

IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione
professionale del Revisore Legale



- Il Revisore della sostenibilità aziendale, parametri e cronoprogramma
- Il ruolo dei soci nella crisi d'impresa
- Le nuove convenzioni siglate dall'INRL
- L'asseverazione dei saldi debiti e crediti



Iscriviti ora all'Istituto Nazionale Revisori Legali

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

Visita il sito:

- www.revisori.it

o contattaci via mail a :

- segreteria@revisori.it



Il Giornale del Revisore
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

COORDINAMENTO EDITORIALE
Ufficio Stampa Inrl

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

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

La redazione si riserva di modificare e abbreviare i testi originali.

Gli articoli firmati rispecchiano il pensiero degli autori. Studi, servizi e articoli de "IL GIORNALE DEL REVISORE" possono essere riprodotti purché ne sia citata la fonte.

GR

EDITORIALE

Revisore della sostenibilità,
quel che c'è da sapere... pag. 04

La Circolare del MEF sul Revisore di sostenibilità pag. 06

La formazione dell'Inrl pag. 07

Bankitalia:

banche in salute, ma il credito alle imprese è in sofferenza ... pag. 08

Al via le convenzioni dell'Inrl,
tanti servizi a vantaggio degli iscritti pag. 10

Il ruolo dei soci nella regolazione della crisi d'impresa:
quali tutele?

di *Cristina Guelfi* pag. 12

Nuovi strumenti per la rilevazione
della crisi d'impresa

di *Francesco Vitelli, Matteo Maria Morelli e Simona Pastorino* ... pag. 15

Concessioni balneari, spetta ai revisori legali
l'asseverazione del patrimonio delle imprese pag. 18

ENTI LOCALI

Verifica sul bilancio dell'Ente Locale dell'impatto di eventuali
perdite rilevate nei bilanci approvati di società ed enti strumentali
di *Gianfranco Ponis* pag. 20

La nuova convenzione dell'Inrl con Smartprovider
per la digitalizzazione degli studi professionali pag. 26

L'asseverazione dei saldi debiti e crediti tra ente locale e
organismi partecipati
di *Augusto Pais Becher* pag. 27

LO SCAFFALE pag. 30

EDITORIALE

Revisore della sostenibilità, quel che c'è da sapere...

In una esaustiva illustrazione della giornalista Valeria Uva sul 'Sole24Ore' dei primi di ottobre, è stato contestualizzato con dovizia di dettagli il nuovo scenario che si apre con l'entrata in scena del 'revisore della sostenibilità'. Innanzitutto un doveroso chiarimento: per avere questa titolarità, per i revisori legali già attivi vengono richiesti solo due adempimenti dal decreto legislativo 125/2024, in vigore dal 25 settembre, che ha recepito la direttiva Csr (Corporate Sustainability Reporting Directive). Per i revisori contabili già iscritti al Registro (e per quelli che lo saranno entro il 1° gennaio 2026) infatti l'abilitazione si ottiene con una formazione aggiuntiva nelle materie caratterizzanti che riguardano la sostenibilità per cinque crediti (ovvero corsi di cinque ore e con una apposita domanda di iscrizione anche al nuovo elenco dei revisori di sostenibilità).

A semplificare in modo ulteriore il quadro ci sono anche le

istruzioni della Commissione europea. La Ue, infatti, ha chiarito che nel periodo transitorio (fino al 1° gennaio 2026, appunto), non è necessario compiere il nuovo tirocinio di otto mesi specifico sulle materie Esg previsto per i futuri revisori. Ma è sufficiente aggiornarsi con la formazione continua. La Commissione ha anche offerto agli attuali revisori la possibilità di abilitarsi a queste nuove funzioni anche dopo la fine del periodo transitorio al 1° gennaio 2026. In altre parole, per loro la finestra resta sempre aperta (tra l'altro le Faq ammettono anche la possibilità di tariffare a prezzi ridotti il report di sostenibilità da allegare al bilancio se il servizio è affidato allo stesso revisore dei conti o alla società di revisione).

Ma ecco quali sono i parametri di riferimento ed il cronoprogramma da tenere a mente per questa innovativa figura professionale





1. L'obbligo di legge: la relazione di sostenibilità

A partire dai bilanci 2024, è necessario allegare al documento contabile una relazione di sostenibilità che misura l'impatto dell'azienda sulle questioni Esg. L'obbligo è già scattato per grandi imprese, banche e assicurazioni e si applicherà gradualmente anche alle altre, escluse le microimprese.

2. I contenuti del documento

La direttiva CsrD e il decreto 125/2024 di recepimento elencano in dettaglio i contenuti minimi della relazione che va redatta in conformità agli European Sustainability Reporting Standards (Esrs). Le norme non indicano requisiti di accesso per l'affidamento dell'incarico.

3. La nuova figura di consulente professionale

La relazione di sostenibilità va attestata dalla nuova figura del revisore della sostenibilità, un professionista della revisione contabile che attesta la conformità del documento al Dlgs 125. L'incarico può essere dato anche al revisore legale e alla società di revisione incaricati della revisione del bilancio.

4. Il periodo transitorio

Fino al 2026 abilitati risultano tutti i revisori già iscritti nel Registro dei revisori legali al primo gennaio 2026 che possono svolgere incarichi di revisori della sostenibilità. Devono farne domanda (anche dopo il 1° gennaio 2026) e devono ottenere almeno cinque crediti formativi nelle materie della rendicontazione e attestazione della sostenibilità.

5. I requisiti

Dopo il 1° gennaio 2026 e a regime i revisori legali saranno abilitati anche come revisori di sostenibilità se nei tre anni di tirocinio integreranno otto mesi di formazione sulla sostenibilità e se nell'esame di abilitazione alla revisione contabile includeranno anche materie relative alla sostenibilità.

6. Linee guida per il nuovo tirocinio, un 'work in progress'

Per la partenza effettiva del revisore della sostenibilità è necessario attendere il decreto Mef-Giustizia con le procedure per le domande di abilitazione. E l'elenco dei corsi formativi abilitati. La Commissione centrale per i revisori legali è già al lavoro per definire le linee guida sul nuovo tirocinio.

La Circolare del MEF sul Revisore di sostenibilità e l'offerta formativa dell'Inrl

Con la circolare n. 12 del 15 marzo 2024 sono state impartite le istruzioni operative in materia di formazione continua dei revisori legali per il triennio 2023-2025. La stessa circolare ha mantenuto l'impianto generale adottato nel triennio precedente ma, al contempo, ha brevemente anticipato alcune rilevanti novità introdotte dalla direttiva UE 2022/2464 (poi recepite nell'ordinamento nazionale con decreto legislativo 6 settembre 2024, n.125) in materia di formazione continua dei revisori legali, rinviando la compiuta regolamentazione degli aspetti oggetto di modifica al momento dell'effettivo recepimento di tale direttiva nell'ordinamento nazionale. In particolare, il citato decreto legislativo 6 settembre 2024, n. 125, novellando il decreto n.39 del 2010, ha previsto la graduale estensione del perimetro delle aziende coinvolte nella redazione dell'informativa di sostenibilità; tale informativa è soggetta a un'attestazione esterna da parte del revisore legale o della società di revisione a tal fine incaricata. In particolare, è stata prevista la figura del "revisore della sostenibilità", ossia del revisore legale iscritto nel Registro e abilitato anche allo svolgimento dell'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità. Lo stesso decreto legislativo dispone, quindi, che il soggetto incaricato della revisione possa essere designato anche per lo svolgimento del lavoro finalizzato al rilascio dell'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità, regolamentando i requisiti professionali necessari per lo svolgimento di tale ulteriore attività di assurance e le relative modalità di abilitazione. Secondo quanto consentito dalla normativa europea, è stato previsto un regime transitorio semplificato per i revisori iscritti nel Registro entro il 1° gennaio 2026 (articolo 18 del decreto legislativo n. 125 del 2024). In deroga, pertanto, al nuovo regime ordinario delineato per il tirocinio e l'esame di abilitazione dagli articoli 3 e 4 del novellato decreto legislativo n. 39 del 2010, viene previsto che i revisori iscritti anteriormente alla data del 1° gennaio 2026, che intendano svolgere anche il lavoro finalizzato al rilascio dell'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità, sono considerati abilitati a tale ulteriore attività purché abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità e producano do-

manda di abilitazione con le modalità di cui all'articolo 6, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 39 del 2010, come introdotto dall'articolo 9, comma 1, lett. f) del decreto legislativo n. 125 del 2024. Il citato articolo 6, comma 1-bis, prevede, infatti, l'emanazione di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, sentita la Consob, per la definizione del contenuto e delle modalità di presentazione della domanda di abilitazione e di trasmissione delle informazioni da parte dei revisori e delle società di revisione. Nelle more dell'emanazione del citato decreto ministeriale, si ritiene necessario fornire alcuni chiarimenti utili al fine di dare concreta applicazione alle disposizioni transitorie. Come già fatto presente nella circolare n. 12 del 15 marzo 2024, questo Ministero, per consentire l'acquisizione o l'aggiornamento delle conoscenze sulle tematiche caratterizzanti la rendicontazione e la relativa attestazione in materia di sostenibilità ancor prima del recepimento della citata Direttiva UE 2022/2464, ha inserito nel Programma di aggiornamento professionale del 2024 un apposito gruppo di argomenti, contraddistinto dalla lettera D), denominato "Rendicontazione di sostenibilità". Tali materie sono quelle riportate all'articolo 8, paragrafo 3, della Direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla Direttiva UE 2022/2464. Su tale punto, si rende innanzitutto necessario chiarire che tutti gli argomenti elencati nel citato gruppo D) del programma annuale 2024 e indicati come non caratterizzanti la revisione legale, devono intendersi caratterizzanti ai fini degli obblighi formativi sulla rendicontazione di sostenibilità. In secondo luogo, si precisa che, per gli anni formativi 2024 e 2025, gli iscritti al Registro che intendano presentare istanza finalizzata all'abilitazione al rilascio dell'attestazione della rendicontazione di sostenibilità, dovranno aver maturato almeno cinque crediti annuali sulle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità entro la data di presentazione dell'istanza. In attesa del decreto ministeriale di regolamentazione delle modalità di presentazione dell'istanza per il quale non sono previsti dalla norma primaria termini per l'adozione, si rappresenta che, per le richieste di abilitazione presentate nel 2025, saranno altresì ritenuti validi i crediti nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione

della sostenibilità acquisiti nel corso del 2024, anche antecedentemente all'entrata in vigore del decreto legislativo n. 125 del 2024. Resta esclusa, invece, la possibilità di avvalersi di crediti formativi in materia di rendicontazione di sostenibilità acquisiti antecedentemente al 1° gennaio 2024. Parimenti, dalla lettura del comma 4 del citato articolo 18 del decreto legislativo n. 125 del 2024, che fa espresso riferimento alla maturazione annuale dei cinque crediti formativi nelle materie caratterizzanti la rendicontazione di sostenibilità, non appare possibile frazionare, ai fini dell'abilitazione, i crediti richiesti ripartendoli tra due annualità (maturazione di una parte dei 5 crediti abilitanti nel 2024 e della parte rimanente nel 2025). Si sottolinea, inoltre, che a decorrere dall'anno successivo a quello della relativa abilitazione, i revisori iscritti al Registro saranno tenuti a rispettare gli obblighi di formazione continua previsti dal novellato articolo 5, comma 5, secondo periodo, del decreto legislativo n. 39 del 2010, ovvero almeno venticinque crediti formativi ogni anno, di cui almeno dieci caratterizzanti la revisione legale e almeno dieci caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità. Nel periodo transitorio, per i revisori che abbiano presentato o che intendano presentare istanza per l'abilitazione al rilascio dell'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità, restano fermi gli obblighi formativi

attuali con la maturazione di almeno venti crediti annuali. Per consentire, infine, la tempestiva verifica dell'effettivo assolvimento degli obblighi formativi richiesti per l'abilitazione ad attestatore della sostenibilità, le società e gli enti accreditati per l'erogazione della formazione continua, nonché gli Albi di appartenenza e le società di revisione per la formazione equivalente, saranno tenuti, nel periodo transitorio, in deroga ai termini previsti rispettivamente al punto 1.2.9, 1.3 e 1.4 della circolare n. 12 del 15 marzo 2024, ad inviare con la massima sollecitudine le comunicazioni relative ai crediti acquisiti nelle materie di cui al Gruppo D) "Rendicontazione di sostenibilità" del Programma annuale 2024 (e, nel 2025, del futuro Programma annuale 2025) del Ministero dell'economia e delle finanze, all'atto del completamento da parte dei discenti delle attività formative.

La trasmissione di tali dati, che dovrà avvenire attraverso la modulistica già in uso a tale scopo, formerà quindi oggetto di separata comunicazione rispetto all'invio dei crediti formativi relativi alle altre materie, per il quale continuano a valere i termini generali di cui ai punti sopra indicati della circolare n. 12 del 2024. Restano invariate le altre istruzioni operative già delineate nella citata circolare n. 12 del 15 marzo 2024.

La formazione dell'Inrl

Per la figura del 'revisore della sostenibilità', l'INRL Istituto Nazionale Revisori Legali - accreditato al Mef - ha messo tempestivamente a disposizione dei professionisti interessati i cinque crediti formativi obbligatori nelle materie caratterizzanti la sostenibilità che, in base alla circolare n.37 del Ministero dell' Economia e delle Finanze, sono validi ai fini dell'abilitazione allo svolgimento dell'attività di attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità da parte dei revisori legali iscritti al Registro. Con questa circolare del Mef viene puntualizzato che i revisori dovranno maturare i crediti richiesti entro la data del 31 dicembre e per la prima volta si chiarisce che tutti gli argomenti elencati nel gruppo D del programma annuale 2024, indicati come non caratterizzanti la revisione legale, devo-

no intendersi caratterizzanti ai fini degli obblighi formativi sulla rendicontazione di sostenibilità. La circolare precisa altresì che non appare possibile frazionare, ai fini dell'abilitazione, i crediti richiesti ripartendoli tra due annualità. Ecco perché l'obbligo di maturazione dei crediti formativi 2024 appare inderogabile al prossimo 31 dicembre. A tal proposito l'Istituto Nazionale Revisori Legali sottolinea che nel suo piano di Alta Formazione sono già presenti 6 ore di formazione accreditate dal MEF in materie del Gruppo D, dunque caratterizzanti per la revisione della sostenibilità. Pertanto, per i revisori interessati, è possibile accedere al percorso formativo obbligatorio sulla revisione di sostenibilità contattando direttamente la segreteria dell'Inrl.

Bankitalia: banche in salute, ma il credito alle imprese è in sofferenza

La relazione del Governatore della Banca d'Italia Fabio Panetta all'assemblea dell'ABI sulle condizioni del sistema bancario ed il rapporto con le imprese

In Italia la dinamica del credito si è fortemente indebolita. La consistenza dei prestiti alle imprese ha registrato una decisa contrazione, che solo ora si sta attenuando. I finanziamenti alle famiglie hanno anch'essi rallentato bruscamente, fino a ristagnare nell'ultimo anno. I tassi

di interesse sui nuovi prestiti sono considerevolmente aumentati.

La decelerazione del credito è di entità paragonabile a quella che caratterizzò gli episodi di crisi dello scorso quindicennio. Gli effetti sull'economia reale sono stati



però assai meno gravi. Ciò si deve in primo luogo a una situazione macroeconomica resa più favorevole dalle eccezionali misure di sostegno adottate dalle autorità in risposta alle crisi sanitaria ed energetica. Ma è anche il risultato delle migliori condizioni di imprese, famiglie e banche, che oltre ad avere beneficiato direttamente o indirettamente di quelle misure mostrano oggi maggiore solidità di fondo.

Per le imprese, l'elevata redditività ha evitato che l'aumento degli oneri finanziari minasse la sostenibilità del debito⁷. Le scorte di liquidità accumulate negli anni della pandemia sono state in parte usate per rimborsare, talvolta in anticipo, prestiti divenuti più onerosi⁸. Nonostante questi esborsi, la liquidità rimane ampia. La solida condizione delle famiglie riflette l'alto livello dell'occupazione e il contenuto indebitamento: l'incidenza dei debiti finanziari sul reddito disponibile, già bassa nel confronto internazionale, è ancora diminuita, al 58,6 per cento.

Infine, come ho già avuto modo di ricordare, la condizione delle banche è nettamente migliorata quanto a redditività, qualità degli attivi e capitalizzazione. Le restrizioni all'offerta di credito, pure emerse nei mesi passati, riflettono principalmente la percezione di maggiore rischiosità dei debitori, e non la condizione degli intermediari; esse sono rimaste pertanto confinate entro limiti fisiologici, e non hanno costretto le imprese a ridimensionare gli investimenti o le famiglie a comprimere i consumi. L'irrobustimento delle imprese, la solida posizione finanziaria delle famiglie e la forza delle banche ci consentono di guardare avanti con fiducia, ma non devono indurre a un eccessivo ottimismo. Il protrarsi della debolezza del credito inciderebbe su un contesto che come in altri paesi è esposto a vulnerabilità, nel quale sarebbe difficile immaginare interventi pubblici come quelli eccezionalmente generosi varati dopo la pandemia. Il quadro nel quale le banche sono chiamate a fornire sostegno creditizio all'economia reale è peraltro reso complesso da più fattori.

La contrazione del bilancio dell'Eurosistema cui ho accennato in precedenza potrebbe accrescere il costo di emissione delle obbligazioni bancarie e accentuare il ribilanciamento dei portafogli dei risparmiatori verso attività più remunerative, aumentando la concorrenza e i tassi nel mercato dei depositi bancari. La situazione geopolitica globale e quella politica interna di importanti paesi mantengono elevata l'incertezza di fondo.

Per di più, un prolungamento della fase di alti tassi di in-

teresse potrebbe incidere sulla capacità di rimborso dei debiti. Segnali in tal senso stanno già emergendo: nel primo trimestre del 2024 il flusso dei prestiti deteriorati è salito al 2,1 per cento dei finanziamenti complessivi alle imprese, dall'1,8 del trimestre precedente¹⁰, e si stima che continuerà a crescere moderatamente sia quest'anno sia il prossimo. Per le famiglie il tasso di deterioramento rimarrebbe più contenuto, intorno all'1 per cento. In un tale contesto, le banche dovranno contemperare l'esigenza di contenere i rischi con quella di sostenere l'economia reale. Il credito dovrà continuare a fluire ai prenditori capaci di onorare i propri impegni. Ciò richiederà un'attenta selezione dei debitori, un costante vaglio delle loro condizioni reddituali e finanziarie e un'efficace strategia di recupero in caso di insolvenza.

Riguardo al macro-scenario, l'economia europea nei mesi scorsi ha registrato una moderata espansione, dopo un lungo ristagno. È un segnale positivo, ma l'evoluzione futura rimane incerta. Tardano a emergere segnali di un deciso miglioramento della domanda interna. Pesano le condizioni monetarie tuttora restrittive, oltre che le inquietudini generate dalle tensioni geopolitiche e dalle vicende politiche a livello internazionale. Il calo dell'inflazione ha consentito di avviare un primo allentamento delle condizioni monetarie. La riduzione dei tassi ufficiali potrà proseguire con gradualità, accompagnando il ritorno dell'inflazione all'obiettivo, se gli andamenti macroeconomici rimarranno in linea con le attese del Consiglio direttivo della BCE. Se eventi inattesi rischiassero invece di allontanarci dal sentiero previsto, in una direzione o nell'altra, dovremo essere pronti ad adeguare prontamente le nostre decisioni.

