistema ESG, l'ambiente (Environment) è trattato nelle tabelle n. 2 (Mitigazione e adattamento al cambiamento climatico) e n. 3 (Ambiente). In particolare, la tabella n. 2 intende misurare se e quanto l'impresa sia impegnata nella riduzione del proprio impatto sull'ambiente e nel miglioramento della propria sostenibilità climatica. Il parametro di riferimento, espressamente richiamato, è la Tassonomia dell'Unione Europea (o Tassonomia UE), introdotta dal regolamento UE 2020/852, in vigore dal 2022, che fornisce un sistema di classificazione e dei criteri che definiscono quali attività economiche siano "sostenibili" rispetto a sei obiettivi ambientali: i. mitigazione al cambiamento climatico, ii. adattamento ai cambiamenti climatici, iii. uso sostenibile e protezione delle acque e delle risorse marine, iv. transizione verso un'economia circolare, v. prevenzione e riduzione dell'inquinamento, vi. protezione e ripristino della biodiversità e degli ecosistemi. Utilizzando come strumento i criteri definiti nella Tassonomia UE, le imprese possono quindi dichiarare in che misura le loro attività economiche (espresse in investimenti in conto capitale, spesa operativa e fatturato) siano sostenibili dal punto di vista ambientale, fornendo rilevanti informazioni a investitori, consumatori e altri portatori d'interesse.

Si noti che, sul fronte degli istituti finanziari queste informazioni appaiono di estrema rilevanza, in quanto le banche, soggette agli obblighi di rendicontazione derivanti dal c.d. III Pilastro, a partire dal 1° gennaio 2025, dovranno comunicare un nuovo indicatore: il BTAR (Banking Book Taxonomy Aligned Risk), che misura quanto il portafoglio prestiti di una banca sia allineato con la Tassonomia dell'Unione Europea. Tale indicatore riguarda anche le PMI non quotate: è del tutto evidente, pertanto, che, sebbene la legge non obblighi le PMI non quotate a comunicare l'allineamento delle loro attività economiche alla Tas-

sonomia UE, condividere queste informazioni può essere vantaggioso in termini di relazione con la banca, la quale deve rispondere a precise esigenze normative.

Il documento in esame richiede, pertanto, che le imprese esaminate effettuino una dettagliata valutazione dei rischi connessi al cambiamento climatico, distinti tra rischi fisici legati al clima e rischi di transizione. I rischi di transizione legati al clima, in particolare, sono relativi al processo di trasformazione verso un'economia a basse emissioni di carbonio, che potrebbe richiedere investimenti di carattere straordinario (di manutenzione, riconversione e sostituzione), fino ad influire sulla sopravvivenza di alcuni settori dell'attività dell'impresa, se non adeguatamente e tempestivamente gestiti. Si pensi all'adozione di leggi e politiche climatiche e ambientali da parte delle autorità che finiscano per danneggiare certe attività produttive, al progresso tecnologico verso soluzioni meno dannose per il clima che rendano obsoleta l'attività di un'impresa, ai mutamenti nelle preferenze della clientela e nella fiducia dei consumatori verso l'impresa.

Evidente, pertanto, il riflesso, nel breve, medio o lungo periodo, del rischio connesso al cambiamento climatico, sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico e sui flussi finanziari dell'impresa. L'utilizzo della Tassonomia potrà, quindi, indirizzare le PMI nell'effettuare investimenti verso la transizione sostenibile; come, infatti, previsto dalle Raccomandazioni (UE) 2023/1425 della Commissione del 27 giugno 2023 sull'agevolazione dei finanziamenti per la transizione verso un'economia sostenibile, le piccole e medie imprese interessate a contribuire alla transizione potrebbero prendere in considerazione la possibilità di reperire finanziamenti per i loro investimenti legati alla transizione, che potrebbero essere investimenti immediati o futuri, ad esempio finalizzati ad investire in tecnologie abilitanti e/o in attività che rendano più ecologiche le loro funzioni di sostegno, come quelle che aumentano l'efficienza energetica degli edifici, la locazione finanziaria o l'acquisto di veicoli elettrici, la decarbonizzazione dell'uso dei trasporti, un approvvigionamento alimentare più sostenibile ecc.

La tabella n. 3 si occupa, a sua volta, delle tematiche ambientali, richiedendo all'impresa di fornire informazioni in relazione all'inquinamento verso aria, acqua e suolo⁵. Si

⁵ Si tratta di informazioni che potrebbero essere già note e rendicontate dall'impresa, in quanto richieste dalla normativa europea in materia di inquinamento ambientale: la Direttiva 2010/75/UE relativa alle Emissioni industriali (prevenzione e riduzione integrate dell'inquinamento); il Regolamento (CE) N. 166/2006 relativo all'istituzione di un Registro Europeo delle Emissioni e dei Trasferimenti di Sostanze Inquinanti (E-PRTR); la Direttiva 2013/39/UE, che definisce le sostanze prioritarie nel settore della politica delle acque.

richiede, pertanto, di indicare: le emissioni annuali verso l'aria derivanti dal rilascio di sostanze inquinanti nell'atmosfera a seguito di varie attività e processi produttivi, quali le emissioni da parte dei veicoli commerciali e quelle derivanti dai processi industriali e di combustione; le emissioni annuali di sostanze inquinanti verso l'acqua determinate dal rilascio di sostanze inquinanti, quali pesticidi, solventi e metalli pesanti, nell'ambiente acquatico (come fiumi e laghi interni, o zone marine) attraverso diverse vie, prevalentemente scarichi industriali e agricoli; le emissioni annuali di sostanze inquinanti nel suolo, determinate dalle sostanze immesse nel suolo e considerate dannose per la salute umana o l'ambiente (quali, ad esempio, inquinanti organici persistenti, composti di azoto e fosforo, pesticidi). Si chiede poi all'impresa di chiarire quali siano i propri obiettivi in funzione della riduzione delle suddette emissioni di sostanze inquinanti in aria, acqua e suolo.

In relazione alle risorse idriche, si chiede all'impresa di fornire informazioni relativamente ai propri consumi idrici, ovvero alla quantità di acqua prelevata ed utilizzata nei processi produttivi, specificando la quantità di acqua che l'impresa preleva dalle zone a elevato stress idrico, ossia dalle aree nelle quali esiste una maggiore probabilità che si verifichino situazioni di siccità determinata da una condizione temporanea di ridotta o insufficiente disponibilità di acqua.

Si chiede inoltre di indicare se, ed in che misura, le attività dell'impresa insistano su zone protette e aree a elevato valore di biodiversità, ed ancora, di indicare se l'impresa utilizzi superfici in cui il suolo originale è stato coperto, rendendolo impermeabile (quindi incapace di assorbire acqua che permetta il drenaggio naturale, ad esempio, il suolo calpestabile all'interno di uffici, laboratori o magazzini, o all'esterno con parcheggi, aree cementate per lo scarico e carico merci).

Si richiede, infine, all'impresa di fornire le informazioni relative alla procedure di smaltimento dei rifiuti, indicando la percentuale di rifiuti portati a smaltimento e riciclati durante l'anno, indicando la percentuale di materiale riciclato. Con riferimento all'output della produzione, si chiede poi di indicare la percentuale di materiale riciclabile presente nei prodotti finiti e nei relativi imballaggi, che possano presentare le giuste caratteristiche per poter essere avviati verso la catena del riciclo e quindi facilmente differenziati

dal consumatore e trattati dall'industria del riciclo.

Le informazioni di sostenibilità relative secondo pilastro delle tematiche ESG, ovvero sia il fattore "Social", vengono affrontate nella Tabella n. 4, intitolata, appunto, "Società e forza lavoro", che intende raccogliere le informazioni relative a tutela dei diritti umani, diversità ed inclusione sul luogo di lavoro.

In primo luogo, si mira a comprendere le politiche eventualmente adottate dall'impresa in materia di diritti umani, con particolare riguardo alle condizioni di lavoro, chiedendo di fornire informazioni in merito a: salute e sicurezza, contrattazione collettiva e orario di lavoro, adeguatezza dei salari, equilibrio tra vita professionale e vita privata, parità di trattamento e di opportunità per tutti, parità di genere e parità di retribuzione per un lavoro di pari valore, formazione e sviluppo delle competenze, occupazione e inclusione delle persone con disabilità; misure contro la violenza e le molestie sul luogo di lavoro; lavoro minorile o lavoro forzato. Si richiedono poi le informazioni volte a comprendere il processo, eventualmente adottato dall'impresa, per identificare, prevenire e mitigare l'impatto negativo delle proprie attività sui diritti umani, quale ad esempio le procedure messe in atto per evitare l'impiego di lavoro minorile e/o di forza lavoro non adeguatamente remunerata. Si chiede, inoltre, all'impresa di comunicare il numero di incidenti registrati durante l'ultimo anno, in conseguenza di violazioni in materia di diritti umani.

Con riferimento alle tematiche di inclusione, si richiede, in primo luogo, di indicare quanti dipendenti appartengono alle c.d. "categorie protette". Inoltre, si richiede di specificare il livello di divario retributivo esistente tra uomini e donne dipendenti dell'impresa⁶. Ancora, si vuole che l'impresa indichi il numero di casi di discriminazione (che derivano, ad esempio, da molestie anche di natura sessuale, e da altre forme di discriminazione basate su genere, razza o origine etnica, nazionalità, religione o convinzioni personali, disabilità, età o orientamento sessuale) che hanno condotto ad una sanzione amministrativa o penale o ad un provvedimento di carattere amministrativo o giudiziario nei confronti dell'impresa o del suo titolare. Particolare attenzione è rivolta al tema della formazione del personale, richiedendosi di indicare il numero medio di ore di formazione che il personale dipendente ha svolto durante l'anno, differenziato per genere.

⁶ Si rammenti che questa informazione viene già fornita dalle imprese con almeno 50 dipendenti, ogni due anni, tramite il "Rapporto periodico personale maschile e femminile", un rapporto sulla situazione del personale maschile e femminile richiesto dal D.lgs 198/2006 (c.d. Codice delle Pari opportunità).

In relazione agli infortuni sul lavoro, l'informazione di sostenibilità è relativa al numero di infortuni derivanti dall'attività lavorativa (quali quella da lesione da causa violenta che determina la morte o invalidità della persona) che sono stati comunicati all'INAIL⁷ ed il numero di giorni lavorativi persi dai dipendenti a seguito di malattia professionale, connessa cioè ad un rischio legato alle lavorazioni svolte o all'ambiente in cui la lavorazione si svolge; nonché il numero di decessi dovuti a incidenti sul lavoro e/o malattie professionali.

Infine, la tabella n. 5 raccoglie le informazioni di sostenibilità relative al terzo pilastro ESG, ovvero la Governance aziendale. Si richiede, pertanto, all'impresa di indicare se abbia adottato il Codice etico, il Modello di organizzazione, gestione e controllo e le procedure in materia di anticorruzione.

Nel rimandare al paragrafo successivo, preme qui rammentare che il Modello di organizzazione, gestione e controllo (MOGC), previsto dal D. L.vo n. 231/2001, mira a prevenire la commissione di reati da parte degli enti, come appunto le imprese, tramite la definizione di regole interne, procedure e controlli. La sua implementazione comporta la designazione di un organismo di vigilanza interno, l'adozione di un codice etico, la formazione del personale e il monitoraggio continuo dell'efficacia del sistema. Il codice etico è un documento che stabilisce i principi, i valori e le norme di comportamento che un'organizzazione o un'impresa si impegna a seguire. Questo codice fornisce

una guida ai dipendenti e agli altri stakeholder sull'etica aziendale, sulla condotta professionale e sul rispetto delle leggi e dei regolamenti pertinenti. Infine, il presidio anticorruzione deve contemplare procedure di segnalazione di casi sospetti di corruzione, due diligence dei partner commerciali, procedure di monitoraggio e revisione dei conti; con specifico riferimento alla corruzione, il questionario richiede all'impresa di comunicare il numero di condanne e importo delle ammende inflitte per violazioni delle leggi contro la corruzione attiva e passiva, verificatesi durante l'anno di riferimento. Si richiede, inoltre, all'impresa di indicare se sia dotata di un sistema di segnalazione di violazioni di leggi o regolamenti, di reati e casi di corruzione o frode, nonché di situazioni di pericolo per la salute e sicurezza dei dipendenti. Su tale aspetto si rammenta che il d.lgs. n. 24 del 10 marzo 2023, in attuazione della Direttiva UE 2019/1937, ha esteso la disciplina del cd. whistleblowing anche alle aziende private di piccola-media dimensione, che hanno perciò l'obbligo di attivare un canale interno per la trasmissione e gestione delle segnalazioni e di designare un responsabile o un ufficio dedicato per la verifica della conformità, o che gestisca le segnalazioni di violazioni o comportamenti non etici. La centralità di tutele messe in campo e dei programmi di formazione diventa quindi una cartina di tornasole per "attestare" gli anticorpi di cui la società si è dotata al suo interno contro le condotte illecite.

L'inestricabile interconnessione tra fattori ESG e modelli 231



Massimiliano Annetta, avvocato specializzato in diritto penale d'impresa, docente universitario, membro di numerosi OdV e autore di pubblicazioni sui temi di compliance e sostenibilità, docente alta formazione dei corsi Inrl

Nelle pagine che precedono si è sottolineato come il fondamento dell'affidabilità delle imprese - non soltanto nei confronti del sistema bancario - stia gradualmente pas-

sando dal concetto di continuità a quello più ampio di sostenibilità aziendale e, quindi, alla concreta declinazione dei cosiddetti fattori ESG. Ciò impone un esame delle re-

⁷ Questa informazione è già disponibile all'impresa in quanto tutti i datori di lavoro, compresi i datori di lavoro privati di lavoratori assicurati presso altri Enti o con polizze private, nonché i soggetti abilitati ad intermediazione, hanno l'obbligo di comunicare all'INAIL i dati relativi agli infortuni che comportano un'assenza dal lavoro di almeno un giorno, escluso quello dell'evento (vedi D.lgs. 151/2015).

lazioni intercorrenti tra la sostenibilità aziendale, i relativi fattori ESG e il D. L.vo 231/2001⁸. Ci si potrebbe spingere ad affermare che oggi nell'implementare un modello 231 si debba perseguire un duplice obiettivo: mirare, non solo ad affermare la cultura della legalità aziendale, ma pure ad implementare una cultura della sostenibilità, con metodo non dissimile, con riferimento al perseguimento degli obiettivi globali di sostenibilità, da quello proposto dal documento del MEF in commento.

Volendo ipotizzare un decalogo dei processi aziendali in cui le interconnessioni tra i principi ESG e i rischi 231 possono essere maggiori, un riferimento utile è fornito dai già citati principi indicati dall'EFRAG nella stesura dei principi di rendicontazione relativi alla Direttiva CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)⁹, i quali, finalizzati ad assicurare la comprensione dell'attività d'impresa e dell'impatto dalla stessa prodotto, forniscono una traccia pure dei possibili rischi di reato 231 in ambito Environment, Social e Governance.

Volendosi spingere ad individuare nell'ormai corposissimo catalogo di reati 231 i profili di maggiore rischio con riferimento ai fattori ESG, ed in particolare alla loro necessaria disclosure, si possono individuare tre ipotesi di "elevato" rischio:

1) Il rischio di false comunicazioni sociali, in riferimento alle sopra accennate comunicazioni imposte dalla direttiva CSRD. Se, infatti, i temi della sostenibilità, a seguito della introduzione della CSRD, devono essere necessariamente resi pubblici, pare difficile sostenere che un'informazione non veritiera su tali temi (che come si è detto diventano determinanti laddove si voglia stabilire il futuro valore dell'impresa) non abbia astratta rilevanza ai sensi degli articoli 2621 e 2622 del Codice civile. In altri termini, la Direttiva dell'unione europea entrata in vigore il 5 gennaio 2023 fa sì che condotte penalmente irrilevanti nella vigenza del D. Lgs. n. 254/2016¹⁰, a partire dal bilancio relativo all'esercizio 2024 (allorquando la disposizione in materia di CSRD diverrà effettiva in materia di rendi-

contazione di sostenibilità) transiteranno nell'area dei potenziali illeciti penali.

2) Il cosiddetto greenwashing. Secondo la definizione dell'ESMA (acronimo di European Securities and Markets Authority) si è in presenza di greenwashing laddove "dichiarazioni, azioni o comunicazioni connesse alla sostenibilità non riflettano in maniera chiara e corretta il profilo di sostenibilità di un'organizzazione, un prodotto finanziario o servizi finanziari. Questa pratica può essere fuorviante per consumatori, investitori o altri partecipanti al mercato". Ebbene, sebbene non constino ad oggi nella nostra giurisdizione precedenti giurisprudenziali¹¹ che affermino la rilevanza penale di tali condotte, non pare peregrino ipotizzare profili di possibile rilevanza non solo ai sensi dell'art. 515 del codice penale (Frode nell'esercizio del commercio) ma, potenzialmente di tutte quelle ipotesi di reato enunciate nella parte quinta del Testo Unico della Finanza (D. L.vo 24.2.1998 n. 58 e ss.mm.ii.).

3) Il cosiddetto greenhushing. Strettamente affine al greenwashing è il fenomeno del greenhushing, ovvero il silenzio o la mancanza di informazioni da parte dell'azienda dell'impatto dei fattori ESG delle proprie attività. Infatti, la Direttiva CRSD, concernente, come detto, la rendicontazione di sostenibilità/ESG, ha introdotto importanti obblighi in materia di controlli della filiera aziendale.

Proprio l'attenzione alla supply chain risulta di particolare attualità nel nostro sistema in seguito alla recente applicazione dell'amministrazione giudiziaria ad importanti aziende del settore dell'alta moda. Infatti, il Tribunale di Milano, Sezione Misure di Prevenzione, ha, in rapidissima successione (decreto 15.1.2024 n.1, decreto 3.4.2024 n. 10, decreto 5.6.2024 n. 12) applicato la misura di prevenzione dell'amministrazione giudiziaria nei confronti di tre importantissime aziende operanti nel settore della Fashion Industry per aver colposamente agevolato l'attività dei titolari e amministratori di imprese subappaltratrici sottoposte a procedimento penale per il reato di interme-

⁸ cfr. sul tema, il documento di ricerca CNDCEC Modello 231 e fattori ESG: l'importanza di una virtuosa connessione, luglio 2024.

⁹ Si tratta della Direttiva n. 2022/2464 CSRD, entrata in vigore il 5 gennaio 2023, che richiede alle imprese europee di determinate dimensioni di rendere pubblico il proprio impatto sociale e ambientale nonché l'impatto dei fattori ESG sull'attività aziendale.

¹⁰ Il decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254 ha recepito la direttiva 2014/95/UE riguardante la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità nella composizione degli organi di amministrazione, gestione e controllo di imprese e gruppi di grandi dimensioni.

¹¹ cfr. M. Massironi, Green claim e greenwashing al vaglio della giurisprudenza, in www.dirittobancario.it

diazione illecita e sfruttamento del lavoro (art. 603 bis del codice penale). Nello specifico, il Tribunale di Milano ha fatto propria l'ipotesi investigativa che le aziende titolari dei brand siano le beneficiarie finali di uno schema ben strutturato di sfruttamento lavorativo. L'iter argomentativo seguito dal tribunale meneghino può così riassumersi: accertata la violazione dell'art 603 bis c.p. da parte dei subappaltatori, si è affermato che le aziende capofila abbiano colpevolmente agevolato l'attività di costoro, ritenendo, alla luce di una giurisprudenza ormai consolidata, come anche una condotta negligente imperita o imprudente circa l'attività dei soggetti terzi sia sufficiente ad integrare la presenza di uno stabile contributo agevolatore, anche in assenza di condotte illecite dirette. Le decisioni del tribunale di Milano in commento hanno una diretta rilevanza in materia 231, infatti non casualmente i giudici milanesi hanno disposto che l'amministratore giudiziario nominato ai sensi dell'art. 34 D.Lgs. n 159/2011 esamini con attenzione l'idoneità dei modelli di organizzazione gestione e controllo ex D.Lgs. n. 231/2001 per valutare idoneità degli stessi a prevenire i reati contestati. Del resto, l'inserimento dell'art. 603 bis c.p. all'interno del catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell'ente, ai sensi dell'art. 25 quinquies del D.Lgs. n. 231/2001, dimostra inequivocabilmente l'esistenza di una connessione tra lesione dei diritti dei lavoratori, sfruttamento di soggetti in stato di bisogno e criminalità d'impresa. In estrema sintesi, le pronunce in discorso offrono due indicazioni. La prima, il Tribunale di Milano prosegue nel solco tracciato dalle precedenti pronunce del 6 maggio 2019 e del 27 maggio 2020 ritenen-

do la responsabilità della "capofila" in casi di sfruttamento lavorativo all'interno della supply chain a prescindere dal formale inquadramento dei lavoratori. In secondo luogo, gli stessi giudici riconfermano la centralità del Modello organizzativo ex D.Lgs. n. 231/2011, sia come strumento sulla base del quale valutare l'eventuale carenza organizzativa in grado di agevolare colposamente gli autori del reato, sia come strumento principe, mercè l'ovvio adeguamento, per ottenere la revoca della misura, configurando un chiaro ampliamento della funzione tradizionale del modello organizzativo 231. Di conseguenza, anche in relazione agli aspetti ESG afferenti alla sfera sociale, l'adozione del modello organizzativo 231 diventa uno strumento fondamentale per tutelare l'azienda, che deve monitorare l'intera supply chain al fine di evitare sia sanzioni che danno reputazionale.

In conclusione, risulta evidente come l'integrazione tra compliance 231 e sostenibilità sia ormai inestricabile. I modelli 231 tradizionalmente concepiti al fine di prevenire il rischio di compimento dei reati presupposto, debbono oggi arricchirsi e integrarsi attraverso l'introduzione di regole di comportamento ESG. Ne discende una sorta di rivoluzione nell'approccio al risk assessment 231, che dovrà perseguire un duplice obiettivo: prevenire i rischi 231 e, al contempo, perseguire gli obiettivi di sviluppo sostenibile che l'ente si è prefissato. In tale impostazione il modello 231 ribadisce con forza, laddove ve ne fosse necessità, la propria assoluta centralità nella struttura di governance consapevole.

Ruolo e responsabilità del revisore nel bilancio di sostenibilità



Luigi Esposti, *Revisore Legale*

Le regole per il Revisore legale circa il bilancio di sostenibilità in Italia sono definite da una serie di normative e linee guida.