In Italia la crescita procede a ritmi moderati. La contrazione del credito all'economia provocata dalla restrizione monetaria non ha avuto effetti dirompenti, a differenza di quanto avvenuto in passato. Ciò riflette anche la robusta condizione reddituale e patrimoniale delle banche, cui ha contribuito la riforma normativa avviata dopo la crisi finanziaria. La solidità delle banche rappresenta oggi un elemento di forza del nostro sistema produttivo. Esse hanno ora il compito di accompagnare la ripresa della domanda, affiancando famiglie e imprese ed evitando che il credito possa costituire un freno ai consumi e agli investimenti. Potranno, per questa via, contribuire al rilancio dell'economia italiana.

Al via le convenzioni dell'Inrl: tanti servizi a vantaggio degli iscritti

Dai programmi software aggiornati alla digitalizzazione, illustrate ai delegati provinciali le più recenti convenzioni

Un Istituto in formato 'futuro' quello che ha inaugurato la stagione autunnale: oltre al nuovo programma di alta formazione, partito ai primi di ottobre, sono pronte due convenzioni ad alto valore aggiunto che l'Inrl ha presentato ai delegati provinciali nel corso della riunione di settembre.

A presiedere l'incontro il Presidente Inrl Luigi Maninetti che ha ricordato come questi appuntamenti mensili verranno calendarizzati durante tutto l'anno ed è già pianificato quello di novembre che si terrà, sempre in streaming, il giorno 29.

“Abbiamo aperto la stagione autunnale – ha sottolineato Maninetti – con l'avvio del nuovo programma di alta formazione che contiene molte materie di stretta attualità, tra cui quella sulla rendicontazione di sostenibilità. Un nostro doveroso impegno formativo visto che c'è tutta una nuova procedura da affrontare. Abbiamo poi ripreso i webinar gratuiti del mercoledì e quelli lunedì sulla contabilità e passaggi amministrativi, grazie al contributo del dottor Costa.”

Maninetti è poi passato ad aggiornare i delegati provinciali riguardo alla interazione con il Mef evidenziando che: *“Sono stati ripresi i confronti con il ministero per rendere più accettabili gli esami per l'abilitazione professionale alla revisione, perché i risultati dell'ultima sessione, in termini di esiti positivi, non sono stati esaltanti. Con la segreteria – ha poi aggiunto Maninetti – stiamo anche verificando lo stato delle iscrizioni e le situazioni di morosità. A tal proposito invito tutti i delegati ad intensificare i rapporti con i colleghi revisori del proprio territorio per ottenere una maggiore partecipazione associativa.”*

Il Presidente Maninetti ha poi invitato la consigliera nazionale Camilla Rubega, che si è fattivamente prodigata per finalizzare questo tipo di accordi, ad illustrare i dettagli e tutti i vantaggi della recente convenzione che l'Inrl ha siglato con la società Revisoft, risultata la più valida e sicuramente la più conveniente partner dopo un accurato studio di numerose software house.

Camilla Rubega ha evidenziato che: *“Dopo una atten-*

ta ricerca dei vari potenziali partner di software-house, ci siamo concentrati solo su quelli di facile utilizzo. La scelta è ricaduta su Revisoft che è una società dell'Emilia-Romagna, molto affidabile, seria e con una buona assistenza e soprattutto una ampia disponibilità. La convenzione sottoscritta prevede uno sconto del 50% sull'acquisto del software per la prevenzione della crisi d'impresa, visto che i revisori sono tornati ad essere soggetti segnalatori della crisi). Si tratta di un software semplice che funziona in cloud, e la Revisoft lo offre agli iscritti Inrl ad un prezzo molto ragionevole e competitivo oltre ad assicurare demo ed eventuali corsi pratici per il suo utilizzo negli studi professionali. Stiamo parlando di costi - ha concluso Rubega - quindi, molto contenuti e quindi accessibili.”

Successivamente è intervenuto il delegato di Roma-Rieti, Marco Tognarini che ha avuto modo di sperimentare il software della Revisoft e si è posto subito a disposizione di colleghi per approfondire certi aspetti e magari condividere opinioni ed eventuali osservazioni.

La consigliera Rubega ha poi suggerito di organizzare un webinar del mercoledì, solo per gli iscritti, con il personale della Revisoft. Tenendo conto che lo stesso team di Revisoft può organizzare anche delle sessioni di formazione. Nel corso della riunione è stata poi presentata un'altra convenzione in dirittura d'arrivo con la società Smart Provider per la digitalizzazione degli studi professionali, illustrata nel dettaglio dal consigliere nazionale Dino Sandiano:

“Si tratta di una utile opportunità per i revisori perché la materia della digitalizzazione nei processi operativi svolti dagli studi professionali è di stretta attualità, inoltre c'è anche l'utilizzo della Intelligenza artificiale. Proprio per comprenderne l'importanza organizzeremo una master class gratuita a piccoli gruppi di revisori, nel corso della quale toccheremo con mano l'utilizzo della tecnologia disponibile. Al termine della MC ogni revisore avrà a disposizione un'ora per una analisi b2b curata dalla società per verificare come personalizzare l'assistenza. Se il revisore

è interessato ad andare avanti ci sarà un servizio di audit per ogni studio. Con fornitura dell'assistente digitale per l'attività di studio, nonché servizi di security e di digital manager.”

Nel corso della riunione è poi intervenuto il delegato veneto Tiziano Danieli, che ha chiesto aggiornamenti sulle 5 ore di formazione che verranno richieste per poter fare il 'revisore della sostenibilità' ed in particolare se l'istituto è intenzionato a realizzare un pacchetto di formazione con queste cinque ore richieste dal Mef. Nel rispondere al quesito il Presidente dell'Inrl Maninetti ha rassicurato Danieli e gli altri delegati che si è in costante contatto con i referenti del Mef per adeguare appena possibile i percorsi formativi dell'Inrl alle nuove direttive in materia di sostenibilità aziendale.

Ed a tal proposito la consigliera Rubega ha ricordato e puntualizzato che "In merito al revisore di sostenibilità il decreto attuativo con disposizioni correttive ha disposto che il periodo transitorio è previsto fino al gennaio 2026 e pertanto c'è poco più di un anno per adeguarsi. Il Mef, dal canto suo, ha approvato e pubblicato il programma formativo al cui interno c'è la parte di sostenibilità, ma non è ancora individuata come materia caratterizzante. A breve ci saranno degli aggiornamenti...Abbiamo avuto rassicurazione dal Mef che già all'inizio del prossimo anno,

dovrà adeguare le materie, ma per il momento quello della sostenibilità non è materia caratterizzante. Quindi ci si troverà complessivamente 20+5 ore di formazione. Chi è iscritto al registro dovrà fare anche richiesta specifica nella sezione Revisione Legale del Mef, di iscrizione nel registro di revisori di sostenibilità: il Mef si riserva 150 giorni per evadere la domanda.

Una volta iscritti, la formazione per gli anni futuri sarà 20+5 ore di formazione. Ovviamente se si vuole essere anche revisore per gli enti locali, ci sarà anche quel percorso formativo.”

Nel corso della riunione con i delegati è stato anche ricordato che ad oggi la sostenibilità è un monopolio delle grandi società di revisione: ma il MEF vuole scardinare questa posizione dominante e aprire questa opportunità professionale anche ai singoli revisori legali. E questo dal momento che di fatto anche le medio piccole imprese hanno questa necessità, perché magari piccole società possono far parte di grandi gruppi e hanno bisogno anche loro della rendicontazione di sostenibilità. In altre parole il messaggio dei vertici Inrl ai propri iscritti è fin troppo chiaro: ci si deve abilitare appena possibile. Così possiamo avere incarichi a tutto tondo. E questo soprattutto perché sicuramente nel 2026 cambieranno anche l'esame, con questa nuova e delicata materia.





Il ruolo dei soci nella regolazione della crisi d'impresa. Quali tutele?

di **Cristina Guelfi** – *Avvocato d'impresa e docente INRL*

Nell'ambito della gestione della crisi d'impresa il provvedimento correttivo al Codice, ex D.lgs 13 settembre 2024 n. 136, ha privilegiato il ruolo dell'organo amministrativo rispetto a quello dei soci, conferendo ai primi ampi poteri organizzativi e diritti di gran lunga maggiori rispetto anche a quelli tradizionalmente conferiti dalle disposizioni in ambito societario del codice civile.

Infatti, con la riforma del diritto societario risalente al 2003, il legislatore aveva affermato espressamente in una norma positiva il diritto dei soci ad essere informati e ad ottenere notizia dagli amministratori in relazione allo svolgimento dell'attività con conseguente potere di ciascun socio di promuovere l'azione di responsabilità sociale.

Infatti la prospettiva nella dimensione codicistica era quella di attribuire ai soci i poteri istruttori necessari per un incisivo controllo sulla gestione sociale.

I tradizionali poteri di informazione e consultazione non

sembrano essere stati confermati e nemmeno tenuti in considerazione dal codice correttivo in questione che anzi ne ha accentuato il divario.

L'elemento della discordia è l'articolo 120 bis del Codice della Crisi il quale prevede che «*ai fini del buon esito della ristrutturazione il piano dello strumento di regolazione della crisi può prevedere qualsiasi modifica dello statuto della società debitrice, ivi inclusi aumenti e riduzioni di capitale anche con limitazione ed esclusione del diritto di opzione e altre modifiche che incidono direttamente sui diritti di partecipazione dei soci.*»

Con il nuovo assetto normativo della crisi, gli interessi patrimoniali e corporativi dei soci, le quote di partecipazione sociale vengono assorbiti e convertiti in diritti di partecipazione al procedimento di risanamento e ristrutturazione della società.

Nota. La ristrutturazione della crisi può ora avvenire all'insaputa dei soci in nome di una continuità dell'impresa a complesso aziendale integro e rispetto al quale i soci sono chiamati a sopportare, condividere in via solidale dei sacrifici a favore delle decisioni degli amministratori e non solo.