La normativa di riferimento è la Direttiva 2014/95/UE (direttiva sulla comunicazione di informazioni di carattere

non finanziario e sulla diversità): richiede a grandi enti di interesse pubblico di fornire una dichiarazione di carattere non finanziario, inclusi gli aspetti ambientali, sociali, di personale, di rispetto dei diritti umani e lotta contro corruzione.

Decreto Legislativo 30 dicembre 2016, n. 254: recepisce la Direttiva 2014/95/UE nell'ordinamento italiano specificando le modalità di redazione del bilancio di sostenibilità e le responsabilità dei Revisori legali.

Il 10 giugno 2024 il Consiglio dei Ministri ha varato il Decreto legislativo che in Italia recepisce la Direttiva (UE) 2022/2464, Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD, entrata in vigore il 5 gennaio 2023 che integra le norme di rendicontazione di sostenibilità societaria per gli aspetti ambientali, sociali e governance, ESG a favore della trasparenza e acclude l'informativa di sostenibilità nella relazione sulla gestione societaria ai sensi del secondo comma dell'articolo 2428 del Codice civile. Il primo set di 12 principi è stato redatto dall'EFRAG e adottato con Regolamento (UE) 2023/2774 del 23 dicembre, in vigore dal 1° gennaio 2024, per ragioni di spazio, la tabella è stata omessa. I dati sono disponibili in riferimento alla fonte G.U. del 22/12/2023 IT.

In pratica il bilancio di sostenibilità è un documento che le aziende, organizzazioni e enti pubblici utilizzano per comunicare il loro impatto ambientale, sociale ed economico. Questo bilancio va oltre il tradizionale bilancio finanziario, includendo indicatori di performance che riguardano la responsabilità sociale e ambientale.

Gli elementi principali del bilancio di sostenibilità sono:

- 1) Profilo aziendale:** descrizione dell'azienda, della sua missione, visione e lavori.
- 2) Governance e strategia:** informazioni sulla struttura di governance dell'azienda e sulla strategia di sostenibilità adottata.
- 3) Impatto ambientale:** dati e indicatori relativi al consumo di risorse naturali, emissioni di CO2, gestione dei rifiuti, consumo di energia e acqua e altre pratiche di tutela ambientale.
- 4) Impatto sociale:** informazioni sull'impatto dell'azienda sulla comunità, inclusi i temi come diritti umani, condizioni di lavoro, relazioni con i dipendenti, equità e inclusione e contributi alla comunità.
- 5) Impatto economico:** dati che mostrano come l'azienda contribuisce economicamente alle economie locali e globali, inclusi salari, tasse e imposte pagate, investimenti e creazione di valore per gli stakeholder.
- 6) Obiettivi di sostenibilità:** gli obiettivi a breve e lungo termine che l'azienda si pone in termini di sostenibilità e responsabilità sociale.
- 7) Indicatori di performance:** metriche quantitative che permettono di valutare i processi dell'azienda rispetto agli obiettivi di sostenibilità.

Benefici

- a) Trasparenza e responsabilità:** aumenta la trasparenza verso gli stakeholder e dimostra l'impegno dell'azienda verso la sostenibilità;
- b) Miglioramento della reputazione:** un bilancio di sostenibilità ben redatto può migliorare la reputazione aziendale;
- c) Gestione dei rischi:** aiuta a identificare e gestire i rischi legati a questioni ambientali e sociali;
- d) Efficienza operativa:** la raccolta e l'analisi dei dati di sostenibilità possono portare a una maggiore efficienza operativa e risparmio sui costi;
- e) Allineamento con gli obiettivi globali:** permette alle aziende di allinearsi con gli obiettivi di sviluppo sostenibile delle Nazioni Unite.

Il bilancio di sostenibilità è quindi uno strumento chiave per le aziende che vogliono dimostrare il loro impegno verso la crescita sostenibile e responsabile.

Obbligo dal 01/01/2024

L'applicazione delle disposizioni sulla rendicontazione si attua in modo progressivo e secondo la tipologia di imprese, comprese le grandi imprese e le PMI quotate come pubblicato nei precedenti giornali del Revisore legale del nostro Istituto:

- a decorrere dall'esercizio finanziario che inizia il **01/01/2024** sono obbligate le grandi imprese e le imprese madri con oltre 500 dipendenti, gli enti di interesse pubblico e i soggetti già tenuti all'obbligo di pubblicare la dichiarazione ai sensi del regime previgente.
- a decorrere dal **01/01/2025** le grandi imprese non quotate che alla chiusura dell'esercizio abbiano superato almeno due dei seguenti requisiti dimensionali:
 - 250 numero medio di dipendenti;
 - Stato patrimoniale > 25 milioni di euro;
 - Ricavi netti > di 50 milioni di euro.
- a decorrere dal **01/01/2026** le piccole e medie imprese quotate, enti creditizi piccoli e non complessi e le imprese di assicurazione captive e le imprese di riassicurazione captive.
- a decorrere dal **01/01/2028** le imprese al di fuori dell'UE che realizzano prestazioni superiori a 150 milioni di euro nella Comunità Europea se hanno almeno un'impresa figlia o una succursale nell'UE.

Per le PMI e microimprese che non rientrano nel perimetro dell'obbligo, devono adottare il processo della rendicontazione su base volontaria al fine di rispondere alla richiesta.

Responsabilità del Revisore legale

Il Revisore legale deve verificare che il bilancio di sostenibilità sia stato redatto in conformità alle disposizioni legislative e regolamentari applicabili. Deve assicurarsi che le informazioni contenute nel bilancio siano accurate e complete e che rappresentino in modo fedele la performance di sostenibilità dell'organizzazione ed effettuare una revisione delle informazioni non finanziarie utilizzando metodologie e procedure di revisione specifiche per le informazioni di sostenibilità.

Inoltre, deve rilasciare una relazione specifica sulla dichiarazione non finanziaria indicando se, a suo parere, la dichiarazione è stata redatta in conformità con le normative vigenti e se le informazioni fornite sono corrette ed affidabili. Può includere raccomandazioni per migliorare la qualità e la trasparenza delle informazioni di sostenibilità.

Standard specifici per la sostenibilità

Esistono anche standard specifici per la revisione delle informazioni di sostenibilità emessi dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) vedasi **“Consiglio internazionale per gli standard di revisione e garanzia”**

Indipendenza e obiettività

Il Revisore legale deve mantenere un alto grado di indipendenza e obiettività durante tutto il processo di revisione, evitando qualsiasi conflitto di interesse che possa compromettere la sua imparzialità.

In conclusione, il Revisore legale ha un ruolo fondamentale nel garantire che i bilanci di sostenibilità siano redatti e presentati in modo accurato e conforme alle normative vigenti, contribuendo alla trasparenza e alla responsabilità delle organizzazioni verso i loro stakeholder.

Rilevanza per gli Istituti finanziari

Il bilancio di sostenibilità è un documento cruciale per gli Istituti finanziari, lo stesso redatto secondo le regole UE può migliorare la reputazione mostrando trasparenza e impegno verso pratiche sostenibili. Questo aumenta la fiducia sia per gli Istituti finanziari che per i clienti, investitori e degli stakeholder. Include informazioni su come l'azienda gestisce i rischi legati alla sostenibilità, come i cambiamenti climatici, le questioni sociali e di governance (ESG), identificare e gestire questi rischi può prevenire potenziali crisi finanziarie e legali.

Molti paesi e regioni stanno introducendo normative che richiedono alle istituzioni finanziarie di divulgare informazioni sulla sostenibilità. Avere un bilancio di sostenibilità aiuta a soddisfare questi requisiti normativi.

Gli investitori istituzionali sono sempre più attenti alle pratiche ESG. Il bilancio fornisce dati essenziali per gli in-

vestitori che cercano di allineare i loro portafogli a criteri di sostenibilità. Gli studi hanno dimostrato che le aziende con pratiche sostenibili tendono ad avere performance finanziarie migliori a lungo termine e possono avere tassi di interesse più favorevoli. E' uno strumento di comunicazione importante per coinvolgere gli stakeholder, inclusi dipendenti, clienti, fornitori e comunità locali favorendo il dialogo e la cooperazione su temi di sostenibilità.

In sintesi non è solo un requisito normativo o un atto di responsabilità sociale, ma rappresenta un elemento strategico che può influenzare positivamente la reputazione, la gestione del rischio, le decisioni di investimento e la performance finanziaria complessiva.

Esempio di relazione del Revisore legale sul Bilancio di Sostenibilità

Oggetto: relazione sul bilancio di Sostenibilità per l'anno (anno di riferimento)

Premessa

In qualità di Revisore legale, sono stato incaricato di eseguire una revisione del Bilancio di Sostenibilità della (Nome della Società) per l'anno concluso il (data di chiusura del bilancio). Il bilancio di Sostenibilità comprende informazioni riguardanti le performance ambientali, sociali e di governance (ESG) della Società.

Responsabilità della Direzione

La preparazione e la presentazione del Bilancio di Sostenibilità in conformità ai principi e agli standard di rendicontazione di sostenibilità applicabili (ad esempio, GRI Standards, SASB, ecc.) sono responsabilità della Direzione della Società. Questo include la progettazione, l'implementazione e il mantenimento di controlli interni pertinenti alla preparazione del bilancio che siano liberi da rappresentazioni erronee rilevanti, sia dovute a frode che a errore.

Gli Amministratori sono inoltre responsabili per la definizione degli obiettivi della (nome Società) in relazione alla performance di sostenibilità, nonché per l'identificazione degli stakeholder e degli aspetti significativi da rendicontare.

Responsabilità del Revisore

La mia responsabilità sulla base delle procedure svolte, è esprimere un giudizio sul Bilancio di Sostenibilità rispetto a quanto richiesto dai GRI Standard. Ho condotto la revisione in conformità ai principi generalmente accettati. Tali principi richiedono che pianifichiamo ed eseguiamo la revisione per ottenere una ragionevole certezza che il Bilancio di Sostenibilità sia privo di rappresentazioni erronee rilevanti.

Una revisione implica lo svolgimento di procedure per

ottenere evidenze probative riguardanti gli importi e le informazioni divulgate nel Bilancio di Sostenibilità e conseguentemente non consente di avere la sicurezza di essere venuto a conoscenza di tutti i fatti e le circostanze significativi che potrebbero essere identificati con lo svolgimento di tale esame. Le procedure selezionate dipendono dal giudizio del Revisore, inclusa la valutazione dei rischi di rappresentazioni erronee rilevanti del Bilancio di Sostenibilità, sia dovute a frode che a errore. Nell'effettuare tali valutazioni dei rischi, il Revisore considera i controlli interni pertinenti alla preparazione del Bilancio di Sostenibilità della Società al fine di progettare procedure di revisione appropriate alle circostanze, ma non allo scopo di esprimere un giudizio sull'efficacia dei controlli interni della Società.

Le procedure svolte sul Rendiconto di Sostenibilità si sono basate sul mio giudizio professionale e hanno compreso colloqui, prevalentemente con il personale della Società responsabile per la predisposizione delle informazioni presentate nel Bilancio di Sostenibilità, nonché analisi di documenti, ricalcoli ed altre procedure volte all'acquisizione di evidenze ritenute utili.

Giudizio

A mio giudizio, il Bilancio di Sostenibilità della (Nome della Società) per l'anno concluso il (data di chiusura del bilancio) è stato preparato, in tutti gli aspetti rilevanti, in conformità ai principi e agli standard di rendicontazione di sostenibilità applicabili.

Oppure

Sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti alla mia attenzione elementi che facciano ritenere che il Bilancio di Sostenibilità della Società relativo all'esercizio chiuso al (giorno mese anno) non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dai GRI Standards.

Osservazioni supplementari

Durante la mia revisione, ho riscontrato che la Società ha implementato pratiche di sostenibilità che riflettono un impegno genuino nei confronti dell'ambiente, della comunità e delle buone pratiche di governance. Tuttavia, ho identificato alcune aree di miglioramento che potrebbero essere considerate per le future relazioni di sostenibilità:

- (descrizione delle aree di miglioramento, se presenti);
- (ulteriori osservazioni specifiche, se presenti)

Conclusioni

Ringrazio la Direzione e il personale della (nome società) per la collaborazione durante il processo di revisione. Resto a disposizione per eventuali chiarimenti o approfondimenti.

Distinti saluti.

Consiglio internazionale per gli standard di revisione e garanzia

L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) è un organismo di standardizzazione indipendente che emette standard, come gli International Standards on Auditing, gli International Standards on Quality Management e altri servizi, per supportare l'audit internazionale dei bilanci finanziari. È un organismo supportato dall'International Foundation for Ethics and Audit. Il Public Interest Oversight Board fornisce la supervisione dell'IAASB, assicurando che gli standard siano nell'interesse pubblico.

Per garantire ulteriormente che gli standard proposti siano di interesse pubblico, l'IAASB consulta il suo Consultative Advisory Group, composto da enti normativi, varie organizzazioni internazionali del settore pubblico e privato e autorità di regolamentazione. I rappresentanti includono un equilibrio di utenti e redattori di rendiconti finanziari e, nella misura in cui è possibile, dovrebbero essere bilanciati geograficamente.

Fondato nel marzo 1978 come International Auditing Practices Committee (IAPC), gli attuali obiettivi strategici dell'IAASB includono:

- Aumentare l'enfasi sulle questioni emergenti per garantire che gli standard internazionali IAASB forniscano una base per incarichi di audit, assurance e servizi correlati di alta qualità
- Innovare i metodi di lavoro dell'IAASB per rafforzare e ampliare la nostra agilità, capacità e abilità di svolgere il lavoro giusto al momento giusto
- Mantenere e approfondire le relazioni con le parti interessate per raggiungere standard globalmente rilevanti, progressivi e operativi

Il presente articolo è stato redatto a scopo informativo e non implica alcuna responsabilità da parte dell'autore. Le informazioni e le opinioni qui espresse sono frutto di uno studio approfondito e riflettono le conoscenze e le interpretazioni dell'autore al momento della scrittura.

Alcuni commi presenti nel testo derivano da analisi e ricerche personali e potrebbero non rappresentare posizioni ufficiali o universalmente accettate. Si raccomanda di considerare le informazioni contenute nell'articolo come punto di partenza per ulteriori approfondimenti e di consultare fonti del settore per situazioni specifiche.

L'autore declina ogni responsabilità per eventuali errori, omissioni o conseguenze derivanti dall'uso delle informazioni contenute nel presente articolo.

Focus sulla sostenibilità ambientale



Laura Ermini, avvocato e amministratore pubblico con deleghe all'ambiente e all'efficiamento energetico.

Se si approfondisce la lettura della tabella n. 2 del documento in commento, è possibile notare come le richieste di informazioni in essa riportate siano estremamente precise e richiedano valutazioni volte a descrivere dettagliatamente quali siano gli impatti ambientali dell'impresa in termini di emissioni climalteranti e, in collegamento, le eventuali azioni destinate a diminuire l'impatto sull'ambiente.

Sebbene la richiesta di un *rating* climatico risulti non di priorità 1, ovvero non espressamente obbligatoria, è anche innegabile che la compilazione della tabella con i successivi dati richiesti (livello di efficienza energetica degli immobili, consumo di energia tra fonti rinnovabili e non rinnovabili, emissioni dirette e indirette in atmosfera, eventuali investimenti e coperture conto i rischi fisici/calamità naturali) misuri con buona certezza l'impegno dell'impresa nel configurarsi come "sostenibile" o, quantomeno, lo sforzo diretto a mitigare in maniera più o meno sostanziale il proprio impatto sull'ambiente, con ciò che ne consegue in termini di prognosi circa il "valore" aziendale di medio-lungo periodo.

Tralasciando le iniziali informazioni generali, il primo quesito posto all'impresa riguarda la diagnosi energetica degli edifici (punto 7), attraverso la relativa Attestazione, per calcolare il sistema edificio-impianto sotto il profilo dell'isolamento termico e consumo energetico; quest'ultimo legato chiaramente alla successiva indicazione dei consumi annui, distinguendo tra energia prodotta da fonti rinnovabili o meno (n. 8 e n. 9). Una prestazione energetica più performante (A4, A3, A2, A1) farà sì che la quantità di energia per soddisfare annualmente le esigenze legate a un uso standard dell'immobile per il riscaldamento, il raffrescamento, la ventilazione, la produzione di acqua calda sanitaria, l'illuminazione, gli ascensori e le scale mobili, sia più bassa. Se poi l'energia consumata proviene da fonti destinate a rinnovarsi nel tempo il circolo virtuoso verrà, almeno per gli immobili, a chiudersi correttamente.

La produzione dell'energia consumata verrà poi considerata anche all'interno di tutto il ciclo produttivo che comprende sia il ciclo industriale, sia il trasporto di merci e l'utilizzo della flotta aziendale. Dati esplicitabili in tabelle come quelle ipotizzate:

Tipo di fonte energetica	Combustibile	Valore	Unità di misura	Valore (MWh)
Step 1				Step 2
Combustibili fossili (direttamente consumati)	Carbone		Ton o Gj	
	Benzina		/	
	Gasolio		/	
	Gas naturale		Btu	
	Gas derivati ³⁰		...	
Elettricità, vapore, calore, raffreddamento da fonti non rinnovabili (senza certificato d'origine)	Altro		...	
	Elettricità		MWh	
	Vapore		...	
Step 3: Totale consumi energetici da fonti non rinnovabili				
Elettricità, vapore, calore, raffreddamento acquistati e da fonti rinnovabili (con certificato di origine)	Calore e raffreddamento		...	
	Elettricità			
	Vapore			
Step 3: Totale consumi energetici da fonti rinnovabili				
Elettricità, vapore, calore, raffreddamento autoprodotti da fonti rinnovabili (es. solare, eolico)				
Biomasse e biocarburanti (consumo diretto)				
Step 3: Totale consumi energetici da fonti rinnovabili				
Eventuali note esplicative				
....				

Estrapolati i consumi annuali sarà semplice poi verificare quanto l'attività diretta dell'azienda determini emissioni inquinanti in atmosfera (n. 9) con l'esplicita previsione in tabella che l'impresa si faccia carico anche di monitorare le "emissioni indirette" di gas serra (n.10), derivanti dalla generazione di elettricità, calore e vapore da parte di terzi (fornitori), importati e consumati dall'organizzazione.

In stretta correlazione con la "misura" dell'impronta inquinante dell'azienda sull'ambiente deve leggersi poi la richiesta di indicazione degli investimenti per ridurre i rischi derivanti dal cambiamento climatico (diversificazione delle fonti di approvvigionamento, sensori per monitorare siccità/risorse idriche, pannelli fotovoltaici) anche sottofor-

ma di polizze assicurative contro calamità naturali.

Ed è proprio in un quadro generale che considera i rischi climatici una minaccia significativa per gli asset aziendali e la conformità normativa che, nella successiva tabella 3, vengono richieste ulteriori informazioni per valutare la sostenibilità dell'impresa nell'ambiente. La capacità dell'azienda di perseguire e mantenere nel tempo il proprio successo economico, sociale e ambientale, senza compromettere le risorse e gli equilibri a lungo termine viene calcolata riportando in tabelle, con opportuni fattori di conversione, i dati in merito ad inquinamento di aria, acqua, suolo (n. 18 n. 19 e n. 20). Parametri, comunque, di priorità 2 data la potenziale difficoltà di calcolo

Inquinante atmosferico	Valore	Unità di misura
Anidride solforosa (SO ₂)		kg / anno
Ossidi di azoto (NO _x)		kg / anno
Composti organici volatili non metanici (NMVOC)		kg / anno
Particolato fine (PM _{2,5})		kg / anno
Ammoniaca (NH ₃)		kg / anno
Altro ⁴³		kg / anno
Metalli pesanti⁴⁴		
Piombo		kg / anno
Mercurio		kg / anno
Arsenico		kg / anno
Cadmio		kg / anno
Nichel		kg / anno
Benzo[a]pirene (BaP)		kg / anno
Totale emissioni in aria		Kg /anno

Mentre di priorità 1 sarà l'indicazione del consumo annuale di acqua (n.22), nella duplice direzione del prelievo idrico e del refluo trattato, ed il rapporto dell'impresa con il suolo, inteso sia come il terreno occupato dall'azienda che sarà necessariamente stato oggetto di antropizzazione (disboscamento, impermeabilizzazione, cementificazione, urbanizzazione) sia come vicinanza ad aree protette o con elevata biodiversità (n. 24). Dati questi ritenuti di primaria importanza in un'ottica generale nell'ambito della quale, da un lato, si riconosce che gli ecosistemi naturali svolgono un ruolo cruciale nell'aiutare a combattere i cambiamenti climatici, l'inquinamento atmosferico e l'erosione del terreno e, dall'altro, si prende, sia pure indirettamente, atto che dal 1960 ad oggi, l'uomo ha trasformato l'uso del suolo, seppur in maniera disomogenea in tutto il pianeta, per una superficie di 43 milioni di km².

Infine, l'ultima parte della tabella si concentra su uno dei temi forse più delicati in tema di tutela ambientale, vale a dire la gestione dei rifiuti (n. 26 n. 27 n. 28 n. 29). Solo nell'Unione Europea si producono ogni anno più di 2,2 miliardi di tonnellate di rifiuti, tanto da spingere il Legislatore comunitario a promuovere la transizione verso un'economia circolare che incoraggi l'adozione di pratiche sostenibili, come il riciclo e il riutilizzo, riducendo così la quantità di rifiuti generati e massimizzando l'uso di risorse già disponibili. Le PMI, dunque, per essere valutate aziende green dovranno non solo combinare le iniziative di reale riduzione dell'impatto ambientale (riciclo, riutilizzo, diminuzione degli imballaggi) ma potranno anche affiancare le concrete attività con una comunicazione green coerente, indirizzata ai dipendenti, agli stakeholder e all'opinione pubblica.

Sustainability Reporting: da “Voluntary Disclosure” a Compliance

di **Giuseppe Castellana** - *Revisore legale*
e di **Davide Frangiamore** - *Revisore Legale - Vicepresidente di Manageritalia Sicilia*

Il 16 dicembre 2022, come noto, è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'UE la Direttiva n. 2022/2464 riguardante la rendicontazione societaria di sostenibilità (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD), modificativa della Direttiva 2013/34/UE, concernente l'obbligo di comunicazione di informazioni di carattere non finanziario per imprese di grandi dimensioni. La direttiva va ad integrare e modificare il regolamento (UE) n. 537/2014, la direttiva 2004/109/CE, la direttiva 2006/43/CE e la direttiva 2013/34/UE. Il termine previsto per il recepimento da parte degli Stati Membri era il 5 Luglio 2024. Il 22 dicembre 2023, inoltre, è stato pubblicato il primo set degli European Sustainability Reporting Standard (ESRS) sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, il regolamento delegato (Ue) 2023/2772 che, attraverso i suoi allegati I e II, stabilisce il contenuto degli standard - in questa fase si tratta del loro primo set - che dovranno essere utilizzati per la rendicontazione di sostenibilità secondo il calendario dettato dal § 2 dell'art. 5 della già citata direttiva (Ue) 2022/2464 (CSRD). Il Consiglio dei Ministri, il 10 giugno 2024, ha varato il “Decreto” che recepisce in Italia la Corporate Sustainability Reporting Directive.