Altro elemento di discontinuità rispetto alle previsioni del codice civile è l'aver attribuito in via esclusiva non solo agli amministratori ma anche ai liquidatori la facoltà di determinare il contenuto della proposta e delle relative modifiche.

Lo spostamento del baricentro decisionale sui liquidatori è, dunque, in discontinuità rispetto al diritto societario comune nel quale la fase liquidatoria vede l'assemblea tornare sovrana.

La riserva in favore degli amministratori della competenza esclusiva in relazione all'*an* e al *quomodo* della reazione alla crisi appare dunque coerente con quella, altrettanto esclusiva e inserita nello stesso codice civile, relativa al dotare le società e in genere gli enti imprenditoriali di assetti adeguati alla tempestiva rilevazione della crisi.

La posizione conflittuale fra l'organo amministrativo e il socio emerge, in particolare modo, quando l'amministratore manca di segnalare con cd "*tempestività*" la crisi.

In una simile ipotesi, il socio, come abbiamo visto, già compreso nell'esercizio dei suoi diritti ordinari, si vedrebbe esposto ad un potenziale rischio per opera dell'amministratore.

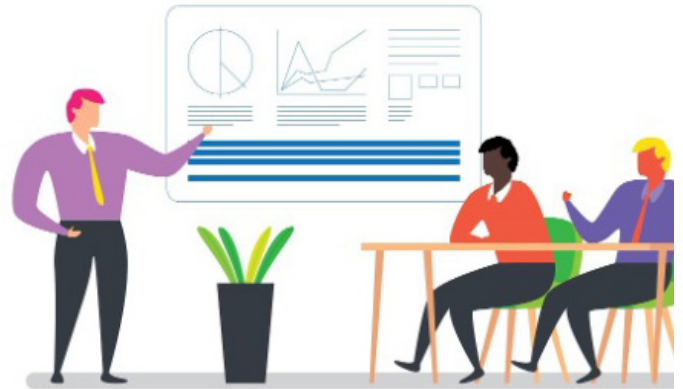
Infatti, un comportamento poco tempestivo nell'adempimento all'obbligo di segnalazione della crisi, genererebbe al socio una perdita di natura patrimoniale.

Del resto il Codice Correttivo è stato chiaro nell'esprimere che la decisione di accedere a uno strumento di regolazione della crisi, unitamente a quella di declinare il contenuto e le condizioni della relativa proposta è di competenza esclusiva e inderogabile degli amministratori (Cfr. art. 120 bis, comma 1 Cci).

Di pari passo, il potere di revoca degli amministratori ad opera dei soci non è più discrezionale e illimitato. Si afferma, infatti, che il potere di revoca può essere esercitato solo in presenza di una giusta causa, la quale, però non può essere richiamata nella presentazione della domanda di accesso ad uno strumento di regolazione della crisi (Cfr. art. 120 bis, comma 4 Cci).

La condizione di inferiorità dei soci è riscontrabile anche dalla posizione asimmetrica di cui essi godono relativamente alla possibilità di accedere e acquisire informazioni contabili, finanziarie della società durante la fase di accesso ad una procedura di risoluzione della crisi.

Essi operano in una situazione di totale opacità informativa dal momento in cui gli amministratori non hanno, secondo il codice della crisi, alcun specifico e tassativo obbligo di preventivo coinvolgimento (Cfr. art. 120 bis, 3 comma Cci).



A tal proposito si evidenzia che se c'è la prospettiva della continuità aziendale, i soci si trovano in una posizione scomoda in quanto rischiano, da una parte, la perdita dei diritti partecipativi nel soggetto giuridico ristrutturato e, dall'altro concedono implicitamente ai creditori dei diritti patrimoniali derivanti dalla ristrutturazione.

I soci possono dunque essere classati (Cfr. art. 120 ter) influenzando potenzialmente sull'esito della ristrutturazione. Se, tuttavia, ai soci è attribuita una quota del valore di ristrutturazione (cd "surplus concordatario") tale valore non può superare quello attribuito alle classi dei creditori dissenzienti.

Quanto alla composizione negoziata ora sembrerebbe che le imprese vi possano accedere anche se presentano già uno stato di insolvenza o se presentano una situazione di squilibrio economico finanziario.

***Nota.** Cruciale, però è lo snodo delle trattative con gli istituti di credito. Molto spesso l'accesso alla composizione negoziata porta gli istituti di credito a sospendere o interrompere le linee di credito invocando la disciplina prudenziale rischiando di compromettere il processo di risanamento avviato dall'impresa. Lo scopo è quello di bilanciare l'esigenza dell'impresa di continuare ad avere liquidità e l'opposta esigenza degli istituti di credito di non essere danneggiati da una normativa che impone di continuare ad erogare finanziamenti a danno dell'integrità patrimoniale.*

Sull'ammissibilità di una impresa già in crisi alla composizione negoziata si rileva ad oggi un contrasto giurisprudenziale. Infatti, vi è una tesi che contrasta l'accesso all'istituto in questione in quanto considerato lesivo per la collettività (Cfr. Tribunale di Pavia, 8 luglio 2024; Tribunale di Torre Annunziata, Sez. III civ., 24 gennaio 2024); vi è

poi l'orientamento che ad oggi sembrerebbe prevalente di possibilità per l'imprenditore di ricorrere indifferentemente a questo istituto anche se l'impresa si trovi in stato di insolvenza ammettendo la possibilità di effettuare un piano di risanamento con i proventi del piano liquidatorio (Cfr. Tribunale di Perugia decreto 15 luglio 2024).

DAL 2011 IL SOFTWARE PER I SINDACI ED I REVISORI

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

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

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

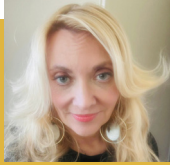
L'ACCERTAMENTO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE E LA SOSTENIBILITÀ DEI DEBITI A DODICI MESI PER PREVENIRE LA CRISI DELL'IMPRESA

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

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



Nuovi strumenti per la rilevazione della crisi d'impresa



A cura dell'avv. Francesco Vitelli

avv. Matteo Maria Morelli - *senior associate presso Baker McKenzie*
e Simona Pastorino - *internal audit e delegata Inrl*

Nel contesto economico attuale, l'adeguato assetto organizzativo delle imprese assume un ruolo sempre più cruciale. Ciò anche considerata l'introduzione del riformato Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (ccii). Invero, il decreto legislativo 14/2019, che ha introdotto il ccii, rappresenta una svolta significativa per le imprese italiane. E' di recente approvazione da parte del consiglio dei ministri il terzo decreto correttivo al codice della crisi d'impresa e dell'Insolvenza (D.Lgs. n. 14/2019) che segna un passo avanti nell'aggiornamento della normativa sulla gestione delle crisi aziendali.

Una analisi nella quale si evidenzia che la riforma non si è limitata a riorganizzare le procedure concorsuali, ma ha anche introdotto nuovi strumenti per la rilevazione tempestiva della crisi, con l'obiettivo di evitare situazioni irreversibili. In particolare, l'art. 2086, comma 2, c.c. ha rafforzato l'obbligo per l'imprenditore di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alle dimensioni e alla natura dell'impresa. Tale obbligo non riguarda solo le grandi società, ma si applica anche alle imprese minori, imponendo la creazione di strutture organizzative idonee a monitorare e prevenire situazioni di difficoltà finanziaria. L'intento del legislatore, con questa norma, è di far emergere tempestivamente i segnali di crisi, così da consentire una rapida adozione di misure correttive e favorire, quindi, il recupero della continuità aziendale. La novità, rispetto al passato, risiede nell'importanza che viene affidata all'attività di prevenzione e nel tentativo – indiretto potremmo dire – di rafforzare la spinta ad una cultura d'impresa orientata alla sostenibilità e all'etica. In tale contesto, i modelli di organizzazione, gestione e controllo (mogc) previsti dal D.Lgs. 231/2001, sebbene rimangano facoltativi, acquisiscono un peso crescente nella valutazione complessiva degli assetti organizzativi aziendali. Peso, talmente significativo a parere di chi scrive, da sfumare grandemente tale facoltatività, in favore di un onere che, in una lettura sistematica, pare at-

teggiarsi sempre più da obbligo indiretto. La previsione di adeguati assetti organizzativi è una diretta conseguenza dell'approccio di *risk management* adottato dal legislatore, che mira a dotare le imprese di strumenti per individuare e gestire i rischi legati alla loro attività. Gli amministratori devono quindi implementare sistemi di controllo interno volti a garantire non solo la conformità alle norme vigenti, ma anche la salvaguardia della continuità aziendale e la prevenzione delle crisi. Tale assetto deve essere strutturato in modo da consentire un monitoraggio continuo dei rischi e una pronta risposta agli eventuali segnali di crisi. Tuttavia, questa nuova attenzione all'adeguatezza degli assetti organizzativi, inevitabilmente, porta con sé anche ulteriori responsabilità in capo agli imprenditori. Il legislatore ha chiarito che la mancata adozione di un adeguato assetto (in materia 231) costituisce una colpa di organizzazione, con tutte le conseguenze giuridiche che ne derivano. Volendo applicare un parallelismo, a fronte di una crisi, gli organi gestori possono essere chiamati a rispondere non solo per le decisioni che hanno determinato tale crisi, ma anche per la carenza di strumenti organizzativi in grado di prevenire o mitigare gli effetti della crisi medesima.

Parallelamente agli obblighi giuridici, la riforma del ccii promuove una trasformazione culturale nelle imprese, indirizzandole – con molteplici strumenti – verso un comportamento che dovrebbe porre alla base delle scelte aziendali l'etica e l'integrità. L'adeguato assetto organizzativo non si limita, dunque, alla gestione interna, ma implica anche una maggiore attenzione ai temi della responsabilità sociale d'impresa (csr), con un focus su trasparenza, correttezza e sostenibilità. L'etica d'impresa in questo modo diviene una componente essenziale della governance aziendale, nonché un fattore competitivo nel lungo periodo. In questo quadro, si rafforza il legame tra il *"tone from the top"*, ossia l'esempio e la direzione impartita dal management, e l'adozione di politiche aziendali responsabili. Le imprese sono chiamate non solo a rispettare la normativa, ma

anche a promuovere attivamente un ambiente etico che coinvolga tutti i dipendenti, favorendo un comportamento responsabile a ogni livello dell'organizzazione.