Allo stato attuale, inoltre, rimangono in attesa di pubblicazione i principi settoriali, cioè quelli che si applicano a tutte le imprese di un settore, oltre che i già annunciati “ESRS for listed SMEs” e “Voluntary ESRS for non listed SMEs” dedicati, rispettivamente, alla rendicontazione di sostenibilità delle PMI obbligate alla rendicontazione di sostenibilità ed a quelle non obbligate. Il calendario di entrata in vigore dei nuovi obblighi sanciti dalla CSRD risulta articolato in quanto prevede un'applicazione graduale funzione del tipo di società:

- per gli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024: grandi imprese di interesse pubblico, con più di 500 dipendenti;
- per gli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2025: a tutte le altre grandi imprese (sono tali quelle che, alla data di chiusura dell'esercizio, superino 2 dei seguenti 3 criteri:

€ 20 milioni di totale dell'attivo, € 40 milioni di ricavi netti, 250 dipendenti medi annui);

- per gli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2026: alle PMI quotate (escluse le microimprese);
- per gli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2028: alle società non UE che realizzano un fatturato annuo superiore a € 150 milioni nella UE e che hanno un'impresa figlia o una succursale nella UE, che si qualifica come grande impresa o PMI quotata e/o presenta un fatturato netto superiore a € 40 milioni nell'esercizio precedente.

Si calcola che le aziende impattate dalla CSRD saranno oltre 50.000, senza contare le PMI non quotate che, su base volontaria, renderanno le attività svolte in tema di sostenibilità. La “volontarietà” con la quale le aziende non obbligate si approcceranno alla CSRD è - peraltro assai opinabile, stante che, già oggi, in capo a molte di esse pesano le richieste dei propri clienti, soprattutto esteri, che esigono oltre che il rispetto di standard di sostenibilità anche il relativo reporting (sovente richiesto anche sulla base delle procedure interne di Green Procurement).

Cosa prevede, quindi, la CSRD per le aziende, quali sono gli adempimenti richiesti dalla stessa ed ancora, cosa sta succedendo in Europa? Parafrasando l'articolo 19-bis della Direttiva 2013/34/UE (“Direttiva Accounting”) la “CSRD” obbliga determinate imprese a pubblicare in una sezione dedicata della relazione sulla gestione le “informazioni necessarie alla comprensione dell'impatto dell'impresa sulle questioni di sostenibilità, nonché delle informazioni necessarie alla comprensione del modo in cui le questioni di sostenibilità influiscono sull'andamento dell'impresa, sui suoi risultati e sulla sua situazione”. Se fossimo filosofi diremmo che stiamo andando verso un mondo migliore, ma filosofi non siamo e pertanto rileviamo che quella che, fino a poco tempo fa, era voluntary disclosure sta divenendo, o meglio è (già) diventata, compliance vera e propria. L'importanza di questa normativa è legata alla integrazione che essa promuove della sostenibilità all'interno dei modelli di

business ed inevitabilmente al reporting che, slegandosi dal freddo numero, dovrà focalizzarsi anche sugli aspetti più qualitativi, sulle tre dimensioni della sostenibilità che, oramai, risultano ben note: Environmental, Social and Governance. Risulta interessante, inoltre, notare come la terminologia del legislatore europeo stesso è variata, si faccia riferimento alla sostituzione dell'espressione "informazioni di carattere non finanziario" con l'espressione "informazioni sulla sostenibilità", il che crea una sinergia tra le informazioni afferenti alle politiche adottate in ambito ambientale, sociale e di governance e l'andamento economicofinanziario della società.

Nello specifico vengono identificati gli ambiti di rendicontazione del nuovo documento:

a) **Strategia:** è fondamentale comprendere come l'impresa affronti impatti, rischi e opportunità, e in che modo queste componenti interagiscano con strategia e business model;

b) **Gestione degli impatti, dei rischi e delle opportunità:** elemento centrale è l'approccio risk based, il relativo processo di valutazione di impatti e, di conseguenza, la gestione dei rischi attraverso politiche e azioni;

c) **Governance:** si rende necessario implementare ed attuare adeguati processi, procedure e controlli in modo da monitorare impatti, rischi ed opportunità;

d) **Metriche e obiettivi:** tutte le politiche e le azioni, vanno monitorate, misurando i risultati dell'impresa, attraverso KPI che siano non solo quantitativi, ma anche qualitativi, detti KPI andranno poi condivisi con gli stakeholders. Il nuovo reporting di sostenibilità, che sarà parte integrante della relazione sulla gestione nel fascicolo di bilancio della singola azienda (si parla infatti di Integrated Report), dovrà concretamente comunicare ai propri stakeholders le modalità attraverso le quali le decisioni e le azioni di business dell'impresa impattano ed impatteranno sui fattori ESG.

In questo modo i temi oggetto della rendicontazione di sostenibilità dovranno rispettare un contenuto minimo previsto dalla CSRD, ed essendo sviluppati sulla base del linguaggio codificato degli ESRS produrranno un effetto di standardizzazione dell'informazione e di comparabilità sia nel tempo sia nello spazio. L'ulteriore novità è che non solo viene codificato il contenuto di un Integrated Report, ma si fa riferimento ad un apposito set di standard (gli ESRS appunto) che, analogamente ai Principi Contabili, stabilisce le regole del "gioco", identificando i principi della sostenibilità che dovranno guidare le aziende europee alla redazione dei propri report. Infatti, la CSRD, nell'evi-

denziare la necessità di adottare un quadro coordinato di riferimento per la rendicontazione, ha attribuito all'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) il mandato per la definizione dei nuovi principi di rendicontazione, gli European Sustainability Reporting Standards, che dovranno indicare le linee guida per la predisposizione del cosiddetto Report di sostenibilità.

In questo nuovo contesto normativo è importante sottolineare l'introduzione del nuovo concetto di "doppia materialità" in virtù del quale le imprese dovranno fornire informazioni sia in merito all'impatto delle attività di un'azienda sulle persone e sull'ambiente (Materialità dell'impatto - approccio inside-out), sia riguardo al modo in cui le questioni di sostenibilità incidono sull'azienda, sui suoi risultati e sulla sua situazione (Materialità Finanziaria - approccio outside-in). Da non sottovalutare, infine, l'ambito dell'assurance: si segnala infatti che, al fine di poter assicurare la credibilità delle informazioni fornite, la CSRD ha previsto l'introduzione dell'obbligo di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.

«In particolare, – si legge nella relazione illustrativa dello schema di decreto di recepimento della direttiva (Ue) 2022/2464 – l'articolo 9 introduce la figura del revisore della sostenibilità», ossia del revisore legale iscritto nel Registro e abilitato anche allo svolgimento dell'attività di assurance della rendicontazione di sostenibilità. Inoltre, disciplina i requisiti professionali necessari per lo svolgimento dell'attività di assurance e le relative modalità di abilitazione, prevedendo in linea con la normativa europea un regime transitorio semplificato per i revisori iscritti nel registro entro il 1° gennaio 2026. Sono, anche, disciplinate le modalità di conferimento dell'incarico di assurance, distinguendo in base alla natura, o meno, di ente di interesse pubblico o ente sottoposto a regime intermedio del soggetto sottoposto ad assurance, le modalità di svolgimento dell'incarico attraverso i principi di etica e di indipendenza applicabili, nonché i contenuti della relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità al quadro normativo di riferimento.

Sono integrate, altresì, le disposizioni di cui ai Capi VII e VIII del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, disciplinando le competenze, le funzioni, nonché i poteri di vigilanza e sanzionatori del Ministero dell'economia e delle finanze e della CONSOB con riferimento all'attività di attestazione in esame, in linea con i criteri di riparto individuati nei criteri di delega». Anche da questa previsione si comprende la portata della norma e quanto questo nuovo percorso imponga alle entità societarie coinvolte una pun-

tuale rendicontazione, la qual cosa, però, potrà avvenire solo successivamente alla misurazione degli impatti delle proprie attività sui fattori ESG. Questi ultimi non possono prescindere dalle attività svolte dalle imprese con le quali ci si relaziona, sia quelle collocate a monte (fornitori) sia quelle a valle (clienti) rispetto al posizionamento dell'impresa nella catena del valore. In chiave operativa, tale obiettivo è raggiungibile mediante l'adozione di un sistema integrato di misurazione e di monitoraggio capace di catturare in modo sistematico e affidabile le misure di performance ESG dell'impresa e della sua catena del valore, e di presidiare i fattori di rischio interni e esterni. La misurazione, il monitoraggio e la rendicontazione delle performance ESG e dei rischi di sostenibilità saranno richiesti anche alle PMI, che tipicamente costituiscono la rete di fornitura delle grandi imprese.

Pertanto, anche le PMI saranno inevitabilmente parte integrante di questo processo di cambiamento sostenibile. La vera sfida per le PMI sarà, quindi, quella di farsi trovare pronti, anticipando il cambiamento implementando un sistema di misurazione e di reportistica. Definito il contesto di riferimento il quesito che dobbiamo porci è uno: siamo davvero innanzi ad un nuovo, ed ennesimo, adempimento che grava sulle aziende o nei meandri della norma si nasconde una grande opportunità? Lungi da noi la velleità di fornire una risposta in tutto e per tutto esaustiva, ci limitiamo a qualche considerazione. L'adozione di una strategia di sostenibilità e il rispetto dei criteri ESG inevitabilmente impatterà sull'accesso a nuove fonti di investimento, poiché sempre più investitori sono interessati alla sostenibilità. Gli investitori favoriscono aziende impegnate in pratiche sostenibili relative all'ambiente, alla responsabilità sociale e alla governance etica. Inoltre, le aziende possono identificare meglio le attività che contribuiscono alla transizione verso la sostenibilità, riducendo così i costi operativi e migliorando l'efficienza aziendale. L'approccio risk based, inoltre, con una consequenziale strategia di mitigazione del rischio, fornirà maggiore comfort sul going concern. Tutto questo non potrà che riverberarsi in una maggiore redditività complessiva.

Non possiamo, infine, tacere sull'impatto che questo nuovo approccio avrà sugli asset intangibili: dimostrare un forte impegno verso l'ambiente ed i temi sociali può migliorare la reputazione e l'immagine aziendale, attrarre clienti (e fidelizzarli) e talenti qualificati. La reputazione è un asset prezioso nel business, e il coinvolgimento nella sostenibilità è un modo efficace per costruire fiducia con i vari portatori d'interesse. D'altro canto, ci chiediamo

anche cosa potrebbe accadere se un'azienda dovesse ignorare la portata della CSRD, e lo facciamo con pochi esempi: a) difficoltà nell'ottenere credito: oggi le banche considerano sempre più la sostenibilità ESG nella valutazione del rischio di credito, rendendo difficile l'accesso al finanziamento per le aziende non conformi. La stessa EBA (European Banking Authority), nelle sue Linee Guida ha previsto che "Gli enti dovrebbero valutare l'esposizione del cliente ai fattori ESG, in particolare ai fattori ambientali e all'impatto sul cambiamento climatico, e l'adeguatezza delle strategie di mitigazione, come specificate dal cliente"; b) eventuali limitazioni nell'accesso ai contratti di assicurazione: alcune compagnie di assicurazione possono rifiutarsi di stipulare polizze con aziende non conformi agli standard ESG, mettendo a rischio la copertura assicurativa delle aziende; c) difficoltà nel lavorare come subfornitori per grandi aziende: - molte grandi imprese richiedono che i loro fornitori rispettino gli standard ESG, pena l'esclusione da bandi pubblici, - molte istituzioni pubbliche richiedono la conformità ESG nelle loro procedure di appalto, escludendo le aziende non conformi da opportunità di business con il settore pubblico. Tutto quanto precedentemente esposto ben potrebbe sostanzarsi in una più generale perdita di competitività, arrivando a supporre ragionevolmente che le aziende che non rispettino gli standard ESG potrebbero essere meno attrattive per clienti, investitori e talenti rispetto a quelle impegnate nella sostenibilità. Questo nuovo modello comporta anche un approccio olistico (ed anche multidisciplinare) all'azienda, anche e soprattutto per coloro i quali (i revisori legali e le società di revisione) saranno chiamati ad attestare che l'Integrated Report è compliant. È sufficiente la lettura del regolamento delegato (Ue) 2023/2772 per rendersi conto della complessità del reporting e della molteplicità e pluridisciplinarietà delle questioni da prendere in considerazione. A mero titolo di esempio, tra le "Questioni di sostenibilità da includere nella valutazione della rilevanza" vengono annoverati: Cambiamenti climatici, inquinamento, acque e risorse marine, Biodiversità ed ecosistemi, economia circolare, forza lavoro propria, lavoratori nella catena del valore, Comunità interessate, Consumatori ed utilizzatori finali, condotta delle imprese (anche in termini di cultura d'impresa e misure anticorruzione). Risulta di tutta evidenza la necessità di avvalersi di adeguati supporti tecnici specialistici per operare una corretta valutazione di rilevanza. Nel determinare le questioni rilevanti, l'impresa è comunque tenuta a considerare la propria situazione specifica. Ove necessario, l'impresa elabora anche un'informativa spe-

cifica per l'entità riguardante gli impatti, i rischi e le opportunità rilevanti non contemplati dagli ESRS. Abbiamo già evidenziato la necessità di un approccio risk based, che peraltro dovrebbe opportunamente utilizzare i modelli contemplati nel COSO Report, in modo da estendere tale approccio anche agli stakeholders, nonché alle attività di information and communication.

Tutto ciò comporta una attenzione specifica alle attività aziendali, agli eventuali sistemi di gestione (i.e. ISO 9001, 14001, 27001, 37001, 45001, SA 8000, ecc.), nonché dell'eventuale SGQ integrato (laddove esistente) ed all'analisi degli audit, delle eventuali non conformità, del riesame della direzione e delle misure correttive poste in essere. Una attenzione particolare, infine, dovrà essere posta anche su Modelli Organizzativi adottati (i.e. MOG ex art. 6 d.lgs. 231/01, MOG art. 30 D.lgs. 80/08, Modelli anticorruzione, MOG privacy, ecc.) nonché alle diverse

policy aziendali, che dovranno essere coerenti con la policy di sostenibilità e con la conseguente rendicontazione sulla sostenibilità, nella quale l'impresa tiene conto della coerenza complessiva delle informazioni comunicate e si accerta che l'inclusione mediante riferimento non pregiudichi la leggibilità della dichiarazione sulla sostenibilità. In ultima analisi, quindi, vero è che la Voluntary Disclosure diviene Compliance, ma è altrettanto vero che questo nuovo percorso, estremamente complesso, necessita di un approccio olistico pluridisciplinare e di preparazione e competenze non generalistiche, ma specialistiche e multidisciplinari. Con queste premesse è, però, indubbio che la sustainability compliance non potrà che avere degli impatti positivi non solo a livello di singola entity, ma soprattutto in termini sistemici che, in definitiva, dovrebbe essere proprio l'obiettivo del legislatore europeo.



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 CONTINUITÀ 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 revisione legale della dichiarazione non finanziaria

di Antonio Spirti - Commercialista e Revisore legale

Obblighi e responsabilità del Revisore

L'attività di revisione legale della Dichiarazione di carattere Non Finanziario è disciplinata dall'articolo 3, comma 10, della Direttiva UE 2014/95 e può essere esplicata da parte del **revisore legale del bilancio** o di altro soggetto abilitato allo svolgimento della revisione legale appositamente designato.

L'attività prevista viene esplicata sotto due aspetti:

1. **Controllo sull'avvenuta predisposizione della Dichiarazione non finanziaria** e sull'approvazione del documento da parte dell'organo gestorio;
2. **Verifica di conformità della DNF** alle disposizioni del Decreto e allo standard di rendicontazione prescelto (il più diffuso in Europa è il **Global Reporting Initiative Standard - GRI**).

Il revisore legale (o la Società di revisione) deve completare le verifiche di conformità del documento entro i tempi previsti per la pubblicazione del bilancio economico finanziario e della relazione sulla gestione. Pertanto, il lavoro del revisore legale si riflette nella **Relazione di revisione**, nello specifico detta "**relazione di assurance**", che consiste di fatto in un'attestazione distinta rispetto alla relazione prodotta dal revisore legale dei conti, sebbene rechina le medesime date di emissione.

Il principio internazionale che disciplina l'incarico di revisione della Dichiarazione di carattere non finanziario è l'**International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised)**, emanato dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board). In adempimento alle prescrizioni normative, le conclusioni del revisore sono espresse nella forma della cosiddetta **limited assurance**, ovvero il revisore attesta che "sulla base del lavoro svolto, non sono pervenuti all'attenzione del revisore elementi che facciano ritenere che la dichiarazione di carattere non finanziario non sia stata redatta, in tutti gli aspetti significativi, in conformità a quanto richiesto dagli articoli 3 e 4 del Decreto Legislativo n. 254/2016 (decreto di recepimento ed attuazione della Direttiva UE 2014/95) e dallo standard di rendicontazione o dalla metodologia di

rendicontazione autonoma prescelta". La società, tuttavia, può chiedere al revisore di approfondire le proprie verifiche con un'attività di **assurance reasonable o "mista"**. Ad oggi la forma più diffusa è rappresentata dalla **limited assurance**.

Appare del tutto evidente che, qualora l'attività di revisione della DNF non si concluda con esito positivo, il revisore legale è tenuto ad indicare analiticamente i motivi delle conclusioni negative.

Quali sono le responsabilità e le sanzioni previste per l'organo di revisione? L'articolo 3, comma 7, del Decreto Legislativo n. 254/2016 interviene sul sistema delle competenze endosocietarie stabilendo che agli amministratori dell'ente di interesse pubblico compete la responsabilità di verificare la conformità della Dichiarazione non Finanziaria alle disposizioni stabilite nel decreto, mentre all'organo di controllo è demandato il compito di vigilare sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel decreto e riferirne nella relazione annuale all'assemblea, alla quale la normativa in esame non attribuisce alcuna competenza.

Il sistema di funzioni interne all'organizzazione, dunque, è conforme alle disposizioni degli articoli 2381 e 2403-ter del Codice civile e del Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (TUF) in materia di competenze e controlli endosocietari. Tali discipline si intendono integralmente applicabili anche all'informativa non finanziaria.

L'articolo 9 del Decreto Legislativo n. 254/2016 disciplina i poteri di vigilanza istruttoria posti in capo a Consob. I soggetti obbligati, o che redigono la dichiarazione in modo volontario e conforme al decreto, devono trasmettere direttamente la DNF a Consob, la quale può chiedere la pubblicazione di ulteriori informazioni in caso di dichiarazione incompleta o non conforme alle disposizioni. Consob definisce il termine ultimo entro il quale recepire le modifiche e/o le integrazioni indicate. Qualora lente non provveda entro il termine stabilito, si applica il regime sanzionatorio previsto dal Decreto Legislativo.

L'articolo 8 del decreto disciplina il regime sanzionatorio di carattere amministrativo applicato ai soggetti che non rispettano le disposizioni contenute nel decreto stesso. L'entità della sanzione pecuniaria è commisurata sia alla gravità della condotta sia alla natura obbligatoria o volontaria della Dichiarazione non Finanziaria. Consob è il soggetto incaricato sia dell'accertamento che della irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie che variano da 20.000 a 100.000 euro, come disposto dal comma 1. Qualora il deposito avvenga entro i trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione è ridotta ad un terzo (comma 2). La medesima sanzione si applica alla fattispecie di omessa allegazione dell'attestazione del revisore e di dichiarazione redatta in maniera non conforme alle disposizioni del decreto. Tuttavia, la sanzione è ridotta della metà quando la dichiarazione è redatta in forma volontaria (comma 3).

La fattispecie di dichiarazione contenente omissioni o fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero è punita con maggior severità. In tal caso, salvo che il fatto non costituisca reato, agli amministratori e ai componenti dell'organo di controllo dell'ente si applica una sanzione amministrativa pecuniaria da 50.000 a 150.000 euro (comma 4). La medesima sanzione, ridotta della metà, è applicata ai soggetti che redigono e depositano la dichiarazione in natura volontaria.

Il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale che omette di verificare l'avvenuta predisposizione della DNF da parte degli amministratori è passibile di una sanzione amministrativa pecuniaria da 20.000 a 50.000 euro (comma 5). A tale soggetto è altresì applicata una sanzione amministrativa pecuniaria da 20.000 a 100.000 euro nel caso in cui ometta di effettuare l'attestazione di conformità o la emetta malgrado la non conformità della dichiarazione rispetto agli articoli 3 e 4 del decreto.

Con l'obiettivo di colmare il divario che si è creato tra le

informazioni sulla sostenibilità comunicate dalle imprese e le esigenze degli stakeholder a cui tali informazioni sono destinate, e con l'obiettivo di standardizzazione delle regole di reporting, il 21 aprile 2021 la Commissione Europea ha adottato la proposta legislativa per la **Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)** che interviene sulla DNF introducendo importanti novità quali l'ampliamento del perimetro soggettivo di applicazione della norma e l'adozione di specifici standard di rendicontazione europei, gli **European Sustainability Reporting Standards – ESRS**.

Con il decreto di recepimento della CSRD, nasce una nuova figura: il **“revisore sostenibilità”**. Il Consiglio dei ministri ha recentemente approvato, in sede preliminare, lo schema di decreto di recepimento della **Direttiva Ue 2022/2464 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)** sugli obblighi di rendicontazione societaria di sostenibilità. Il testo, accompagnato dalla relazione illustrativa e dalla relazione tecnica, è ora sottoposto a parere parlamentare. Il recepimento della CSRD da parte degli Stati membri dovrà avvenire entro il 6 luglio 2024.