Un ulteriore sviluppo che incide profondamente sugli assetti organizzativi delle imprese è rappresentato dalle nuove normative europee, in particolare la corporate sustainability reporting directive (csrd) e la corporate sustainability due diligence directive (cs3d). La csrd, che richiede alle aziende di fornire informazioni dettagliate sul loro impatto ambientale, sociale e di governance (esg), estende l'obbligo di rendicontazione a un numero sempre maggiore di imprese, imponendo una maggiore trasparenza sulle attività svolte e sui rischi legati alla sostenibilità.

La cs3d, ancora in fase di definizione, introdurrà probabilmente obblighi di due diligence per le imprese, con l'obiettivo di garantire che queste identifichino e affrontino i potenziali impatti negativi sui diritti umani e sull'ambiente lungo tutta la loro catena di fornitura. Tali obblighi avranno un impatto rilevante sulla governance aziendale, im-

ponendo un'attenta gestione dei rischi e la creazione di procedure che assicurino la conformità alle normative europee in materia di sostenibilità. Queste direttive rafforzano ulteriormente l'importanza di un assetto organizzativo adeguato, in grado di affrontare non solo le crisi economiche, ma anche i rischi legati alla sostenibilità e alla responsabilità sociale d'impresa. In tal modo, l'adeguato assetto organizzativo diventa uno strumento essenziale per garantire la continuità aziendale e per soddisfare le crescenti aspettative di compliance normativa e di gestione responsabile delle imprese. Con la csrd e la cs3d le imprese sono tenute ad allineare la loro struttura organizzativa alle esigenze di sostenibilità, integrando il monitoraggio dei rischi (ambientali e sociali ma l'elenco nel tempo potrà soltanto ampliarsi) nelle decisioni aziendali quotidiane.

Le imprese italiane si trovano dunque di fronte a un doppio (triplo?) binario di responsabilità: da un lato, la necessità di adottare assetti organizzativi idonei a prevenire e gestire le crisi economiche, nonché l'onere di ridurre per quanto possibile il rischio-reato; dall'altro, il dovere di dimostrare un impegno concreto nei confronti della sostenibilità e dell'etica. Il successo, in tale contesto, dipenderà dalla capacità degli organi gestori di implementare modelli organizzativi flessibili, ma al tempo stesso rigorosi, in grado di adattarsi alle continue evoluzioni normative e alle sfide poste dai mercati globali. Dunque, al fine di proteggere l'impresa, sarà imprescindibile la piena integrazione di questi principi nei processi aziendali, non trascurando il fatto che tale assetto può anche essere la leva per acquisire un vantaggio competitivo, favorendo la fiducia degli stakeholders e promuovendo una crescita sostenibile nel lungo termine. Non meno importante risulta in questo processo il ruolo degli organi di controllo quali sindaci e, di recente, anche ai revisori legali (correttivo-ter al ccii) ai quali viene attribuito l'obbligo delle segnalazioni su situazioni di insolvenza, nella fase di prevenzione della crisi, al fine di rilevare in anticipo ed esaminare le difficoltà dell'impresa nella ricerca di possibili soluzioni. In definitiva, il comma 2 dell'art. 2086 c.c. rappresenta non solo un obbligo normativo sanzionabile di conformità dell'organo direttivo nel rispetto delle scelte di gestione, ma anche un'opportunità per le piccole e medie imprese italiane di miglioramento della performance della propria attività. Un'interpretazione del dovere di implementare adeguati assetti di cui all'art. 2086 c.c. intesa come performativa, dunque, e non soltanto sanzionatoria.





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 accreditate presso il MEF per la formazione continua 2024

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

Lezioni Tutte disponibili in diretta tramite



Per coloro che fossero interessati ad iscriversi al programma di Alta Formazione già in corso è ancora possibile farlo accedendo alle **registrazioni delle lezioni già svolte.**

info e iscrizioni: segreteria@revisori.it

www.revisori.it

Concessioni balneari, spetta ai revisori legali l'asseverazione del patrimonio delle imprese

Ancora una volta, come accaduto anche in altre vicende del recente passato, all'indomani della travagliata riforma sulle concessioni balneari, il sistema ordinistico vorrebbe appropriarsi della prerogativa o addirittura della esclusiva competenza in materia di asseverazioni del valore patrimoniale delle imprese balneari che il Ddl ha tracciato in modo inequivocabile. Questa nuova regolamentazione, attesa da più di dieci anni, detta le linee guida delle concessioni balneari nel rispetto dei dettami UE (Direttiva Bolkestein⁹ in materia di demani. Nell'ultima bozza prima di approdare al Consiglio dei Ministri c'era un esplicito riferimento all'affidamento dell'incarico di certificatore per la valutazione degli indennizzi ai revisori legali. Nel testo finale, la famosa 'manina', ma sarebbe più appropriato definire 'mano longa' della lobby che ha fatto pressing, ha tolto la dicitura che specificava la titolarità professionale. Ed ora i vertici INRL chiedono un atto di onestà intellettuale ed auspicano che in sede di decreti attuativi questa titolarità venga riassegnata ai legittimi soggetti già individuati dal legislatore, ovvero i revisori legali. E questo perché per la rigorosa e soprattutto 'trasparente' determinazione del valore patrimoniale dell'impresa balneare è giusto riconoscere un ruolo super partes a quei revisori legali che l'Unione Europea ha già individuato, in altri contesti, quali custodi del principio della terzietà e dunque legittimi certi-

ficatori di valutazioni patrimoniali.

E' bene ricordare che le nuove norme recitano che *"In caso di rilascio della concessione a favore di un nuovo concessionario, il concessionario uscente ha diritto al riconoscimento di un indennizzo a carico del concessionario subentrante pari al valore degli investimenti effettuati e non ancora ammortizzati al termine della concessione, ivi compresi gli investimenti effettuati in conseguenza di eventi calamitosi debitamente dichiarati dalle autorità competenti ovvero in conseguenza di sopravvenuti obblighi di legge, al netto di ogni misura di aiuto o sovvenzione pubblica eventualmente percepita e non rimborsata, nonché pari a quanto necessario per garantire al concessionario uscente un'equa remunerazione sugli investimenti effettuati negli ultimi cinque anni, stabilita sulla base di criteri previsti con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze da adottarsi entro il 31 marzo 2025."*

Il valore degli investimenti effettuati e non ammortizzati e di quanto necessario a garantire un'equa remunerazione, ai sensi del primo periodo, è determinato con perizia acquisita dall'ente concedente prima della pubblicazione del bando di gara, rilasciata in forma asseverata e con esplicita dichiarazione di responsabilità da parte di un professionista contabile.





CONVENZIONE INRL-REVISOFT

A seguito delle tante richieste che abbiamo ricevuto da voi negli ultimi mesi l'INRL ha portato avanti un'indagine per valutare i software per la revisione legale attualmente proposti dal mercato.

Revisoft, a nostro giudizio, racchiude tutte queste caratteristiche ed è per questo motivo che con grande soddisfazione possiamo ora annunciarvi che INRL e Revisoft hanno stipulato una convenzione che permette a voi associati INRL di accedere a vantaggi esclusivi. La società, infatti, ha realizzato un software per la valutazione della continuità aziendale e la prevenzione della crisi di impresa, utilizzabile sia dal revisore che dal consulente per le imprese non soggette a revisione, e che non richiede conoscenze specialistiche.

Grazie alla convenzione INRL – Revisoft tutti voi associati potete usufruire di uno sconto del 50% sul software relativo alla crisi d'impresa acquistato unitamente o successivamente al software per la revisione. Inoltre l'acquisto anche del solo software *Revisoft® Sindaci e Revisori* comporta per il primo periodo la durata di 14 mesi anziché i 12 previsti, che corrisponde ad uno sconto di circa il 10%.

Ricordate, per usufruire dei benefici previsti dalla convenzione è necessario comunicare a Revisoft il vostro numero di iscrizione INRL. Inoltre se volete approfondire la conoscenza del software vi ricordiamo che Revisoft organizza periodicamente webinar gratuiti per i clienti concernenti l'utilizzo del software, su argomenti di interesse del revisore e per ripassare l'analisi di bilancio per indici e la continuità aziendale.

Per informazioni contattare la segreteria Inrl – email: segreteria@revisori.it

ENTI LOCALI

Verifica sul bilancio dell'Ente Locale dell'impatto di eventuali perdite rilevate nei bilanci approvati di società ed enti strumentali



di Gianfranco Ponis

Un momento fondamentale per i revisori degli Enti Locali è quello connesso all'obbligo di verifica dell'impatto di eventuali perdite contratte dalle realtà partecipate sui conti degli enti locali. Da non trascurare, inoltre, le conseguenze dirette, in termini di limiti e vincoli, su temi importanti come, ad esempio: i compensi agli amministratori, gli obblighi di messa in liquidazione, le operazioni di ricapitalizzazione od altri interventi sul patrimonio.

L'aspetto sicuramente più "oneroso" per il bilancio comunale è l'accantonamento al Fondo perdite delle società partecipate: l'art. 21 del Tusp obbliga gli Enti partecipanti ad accantonare, nella missione 20, in caso di perdita contratta da una partecipata, un apposito fondo vincolato di importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione posseduta. Segnaliamo l'estensione - attraverso l'art. 1, comma 551, della Legge n. 147/2013 - dei medesimi meccanismi normativi alle aziende speciali ed alle istituzioni. Da verificare specificatamente la correlazione dell'accantonamento al risultato di gruppo qualora la società partecipata redigesse il bilancio consolidato. L'accantonamento ritornerebbe disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione qualora il Comune partecipante ripianasse la perdita di esercizio e/o dismettesse la partecipazione o il soggetto partecipato fosse posto in liquidazione.