Nella relazione illustrativa si evidenzia che l'articolo 9 introduce la figura del **«revisore della sostenibilità»**, ossia del revisore legale iscritto nel Registro e abilitato anche allo svolgimento dell'attività di *assurance* della rendicontazione di sostenibilità. Inoltre, disciplina i requisiti professionali necessari per lo svolgimento di tale attività e le relative modalità di abilitazione prevedendo, in linea con la normativa europea, un regime transitorio semplificato per i revisori iscritti nel registro del MEF, entro il 1° gennaio 2026. Sono altresì disciplinate le modalità di conferimento dell'incarico di *assurance* distinguendo, in base alla natura di ente di interesse pubblico o ente sottoposto a regime intermedio del soggetto sottoposto ad *assurance*, le modalità di svolgimento dell'incarico attraverso i principi di *assurance*, di etica e di indipendenza applicabili, nonché i contenuti della relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità al quadro normativo di riferimento. Inoltre, vengono integrate le disposizioni di cui ai Capi VII e VIII del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, disciplinando le competenze, le funzioni, oltre i poteri di vigilanza e sanzionatori del MEF e della CONSOB con riferimento all'attività di attestazione in esame, in linea con i criteri di riparto individuati nei criteri di delega. In materia di responsabilità e sanzioni, il comma 1 dell'articolo 10 prevede che l'organo di controllo è tenuto a vigilare sull'osservanza delle disposizioni del decreto, riferendone all'assemblea nella relazione annuale. Il comma 2 attribuisce alla CONSOB il potere di applicare le sanzioni amministrative disciplinate dall'articolo 193 del Decreto Legislativo n. 58/1998.





WEBINAR

ELENCO DEI CORSI DISPONIBILI	DATA	PREZZO
EQUILIBRI COMPLESSIVI E PROGRAMMAZIONE TERRITORIALE	16 Settembre 2024 23 Settembre 2024	€ 110,00
LA CRISI DELLE SOCIETÀ PUBBLICHE: INSOLVENZA SOCIETARIA E RICADUTE SUI BILANCI DEL SOCIO PUBBLICO Il rapporto fra CCI e TUSPP, il ruolo dei soci pubblici e gli effetti sul loro bilancio, le responsabilità e i controlli	19 Settembre 2024	€ 70,00
CORSO DI ALTA FORMAZIONE OBBLIGHI, NOVITÀ, REQUISITI E CASI D'USO NELLA TRASFORMAZIONE DIGITALE DEGLI ENTI PUBBLICI - 11 giornate formative	1°, 8, 15, 22 e 29 Ottobre 2024 5, 12, 19 e 26 Novembre 2024 3 e 10 Dicembre 2024	€ 550,00
RIFORME TERZO SETTORE E SPORT E I RIFLESSI PER LA P.A.	4 Ottobre 2024	€ 65,00
VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E PROCEDURE DI AUDIT PER L'ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA E SOSTENIBILE AI SENSI DELL'ART. 8, PAR. 3, DIRETTIVA UE 2022/2464 PRIMA GIORNATA - La valutazione del sistema di controllo interno e le attività propedeutiche alla revisione del bilancio SECONDA GIORNATA - Le tecniche di revisione per la raccolta di elementi probativi e le verifiche contabili periodiche TERZA GIORNATA - Le procedure di audit applicate al bilancio di sostenibilità e al bilancio consolidato QUARTA GIORNATA - Tecniche di revisione per l'attestazione della conformità della rendicontazione non finanziaria e sostenibile	4 Ottobre 2024 7 Ottobre 2024 11 Ottobre 2024 14 Ottobre 2024	€ 120,00
IL RESPONSABILE UNICO DEL PROGETTO NEL DLGS. N. 36/2023 - 3° EDIZIONE 8 giornate formative	10, 17 e 24 Ottobre 2024 7, 14, 21 e 28 Novembre 2024 5 Dicembre 2024	€ 500,00



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

ENTI LOCALI

Interventi “Pnrr” Enti locali: il monitoraggio dell’Organo di revisione economico-finanziario



di Giuseppe Vanni

Dottore commercialista e Revisore di Enti Locali, Pubblicista

La Corte dei conti – Sezione delle Autonomie, con la Deliberazione n. 8/SezAut/2024/Inpr del 23 aprile 2024, ha deliberato le “Linee-guida per la redazione della Relazione dell’Organo di revisione economico finanziaria dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Provincie sul rendiconto 2023, per l’attuazione dell’art. 1, commi 166 e ss., della Legge n. 266/2005”, e il relativo Questionario, nonché la Tabella di monitoraggio del “Pnrr” con relative Note metodologiche, pubblicate sulla G.U. n. 117 del 21 maggio 2024.

Al Questionario al rendiconto della gestione 2023 è allegata la **Tabella per la rilevazione dello stato di attuazione degli Interventi finanziati con risorse “Pnrr”**, con la quale la Corte dei conti si prefigge l’obiettivo di conoscere massivamente l’avanzamento finanziario dei Progetti alla data del 31 dicembre 2023 e quello procedurale/fisico al 30 giugno 2024.

I tempi di invio della Tabella alla Sezione regionale della Corte dei conti sono indipendenti dalla tempistica di compilazione del Questionario relativo al rendiconto della gestione 2023 e sono stati comunicati agli Enti ed ai Revisori con il Comunicato DGSIA (Ente del Ministero della Giustizia che si occupa di sviluppare e gestire i Sistemi informatici, telematici e di telecomunicazione) il 15 maggio 2024; la Tabella “Pnrr” risulta ora compilabile solo *on line* sul Portale “Questionari finanza territoriale” con i dati aggiornati al 30 giugno 2024 fino al **10 settembre 2024**. L’invio dovrà avvenire entro tale data a cura del Revisore unico o del Presidente dell’Organo di revisione dell’Ente di riferimento, salvo diverso termine stabilito dalle Sezioni regionali della Corte dei conti (per es.: per gli Enti campani

la Corte ha stabilito come termine il 31 luglio 2024).

La Tabella non può essere scaricata per una precompilazione fuori dalla piattaforma prevista (come per l’anno passato nel prospetto excel che era previsto) e devono essere compilati e inviati i dati separatamente per ogni intervento “Pnrr” (per ogni Cup).

La Tabella “Pnrr” 2024 è stata ampliata rispetto all’anno passato ed è volta a raccogliere elementi informativi relativi ai Progetti che intercettano i fondi del “Pnrr” e consente, attraverso la precompilazione di alcuni campi e di menù a tendina, di fornire adeguato ausilio all’Organo di revisione; come lo scorso anno la Tabella è corredata da una **Nota metodologica**, con la funzione di agevolare la compilazione in ogni sua sezione da parte dell’Organo di revisione; risulterà opportuno l’ausilio e la collaborazione del Responsabile dei servizi finanziari dell’Ente e del Responsabile del procedimento inerente ogni singolo intervento “Pnrr” (quindi per ogni Cup proposto nel programma dedicato predisposto dalla Corte dei conti).

I dati precompilati della Tabella “Pnrr” sono tratti dalla “Banca-dati Cup” della “PCM-DIPE”, elaborati dalla Sezione delle Autonomie e aggiornati con le risultanze dei dati acquisiti attraverso la somministrazione dei Questionari “Pnrr” allegati alle Linee-guida per il bilancio di previsione 2023–2025.

L’Organo di revisione è tenuto a segnalare eventuali incoerenze o discrasie tra i dati precompilati e quelli in possesso dell’Ente, e nello specifico: valorizzare gli ulteriori Cup che risultino attivati, secondo i dati dell’Ente, rispetto a quelli già inseriti (con corretto e tempestivo aggiornamento della Piattaforma ReGiS); e indicare le principali

informazioni sui dati finanziari e sullo stato del Cronoprogramma dell'Investimento "Pnrr".

I dati precompilati, che potranno essere corretti, nel caso risultassero errati, riguardano le seguenti informazioni: Codice unico di progetto assegnato in fase di attivazione, Missione e Componente "Pnrr" associata al Cup, descrizione del singolo Progetto, presenza di *Milestone* o *Target* negli anni dal 2020 al 2023, costo totale del Progetto assegnato da atto formale dell'Ente in fase di attivazione del Cup e importo finanziato (come di cui del costo Progetto, quota ascrivibile alla richiesta di finanziamento pubblico - inclusa la quota "Pnrr").

Il Revisore dovrà completare le informazioni anagrafiche selezionando la "Misura" e l'eventuale "Submisura" associata al Progetto "Pnrr"; nel caso di finanziamento con risorse "Pnc", dovrà essere selezionato il codice specifico. Occorre verificare se l'Ente abbia provveduto ad inserire o a controllare che sia stato correttamente inserito il Progetto "Pnrr" in ReGiS, e in caso negativo occorre fornirne la motivazione.

La Tabella raccoglie i dati relativi alle *diverse fonti di finanziamento* per ogni intervento "Pnrr" che compongono il totale del "Costo Progetto", con specificazione dell'importo relativo alle **quote di finanziamento** relative al "Pnrr", al "Pnc", o altra fonte pubblica, quali le risorse proprie dell'Ente o eventuali risorse provenienti da privati.

La Sezione dedicata ai dati finanziari dovrà essere aggiornata al 31 dicembre 2023 a cura del Revisore (la data di osservazione è stabilita per effettuare l'acquisizione di dati consolidati con il rendiconto approvato dall'Ente). La Tabella prevede le informazioni relative al **Cronoprogramma** del singolo Investimento "Pnrr" e, in particolare, il Revisore dovrà specificare quale sia l'ultima fase procedurale conclusa entro il 30 giugno 2024 relativa al Progetto di riferimento.

Il Monitoraggio assume anche indicazioni dai Revisori in relazione alle criticità da loro riscontrate nella realizzazione del singolo progetto o nella rendicontazione dello stesso; la segnalazione di criticità potrebbe riguardare: la segnalazione dei ritardi di erogazione dei fondi "Pnrr", le problematiche relative alla rendicontazione, ecc.

Per agevolare la compilazione della Tabella di monitoraggio da parte dei revisori, oltre alla precompilazione dei dati (modificabile), per la maggior parte delle caselle di compilazione è stato previsto un menù a tendina che permette di visionare tutte le opzioni previste e indicare la più corretta; inoltre, come l'anno passato, la Corte di Conti, Sezione Autonomie in data 31 luglio ha pubblicato sul proprio sito istituzionale l'aggiornamento delle **Faq** in relazione alla

compilazione della Tabella di monitoraggio avanzamento fisico e finanziario degli interventi "Pnrr" e di chiarimento circa i dati da inserire.

Problematica da più parte segnalata è quella relativa allo stralcio dal "Pnrr" delle risorse per le piccole e medie opere (ora non più opere "Pnrr"). Al riguardo, per i definanziamenti parziali occorre indicare in Nota l'eventuale nuova copertura finanziaria, mentre nel caso di totale definanziamento sarà solo necessario confermare i dati presenti nella Sezione dedicata all'anagrafica di progetto; qualora i progetti non più finanziati con risorse "Pnrr" non siano presenti nell'elenco precompilato, non dovrà essere inserito il relativo Cup e, quindi, non dovrà essere indicato nessun dato relativo all'intervento.

Altro aspetto chiarito nelle Faq aggiornate è quello dell'indicazione della conclusione del progetto, per il quale viene chiarito che un intervento si ritiene concluso quando è stato emesso il certificato di ultimazione lavori.

Con riguardo ai Progetti di digitalizzazione viene indicato nelle Faq che in luogo delle date di fine prevista e fine effettiva deve essere inserita la locuzione: "dato non disponibile", e possibilmente in nota spiegarne la motivazione. Anche la compilazione dei dati finanziari è oggetto di chiarimenti da parte delle Faq. Viene ribadito che i dati al 31 dicembre 2023 devono essere inseriti per competenza finanziaria in corretta applicazione del Principio contabile relativo.