Ma, a nostro avviso, il punto più rilevante si rinviene nel blocco delle operazioni straordinarie di apporto a seguito del manifestarsi di 3 esercizi consecutivi in perdita. La registrazione di perdite (o l'utilizzo di riserve disponibili per

il ripianamento di perdite anche infrannuali) da parte della società partecipata - per 3 esercizi consecutivi - determina il divieto per il Comune partecipante di sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito o rilasciare garanzie a favore della partecipata (con esclusione delle società quotate). Pur tuttavia l'art. 14, comma 5, del Tusp, rende sterile tale vincolo qualora le operazioni di soccorso straordinario abbiano, come presupposto, il raggiungimento dell'equilibrio finanziario della realtà strumentale entro 3 anni, attestato da un apposito Piano di risanamento approvato dall'Autorità di regolazione di settore (ove esistente) e comunicato alla Corte dei Conti (tali precetti non si applicano ai casi previsti dagli artt. 2447 e 2482-ter, Cc.: perdite di oltre 1/3 del capitale sociale, che scende al di sotto del minimo legale). L'eventuale ripiano della perdita con le somme accantonate al Fondo perdite del Comune partecipante va condotto entro i nei limiti della quota di partecipazione dell'Ente e nel rispetto dei principi e della legislazione dell'Ue in tema di aiuti di Stato (art. 21, comma 3-bis, Tusp). Ma un effetto non secondario del risultato d'esercizio negativo riportato dalla partecipata si abbatte sui compensi degli amministratori della società. Il comma 3, dell'art. 21, dispone l'obbligo - per le società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, delle pubbliche amministrazioni locali - titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici per una quota superiore all'80% del valore della produzione, che nei tre esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, di procedere alla riduzione del 30% del compenso dei componenti degli organi di am-

ministrazione. Inoltre, da segnalare che il conseguimento di un risultato economico negativo per 2 anni consecutivi rappresenta giusta causa ai fini della revoca degli amministratori; la norma, tuttavia, non si applica nei confronti delle partecipate il cui risultato economico, pur negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante.

Gravido delle stesse conseguenze per le aziende speciali e le istituzioni il comma 554, dell'art. 1, della Legge n. 147/2013, ma con l'aggravio del comma 555, secondo il quale il conseguimento, da parte di queste, di quattro risultati negativi su cinque esercizi comporta l'obbligo di messa in liquidazione entro 6 mesi dalla data di approvazione del rendiconto relativo all'ultimo esercizio.

Rammentiamo, infine, che non può essere nominato amministratore di un Ente, istituzione, azienda pubblica, società a totale o parziale capitale pubblico chi, avendo ricoperto nei cinque anni precedenti incarichi analoghi, abbia chiuso in perdita tre esercizi consecutivi (art. 1, comma 734, Legge n. 296/2006).

E' noto che le interlocuzioni del Comune con una realtà partecipata che ha compromesso la sua continuità aziendale, trovandosi magari in una situazione di obbligo di messa in liquidazione, girano quasi sempre attorno ad un vincolo solennizzato da uno specifico precetto di legge: il divieto di soccorso finanziario. L'interdizione ad ogni tipo di aiuto finanziario a beneficio della società in "difficoltà" prevista dal Tusp è espressamente delineata e, soprattutto, molto estesa. Crediamo, quindi, sia più interessante approfondire dei casi limite che, ad una prima analisi, possono apparire connotati dai crismi del soccorso finanziario ma, in realtà, il riscontro più attento di una particolare configurazione fattuale li fa uscire dall'impedimento sotteso alle fattispecie di soccorso.

Possiamo partire, ad esempio, dal caso in cui un Comune, socio di una partecipata in liquidazione, si accollì parte dei debiti di quest'ultima riconoscendo un debito "fuori bilancio". La subentrata forma di "soccorso finanziario" risulterebbe vietata dall'art. 14, comma 5, del Tusp, qualora fosse – l'ennesima – di una serie di reiterate operazioni di destinazione di risorse finanziarie pubbliche ad una società non più in grado di garantire l'equilibrio economico; qualora invece – prima – non sussistesse alcun conferimento di risorse alla società in perdita e l'assunzione dei debiti contratti dalla società si basasse sui principi di cui all'art. 2497 Cc., secondo cui *"le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio*

o altrui in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società medesime, sono direttamente responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società", non si concretizzerebbe l'ipotesi di soccorso finanziario (vietato): il Comune avrebbe agito semplicemente come "ente titolare di direzione e coordinamento di società", a ciò legittimato dall'interpretazione autentica di questo precetto civilistico delineata dall'art. 19, comma 6, del Dl. n. 78/2009, convertito dalla Legge n. 102/2009 [per un approfondimento: Corte dei Conti, Sezione giurisdizionale Umbria, Sentenza n. 8/2024].

Ma sono diversi i casi di ammissibilità del soccorso alla partecipata in liquidazione, tutti però connotati da un denominatore comune: la legittimità passa attraverso una motivazione rafforzata orientata verso il pubblico interesse. Diversi sono gli orientamenti della Corte dei Conti in tal senso. Ad esempio, la Sezione regionale di Controllo per la Lombardia (Deliberazione n. 106/2017/PRNO) ha affermato che: *"Se l'ente decide, nella propria discrezionalità politica, di accollarsi i debiti della società partecipata in liquidazione, lo stesso deve evidenziare, attraverso congrua motivazione, la sussistenza di un interesse pubblico concreto giustificativo dell'operazione da intraprendere, valutandone attentamente la sostenibilità finanziaria"*.

Recentemente la Corte dei Conti, Sezione di controllo per le Marche (Deliberazione n. 45/2024/PAR), ha convalidato il soccorso finanziario in favore di una società partecipata in liquidazione se sostenuto da motivazioni specifiche, concrete, stringenti e puntuali, in grado di dimostrare che la soluzione adottata, alternativa alla continuità aziendale, conduce al miglior risultato possibile per la collettività amministrata. Del resto sono diversi i casi individuati di società in stato di liquidazione che hanno continuato a svolgere, senza contratto di servizio, ad esempio le attività proprie del soggetto responsabile di un patto territoriale. In simili circostanze, alla luce dell'assunto normativo poc'anzi esplicitato, è possibile, per il Comune, riconoscere un debito fuori bilancio in favore della società per i servizi dalla stessa resi.

Già da molto tempo è stato messo da parte il principio del "salvataggio obbligatorio" degli organismi in condizione di irrimediabile dissesto, per far spazio al contrapposto orientamento di invalidazione di qualsiasi vincolo a carico del socio pubblico di ripiano delle perdite e/o di assunzione diretta dei debiti di una società partecipata (Corte dei Con-

ti, Sezione Autonomie, Deliberazione n. 27/Sezaut/2016/FRG). E' in questo contesto che s'innesta il "divieto di soccorso finanziario" di cui all'art. 14, del Dlgs. n. 175/2016, salvi i casi di ricorso delle speciali condizioni enucleate dal comma 5 dello stesso articolo che presuppongono, per la legittimità degli interventi straordinari da parte dell'Ente Locale socio, l'esistenza di un piano di risanamento e di riequilibrio della situazione economico-finanziaria della società interessata. Tale divieto si attiva, con maggiore motivazione, nel caso di società poste in liquidazione le quali, proprio perché rimangono in vita senza la possibilità di intraprendere nuove operazioni rientranti nell'oggetto sociale, ma al solo fine di risolvere i rapporti finanziari e patrimoniali pendenti, non possono, per definizione, dato il venir meno della continuità aziendale, prospettare alcuna possibilità di recupero o risanamento (Corte costituzionale, Sentenza n. 110/2023).

Sul piano dell'operatività del riconoscimento comunale - come debiti fuori bilancio - delle risorse da corrispondere alla società partecipata per l'attività svolta nel periodo di liquidazione, senza contratto di servizio, è necessario richiamare il riferimento - di cui alla lett. e), del comma 1, dell'art. 194, del Dlgs. n. 267/2000 - all'"acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 nei limiti dell'accertata e dimostrata utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza". Ci pare, però, che la Sezione regionale Controllo per il Lazio (Deliberazione n. 66/2018/PAR) sia stata la Corte che meglio ha messo in evidenza la rilevanza dell'onere motivazionale relativo all'interesse pubblico, rimarcando che l'ammissibilità del soccorso finanziario in favore della società in stato di liquidazione "appare affidata unicamente alla sussistenza in concreto di un fondamento motivazionale particolarmente solido ed idoneo a dimostrare in modo obiettivo la necessità dell'operazione per il miglior conseguimento di interessi pubblici alternativi rispetto a quelli della continuità aziendale, nonché la relativa convenienza economica rispetto alla fruizione del beneficio della responsabilità patrimoniale limitata. Si tratta di una dimostrazione che, pur non impossibile, è stata riconosciuta come valida in sede di controllo, ai fini di garantire la legittimità dei disposti finanziamenti di sostegno, in casi del tutto specifici richiamati in molti dei precedenti citati (ad esempio, se trattasi di finanziamenti finalizzati al necessario recupero al patrimonio comunale di beni societari indispensabili per la prosecuzione dell'erogazione di servizi pubblici fondamentali, o nel caso di pregresso rila-

scio di garanzia dell'Ente per l'adempimento delle obbligazioni della società)". È rimesso perciò al Comune l'onere di dimostrare e giustificare - in modo preciso e rigoroso - la sussistenza di un'utilità che possa ascrivere a un interesse pubblico specifico e concreto.

Le attività di riscontro dell'**Organo di Revisione** possono ulteriormente complicarsi allorché la lente di verifica deve essere posta su un quadro ordinamentale che ammette la costituzione di holding per la gestione delle partecipazioni societarie possedute dal Comune. Il comma 5, dell'art. 4, del Tusp, esplicita una deroga al generale divieto per le società di autoproduzione di beni o servizi strumentali, controllate da enti locali, di costituire nuove società e di acquisire nuove partecipazioni sociali, ammettendone la possibilità in caso di oggetto sociale esclusivo orientato alla gestione delle partecipazioni societarie di enti locali. La potenziale accettazione del ricorso al modello societario della holding non toglie però alcuno spazio ad un ben preciso onere di motivazione riguardo alla correlazione tra costituzione della holding ed il fine istituzionale da perseguire. Secondo la Corte dei Conti, Sezione Autonomie (Deliberazione n. 15/2021), l'adozione, limitata a Comuni di dimensioni anagrafiche medio-grandi, deve avere come presupposto la previsione di ruoli centrali in relazione a reti di società satellite. Quindi si sottende una complessità organizzativa e strutturale che - di per sé - giustifichi e motivi l'allestimento della holding. Non è questo il caso censurato dalla Corte dei Conti, Sezione regionale Controllo Toscana (Deliberazione n. 24/2024), che ha messo il focus su un'operazione di costituzione di una holding di partecipazioni con conferimento delle quote detenute da un Comune in 2 - sole - società. La Magistratura contabile ha "condannato" completamente il progetto holding, in quanto sprovvisto di un'adeguata massa critica deducibile dalle dimensioni dell'ente e dalla profondità del pacchetto partecipazioni societarie coinvolto.

In questo contesto per il **Revisore** è esiziale un punto, che va riscontrato con molta enfasi: la holding non deve risultare uno strumento elusivo di obblighi e vincoli posti in capo all'Ente Locale. Un caso "elusivo" (frequente) su tutti. Il progetto annuncia il trasferimento - alla costituenda holding - di una serie di attività istituzionali dei Comuni soci, tipicamente: le attività propedeutiche alla redazione del bilancio consolidato, l'istruttoria di preparazione alla procedura di razionalizzazione (ordinaria o straordinaria) e a quella relativa alla relazione annuale sui servizi pubblici a rilevanza economica, gli adempimenti finalizzati alla riconciliazione delle reciproche partite di credito e debito

tra Comune e realtà strumentale, il potenziamento della funzione di direzione, coordinamento e controllo, le attività amministrative connesse agli obblighi normativi in tema di trasparenza ed anticorruzione. Una simile operazione di re-ingegnerizzazione organizzativo-strutturale risulta incompatibile con il mantenimento, da parte del Comune, di altre partecipazioni non trasferite alla holding. Questo “travaso” - solo parziale - rende tutto l’allestimento inidoneo a giustificare il ricorso allo strumento holding.

Tra gli altri aspetti critici, su cui invitiamo il **Revisore** a vigilare: la possibile presenza (non ammissibile) di una previsione statutaria societaria abilitante la facoltà di svolgere attività finanziaria a favore di soggetti terzi, la mancanza (non accettabile) di riferimenti espliciti alla disciplina di legge sui compensi agli organi di amministrazione.

In ultimo, deve sussistere una completa ed esplicita adesione ai precetti dell’art. 2479, comma 2, n. 5, del Cc., in materia di competenze dei soci (*“In ogni caso sono riservate alla competenza dei soci: 5) la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell’oggetto sociale determinato nell’atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci.”*)

Diversi altri “spunti” per l’**Organo di Revisione** possono scaturire dalla gestione di criticità diffuse attinenti il complesso rapporto di *governance* tra l’Ente Locale e le società partecipate. In primis, temi come: la qualificazione delle società a controllo pubblico, l’esplicitazione del vincolo di scopo e di attività, i costi di funzionamento, la definizione delle società di diritto singolare. Ricordiamo che è sempre vivo il dibattito (soprattutto giurisprudenziale) sulla definizione di controllo pubblico. La disputa non ha ancora portato ad un componimento della controversia tra fautori della tesi “formalistica”, basata sull’ineludibilità dell’esistenza di un “atto esteriore” che renda “visibile” il vincolo in forza del quale, in coerenza a precetti di legge, statuto o patto parasociale, i Comuni soci sono tenuti ad esprimersi all’unanimità, anche attraverso gli amministratori da loro nominati, riguardo all’adozione di decisioni finanziarie e gestionali strategiche per l’attività della società partecipata e le convinzioni di chi, come la Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo Emilia Romagna (Deliberazione n. 7/2024), ritiene valido ed efficiente un controllo pubblico “di fatto”, reso legittimo dalla sola ricognizione di un assetto patrimoniale totalmente o quasi integralmente in mano a soggetti pubblici, aldilà della sussistenza di meccanismi formali di coordinamento dei diritti dell’azionista. Sulla linea della non necessità di atti formali come presupposto per il controllo pubblico si è già espresso anche il Consi-

glio di Stato (Sentenza n. 3880/2023) evidenziando anche la mancanza di imposizione normativa per un eventuale bisogno formale nel Tusp.

Non va in ogni caso dimenticato che spetta sempre alla Magistratura contabile accertare, ai fini del riscontro di legittimità della partecipazione, la conformità ai vincoli di scopo: il perseguimento delle finalità istituzionali attraverso l’organismo partecipato nonché di attività, ovvero la coerenza con il comma 2, dell’art. 4, del Tusp, che dettaglia le attività “esclusive” rispetto al cui svolgimento le amministrazioni pubbliche possono, direttamente o indirettamente, costituire società e acquisire o mantenere partecipazioni.

L’art. 2, comma 1, lett. b), del Dlgs. n. 175/2016, offre una definizione di controllo pubblico in assonanza con la situazione descritta nell’art. 2359 Cc. Parte da qui, anche ai fini di una corretta perimetrazione delle società indirette (detenute da una pubblica amministrazione per il tramite di una società o di altro organismo soggetto a controllo pubblico ex art. 2, comma 1, lett. g), del Tusp), la Sezione regionale dell’Emilia Romagna per affermare che è sufficiente, ai fini dell’integrazione della fattispecie della società a controllo pubblico, la disponibilità, da parte di uno o più Enti, in assemblea ordinaria, dei voti previsti dall’art. 2359 Cc. (maggioranza dei voti esercitabili ovvero voti sufficienti per esercitare un’influenza dominante). Trattasi di una controtendenza rispetto ad altra giurisprudenza (Corte dei conti, Sezioni Riunite in speciale composizione, Sentenza n. 17/2023; Corte dei conti, Sezioni Riunite in speciale composizione, Sentenze nn. 16/2019; 17/2019; 25/2019). Purtroppo dominante nel ritenere non indispensabile lo scambio formale di volontà fra i soggetti coinvolti, ben potendosi desumere la situazione di controllo da meri comportamenti concludenti o da altri “indici presuntivi”.

Sarà altresì opportuno in questo contesto, nelle more dell’emanazione del c.d. Decreto “fasce”, verificare il non superamento del costo annuale sostenuto per i compensi degli amministratori delle società a controllo pubblico della prevista soglia dell’80% del medesimo costo complessivamente sostenuto nell’anno 2013. Tale vincolo è valido per gli organi amministrativi di tutte le società a controllo pubblico, come definite dal combinato disposto delle lett. b) ed m), dell’art. 2, comma 1, lett. m), del Tusp, e concerne le seguenti componenti retributive:

- i compensi al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali e degli oneri fiscali a carico del beneficiario;
- gli eventuali emolumenti variabili, quali, ad esempio: i gettoni di presenza ovvero gli emolumenti legati alla

performance aziendale, al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali e degli oneri fiscali a carico del beneficiario;

- gli eventuali rimborsi spese, determinati in misura forfettaria, che assumono carattere retributivo, al lordo dei contributi previdenziali e assistenziali e degli oneri fiscali a carico del beneficiario.

Esulano dal tetto di spesa i rimborsi spese specificamente documentati, nonché quelli determinati in misura forfettaria ma aventi carattere meramente restitutorio, in relazione all'espletamento di specifici incarichi. Sottolineiamo la "staticità" del limite di spesa per i compensi degli amministratori dell'anno 2013: non sono ammissibili deroghe in considerazione di nuovi o maggiori incarichi posti in capo agli amministratori della società e della complessità delle funzioni svolte.

Utile anche il riscontro dei seguenti 2 diversi assunti da parte del **Revisore**: la convenienza economica e la sostenibilità finanziaria. Molte volte il **Revisore** è posto in condizione (dagli uffici comunali) di non poterne trarre gli elementi probatori sufficienti (sia in senso positivo che negativo); ad esempio, la mancanza di una comparazione dei costi di un affidamento *in house* di un servizio rispetto alla gestione diretta o esternalizzata può impedire all'**Organo di revisione** la verifica della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria di un'operazione di acquisto di partecipazioni societarie.

Spesso ci si trova dinanzi al previsto acquisto, da parte di un Comune, di quote di partecipazione in una società pubblica funzionalizzata al successivo affidamento "*in house providing*" di un determinato servizio (ad esempio, l'igiene urbana). Le 2 fasi, legate da un nesso di propeudeuticità della prima con la seconda, vanno rese coerenti con il disposto dell'art. 5, comma , del Tusp, secondo cui l'atto deliberativo di costituzione di una società a partecipazione pubblica, o di acquisto di partecipazioni, deve risultare analiticamente motivato, soprattutto riguardo alle ragioni ed alle finalità che giustificano la scelta, quindi sul piano della - convenienza economica e della sostenibilità finanziaria - nonché della gestione diretta o esternalizzata del servizio affidato. La motivazione va valutata anche nell'ottica della compatibilità della scelta con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa.