Quindi per i dati finanziari devono essere riportati gli accertamenti e gli impegni per competenza e che il Fpv è attivabile solo in presenza di anticipazioni per interventi con impegni finanziati ed imputati agli esercizi successivi. Nel caso di totale reimputazione agli anni successivi per un intervento, quindi quando al 31 dicembre 2023 l'Ente non ha effettuato accertamenti e impegni, non devono essere valorizzati il campo riservato al Fpv (di entrata e di spesa) e, naturalmente, neppure i campi per gli accertamenti e/o per gli impegni. Gli accertamenti e impegni reimputati ad esercizi successivi al 2023 andranno specificati nelle colonne "Note" relative alle rispettive voci finanziarie (accertamenti e impegni), dettagliando importo e anno di competenza. Gli "accertamenti totali" e gli "impegni totali", quindi, accolgono solo i dati imputati per competenza fino all'esercizio 2023 e non vanno inseriti gli accertamenti e gli impegni oggetto di cancellazione e/o reimputazione ad esercizi successivi ma solo quelli che si cumulano con i precedenti.

Con riferimento a molti dati da inserire nella tabella di monitoraggio è disponibile e valorizzabile il campo Note, dove risulta possibile indicare ogni chiarimento utile o pro-

blematica affrontata.

Data l'attualità della tematica e l'approssimarsi della scadenza relative alla compilazione dei questionari della Corte dei conti, la Fondazione Nazionale Ricerca dei Dottori commercialisti ha predisposto carte di lavoro che permettono di avere punti di riferimento per effettuare i controlli e le verifiche, identificando i focus specifici e le aree da attenzionare per l'inserimento e il controllo dei dati.

L'**Organo di revisione** è, infatti, chiamato a verificare la coerenza dei dati e delle informazioni inserite nella piattaforma con i dati e le informazioni contenute nel fascicolo documentale cartaceo, a verificare il relativo rispetto dei

cronoprogrammi e la concordanza tra l'avanzamento procedurale e quello finanziario oltre a controllare, nell'ottica della massima tracciabilità e perimetrazione degli interventi e relative risorse, la corretta indicazione nei giustificativi di tutti gli elementi identificativi obbligatori.

Ribadiamo, in ultimo, che si consiglia al Revisore di compilare per tempo le tabelle di monitoraggio e di riscontrare, prima dell'invio, le informazioni inserite con il Responsabile dei Servizi finanziari (ed eventualmente anche con il Responsabile del procedimento relativo ad ogni singolo intervento "Pnrr").



Commercialisti Revisori legali
Percorso specialistico
- Un caso pratico
di revisione nelle PMI
- Pianificazione ed esecuzione
pratica della revisione

Webinar in diretta nelle giornate

18 settembre, 14.30 – 17.30

25 settembre, 14.30 – 17.30

2 ottobre, 14.30 – 18.30

17 ottobre, 14.30 – 17.30

24 ottobre, 14.30 – 17.30

7 novembre, 14.30 – 18.30

con accesso ad elearning

20 crediti per Commercialisti

20 crediti Gruppo A Revisori



FONDAZIONE
DEI COMMERCIALISTI
DI MONZA E BRIANZA

L'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Monza e della Brianza e la Fondazione dei Commercialisti di Monza e Brianza, in collaborazione con l'INRL- Istituto Nazionale Revisori Legali sono lieti di comunicare che è ancora possibile iscriversi al corso

**Commercialisti Revisori legali - Percorso specialistico
- Un caso pratico di revisione nelle PMI
- Pianificazione ed esecuzione pratica della revisione**

che si terrà nelle giornate del **18, 25 settembre e 2, 17 e 24 ottobre, 7 novembre al pomeriggio**, a partire dalle **14.30** in diretta attraverso la **piattaforma GotoWebinar**.

Tutti gli incontri saranno accessibili, a partire dal giorno successivo alla diretta, come elearning registrati accreditati

Intervengono:

Simona Pastorino - Dottore Commercialista, Internal Audit, Revisore Legale. Componente della Commissione ISA istituita presso il MEF in rappresentanza dell'Istituto Nazionale Revisori Legali

Camilla Rubega - Dottore Commercialista, iscritta all'ODCEC di Vicenza, Revisore Legale. Componente della Commissione ISA istituita presso il MEF in rappresentanza dell'INRL

Paolo Brescia - Dottore Commercialista, Revisore Legale. Componente Commissione Etica e Indipendenza presso il MEF in rappresentanza dell'INRL. Responsabile Centro Studi Assoprofessioni

Programma del corso:

Mercoledì 18 settembre 2024, 14.30 - 17.30, in diretta webinar

Accettazione e mantenimento dell'incarico: cenni

Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Il CoSo Report

Enterprise Risk Management: valutazione e gestione dei rischi da parte dell'impresa

Il SCI nelle PMI

Caratteristiche del controllo interno nelle principali aree d'impresa che hanno un impatto sulla revisione

Mercoledì 25 settembre, 14.30 – 17.30, in diretta webinar

Pianificazione della revisione del bilancio

La significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione

Le risposte del revisore ai rischi di revisione identificati e valutati

Elementi probativi - considerazioni specifiche su determinate voci

Mercoledì 2 ottobre, 14.30 - 18.30, in diretta webinar

Campionamento di revisione - Revisione delle stime contabili - Continuità aziendale

Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

Ruolo del collegio sindacale nella revisione legale

Scambio di informazioni con il soggetto incaricato alla revisione legale

Giovedì 17 ottobre 2024, 14.30 - 17.30, in diretta webinar

Le attività di controllo: tipologie ed integrazioni con i rischi

Monitoraggio nel sistema di controllo interno

Principi e tecniche per l'analisi e la valutazione del sistema di controllo interno

Giovedì 24 ottobre, 14.30 – 17.30, in diretta webinar

Procedure di valutazione del rischio di revisione

La pianificazione e sviluppo del lavoro di revisione

Le procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza

Giovedì 7 novembre, 14.30 - 18.30, in diretta webinar

Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile

Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

Compliance con l'art. 2086 secondo comma C.C. e con il D. Lgs. 231/2001

Ruolo del collegio sindacale nella revisione legale

Scambio di informazioni con il soggetto incaricato alla revisione legale

LO SCAFFALE

Il Manuale della sostenibilità per le imprese

Autori: Giulia Mura, Francesco Aleotti, Davide Diamantini

Edizioni: Mondadori Università

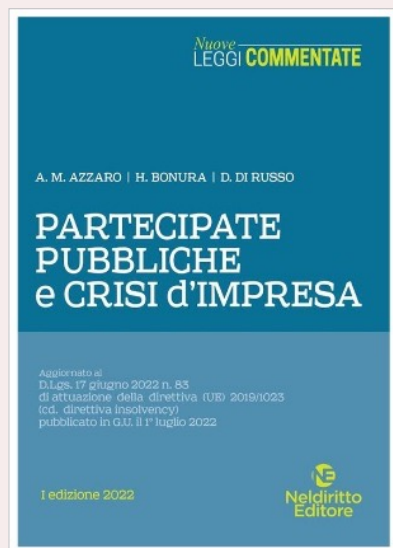
Parlare di sostenibilità oggi non è una moda, ma una necessità improrogabile ed estremamente concreta. Si tratta di un concetto complesso, interdisciplinare e al contempo presente nella vita quotidiana e lavorativa di tutti. Questo volume intende introdurre gli aspetti fondamentali della sostenibilità agli studenti e a chiunque voglia usare una parola così popolare in maniera più consapevole. In vista degli imminenti obblighi legislativi, il manuale è stato pensato anche per aiutare le imprese, in particolare le PMI, ad acquisire conoscenze e strumenti adeguati a rispondere concretamente alle nuove domande del mercato e a operare scelte strategiche efficaci per lo sviluppo di innovazioni sostenibili. Gli autori sono convinti dell'urgenza e della necessità di rendere le conoscenze e le pratiche collegate al tema della sostenibilità un bene comune da custodire e da alimentare.



Le partecipate e la crisi d'impresa

Autori: A.M. Azzaro, H. Bonura, D. Di Russo

Edizioni: NelDiritto Editore



Questo libro è apprezzabile perché interviene su un tema di grande importanza e attualità. Le società a partecipazione pubblica, in Italia, sono alcune migliaia e spesso svolgono attività di grande importanza per i cittadini. La maggior parte di esse sono fortunatamente in buona salute e finanziariamente solide, ma le pur rare situazioni di crisi, oltre a rischiare di compromettere la continuità e la qualità di rilevanti servizi pubblici, possono essere particolarmente difficili da gestire. La crisi delle società pubbliche, in effetti, sconta le complessità che derivano dalla peculiarità del socio pubblico e dalla peculiarità dell'attività di servizio pubblico, che spesso queste società svolgono. Il volume, come accennato, appare rivolto sia agli studiosi, sia agli operatori, i quali in questo campo appartengono a loro volta a categorie diverse: avvocati o altri operatori del diritto, dottori commercialisti, esperti di organizzazione aziendale. Dalle stesse categorie provengono gli autori del libro, che risulta quindi il prodotto di un inevitabile approccio interdisciplinare. Le diverse discipline e i diversi istituti sono esaminati in un ordine logico di immediata comprensione, che aiuta a orientarsi tra i diversi contributi: prima l'analisi dei problemi generali delle società pubbliche, poi quella della crisi; prima l'attività di prevenzione della crisi, poi le procedure per gestire la crisi eventualmente emersa; prima la gestione della crisi, poi la liquidazione delle società. Ciascun tema è esaminato nei suoi problemi teorici e in quelli applicativi, fornendo un aggiornamento giurisprudenziale, descrivendo il contenuto di documenti importanti prodotti dalle autorità competenti e con il corredo di essenziali apparati bibliografici. Tutte queste caratteristiche ne fanno un'opera di indubbia utilità per gli studiosi e per gli operatori.



ALTA FORMAZIONE

2^ SESSIONE 2024

4 ottobre - 09.00-13.00

Prof. **M. Annetta** - Principi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità - **D.1.2**

Dott.ssa **C. Rubega** - I nuovi principi di rendicontazione di sostenibilità. Il recepimento della normativa CSRD - **D.1.1**

18 ottobre - 09.00-13.00

Avv. **C. Guelfi** - I gruppi europei di interesse economico, le ATI, i Consorzi, le Reti di Impresa. - **C.1.3**

Dott.ssa **A.M. Ruggieri** - Tecniche di campionamento e analisi degli errori rilevati - **A.5.6**

8 novembre - 09.00-13.00

Prof. **G. De Lucchi** - Dal rendiconto OIC 10 al bilancio OIC11 al superamento delle soglie del decreto dlgs 117/2017 e successive Modifiche normative - **B.1.13**

Prof. **L. Veroli** - OIC 17 - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto - **B.4.20**

22 novembre - 09.00-13.00

Dott.ssa **A.M. Ruggieri** - L'analisi di bilancio come strumento di indagine nella revisione - **A.5.6**

Prof. **R. Belotti** - GRI Standards (Global Reporting Initiative) per la rendicontazione di sostenibilità: casi pratici di utilizzo - **D.1.10**

6 dicembre - 09.00-13.00

Dott.ssa **C. Rubega** - L'incarico di revisione - accettazione e mantenimento - **A.2.4**

Dott.ssa **S. Pastorino** - CoSo Report: Internal Control - Integrated Framework - **A.1.2**

20 ore in fase di accreditamento presso il MEF per la formazione continua dei Revisori Legali 2024

Il costo per l'intero pacchetto è di € 150.00 (+IVA)

Lezioni Tutte disponibili in diretta tramite



info e iscrizioni: segreteria@revisori.it



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.