Nella prospettiva delle possibili ricadute sul bilancio comunale la sostenibilità finanziaria va intesa come:

- la capacità della società di garantire l'equilibrio econo-

mico-finanziario (costi/ricavi) attraverso lo svolgimento delle attività che ne formano l'oggetto sociale. In questo contesto, per l'**Organo di revisione** sarà fondamentale un attento esame del business plan (analisi di fattibilità) prodotto dall'Ente, di cui sarà tenuto a verificare completezza, adeguatezza di approfondimento, affidabilità ed attendibilità;

- rappresentazione degli effetti dell'operazione sulla situazione finanziaria del Comune, ma anche come capacità di dare copertura, anche in chiave prospettica e senza pregiudizio degli equilibri di bilancio, agli oneri diretti (investimento finanziario, accantonamenti ex art. 21 del Tusp, etc ...) e indiretti dell'operazione societaria.

Il principio della convenienza economica concerne invece l'esigenza del corretto impiego delle risorse pubbliche. Qui l'**Organo di revisione**, attraverso un'analisi costi/benefici delle varie soluzioni gestionali previste, della funzionalità della soluzione prescelta rispetto ad esigenze ed obiettivi dell'Ente espressi in termini di redditività del capitale investito e di obiettivi strategici, dovrà verificare se la teorica previsione tariffaria, che dovrebbe assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio (art. 1, comma 654, Legge 147/2013), assicura o meno, di per sé, il raggiungimento degli equilibri economico-finanziari della gestione: potrebbero manifestarsi criticità importanti legate a dinamiche della riscossione effettiva, correlata, ad esempio, alla presenza di margini di evasione, nonché all'effettiva capacità di incasso dell'Ente (per un approfondimento: Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, Deliberazione n. 150/2023).

Infine, per chiudere, un tema che potrebbe pesare per gli effetti sugli equilibri di bilancio comunali, affrontato sempre dalla Sezione regionale di controllo dell'Emilia Romagna (Deliberazione n. 6/2024): il coinvolgimento dell'**Organo di revisione** in riferimento agli atti di razionalizzazione periodica delle partecipate. Quest'ultimo è tenuto in ogni caso alla verifica di conformità del Comune ai precetti dell'art. 20 del Tusp, nonché al monitoraggio dell'attuazione del Piano di razionalizzazione. Tuttavia l'Ente potrebbe prevedere, in via statutaria o regolamentare, il rilascio del "parere" - a beneficio del Consiglio comunale - in sede di adozione della deliberazione di riordino periodico delle partecipazioni. Ciò in piena coerenza, a detta della Magistratura contabile emiliana, con la generale funzione di collaborazione con l'Organo consiliare dell'Ente Locale ai sensi dell'art. 239 del Tuel.



WEBINAR

ELENCO DEI CORSI DISPONIBILI	DATA	PREZZO
CORSO DI ALTA FORMAZIONE OBBLIGHI, NOVITÀ, REQUISITI E CASI D'USO NELLA TRASFORMAZIONE DIGITALE DEGLI ENTI PUBBLICI - 11 giornate formative	21, 29 Ottobre 2024 5, 12, 19, 26, 28 Novembre 2024 3, 5, 10 e 12 Dicembre 2024	€ 550,00
Conoscere e Comunicare la Pubblica Amministrazione - III edizione Dall'Intelligenza artificiale ai segreti del mestiere. Le conoscenze e gli strumenti per chi si occupa di comunicazione nella P.A.	da Ottobre 2024 a Marzo 2025	€ 1.150,00
PREVENZIONE E GESTIONE DELLA CRISI PER LE SOCIETÀ PUBBLICHE: COMPATIBILITÀ DEL TUSP CON IL "NUOVO CODICE DELLA CRISI" E RUOLO DELLA GOVERNANCE PUBBLICA, DEL MANAGEMENT AZIENDALE, E DEGLI ORGANI DI REVISIONE E DI CONTROLLO PRIMA GIORNATA - Le novità del "Codice della crisi" e il loro impatto sulle Società a partecipazione pubblica. Gli adeguati assetti organizzativi e la disciplina speciale per le Società a partecipazione pubblica SECONDA GIORNATA - L'intervento del socio pubblico a sostegno della società pubblica: Piani di recovery, normativa speciale, e posizione della Corte dei conti	11 Novembre 2024 18 Novembre 2024	<i>per due giornate formative</i> € 110,00 <i>per una giornata formativa</i> € 70,00
GIORNATE FORMATIVE PER REVISORI ENTI LOCALI PRIMA GIORNATA - Gli strumenti di programmazione per gli Enti Locali e il bilancio di previsione 2025/2027 SECONDA GIORNATA - Competenze, pareri e Certificazioni dei Revisori degli Enti Locali in materia di Personale ed Incarichi professionali	13 Novembre 2024 20 Novembre 2024	<i>per due giornate formative</i> € 110,00 <i>per una giornata formativa</i> € 80,00
ESPERTO DELLA GESTIONE, MONITORAGGIO, RENDICONTAZIONE, CONTROLLO DEI PROGETTI "PNRR"	da Novembre 2024 a Febbraio 2025	€ 916,00
CONTABILITÀ E BILANCIO DELLA P.A. NAZIONALE, REGIONALE E LOCALE E SU GESTIONE E RISCOSSIONE DELLE ENTRATE	da Febbraio a Luglio 2025	€ 1.100,00
LA GESTIONE E RISCOSSIONE DELLE ENTRATE LOCALI: STRATEGIE E TECNICHE AVANZATE PER UNA GESTIONE EFFICACE ED EFFICIENTE DEL BILANCIO PUBBLICO	da Febbraio a Maggio 2025	€ 916,00



PER ISCRIZIONI

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

La nuova convenzione dell'Inrl con Smartprovider per la digitalizzazione degli studi professionali

Recentemente l'INRL ha sottoscritto una nuova convenzione con Smartprovider Srl, azienda che offre servizi di alta qualità nel campo della digitalizzazione degli studi professionali e PMI.

La convenzione mira a far ottenere a tutti gli associati un supporto sartoriale e privilegiato, in ambito tecnologico, volto alla ottimizzazione ed automazione dei processi lavorativi.

Le nuove tecnologie, capitanate dall'Intelligenza Artificiale, applicate al quotidiano della professione permettono di risparmiare tempo prezioso ed anche di attuare un controllo puntuale sulle attività gestite limitando al massimo gli errori.

Con la mission di affidare le incombenze ripetitive agli strumenti digitale e riservarsi principalmente i compiti a valore aggiunto per una migliore qualità della vita e del

lavoro, Smartprovider è ad oggi leader di settore per gli studi professionali ed annovera anche una collaborazione pluriennale con l'Associazione Nazionale dei consulenti del lavoro a livello nazionale.

Le condizioni della convenzione con INRL includono sconti esclusivi su tutti i servizi offerti da Smartprovider, assistenza dedicata con un team di esperti a disposizione per qualsiasi necessità, e accesso prioritario ai nuovi servizi e alle promozioni future.

L'INRL esprime grande soddisfazione per questa convenzione, che rappresenta un passo importante verso la fornitura di servizi su misura per gli associati.

Per usufruire dei servizi offerti, gli associati possono contattare la nostra segreteria che provvederà a metterli in contatto con Smartprovider confermando la regolare iscrizione all'INRL per l'anno in corso.





L'asseverazione dei saldi debiti e crediti tra ente locale e organismi partecipati

di **Augusto Pais Becher** - *Revisore Legale e Ragioniere Commercialista*

Un'importante attività da effettuare a tutela degli equilibri di bilancio, per prevenire crisi finanziarie è l'asseverazione dei saldi, debiti e crediti reciproci tra ente locale e organismi partecipati, attenzione a non confondere gli organismi partecipati con le sole società a partecipazione pubblica, in quanto il significato è più ampio, nella definizione di organismi partecipati oltre alle società sono comprese: le istituzioni, le aziende speciali i consorzi, le fondazioni e gli altri enti strumentali.

Ma cosa è l'asseverazione? Si tratta di una tecnica di revisione contabile, proveniente dal settore privato, meglio conosciuta con il nome di circolarizzazione o conferma esterna.

In ordine agli enti locali è un adempimento obbligatorio disciplinato dal D.Lgs 118/2011

Ai sensi dell'articolo 11 comma 6 lett. j) del D.Lgs 118/2011 la relazione sul rendiconto della gestione illustra gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci, con i propri organismi partecipati.

Il risultato della verifica è contenuto in una nota informativa, asseverata, dai rispettivi organi di revisione e consiste nella produzione di un documento contabile a doppia firma sottoscritto dall'organo di revisione dell'ente locale e dall'organo di revisione dell'organismo partecipato.

La verifica deve aver riguardo ai crediti e debiti iscritti nello stato patrimoniale dell'organismo partecipato e la loro corrispondenza con i residui attivi e passivi dell'ente a fine esercizio.

A livello pratico, i residui attivi iscritti nel rendiconto dell'ente locale devono corrispondere con i debiti iscritti nel bilancio dell'organismo partecipato e i residui passivi iscritti nel rendiconto dell'ente locale devono corrispondere con i crediti iscritti nel bilancio dell'organismo partecipato.

Non sono possibili differenze contabili, le discordanze sono un segnale di criticità e devono essere ricercate e rimosse le cause.

Sono ammesse delle discordanze di natura temporale sempre da verificare, prodotte dalla diversa applicazione dei principi contabili. Competenza finanziaria potenziata per gli enti locali e competenza economica gli organismi partecipati.

Asseverazione crediti e debiti strumento per la prevenzione di crisi finanziarie

Ma perché l'adempimento asseverazione crediti e debiti è di fondamentale importanza?

Il mantenimento degli equilibri di bilancio è influenzato dalla esatta corrispondenza e certezza dei crediti e debiti fra ente locale e organismi partecipati in ordine:

1. alla attendibilità di tutti documenti contabili e dell'ente locale. L'asseverazione è un adempimento preparatorio all'operazione di riaccertamento dei residui e alla redazione del bilancio consolidato.
2. alla attendibilità del bilancio degli organismi partecipati, la Salvaguardia degli equilibri di gruppo, per tutti gli enti, anche per quelli non tenuti alla redazione del bilancio consolidato;
3. alla veridicità, trasparenza, verifica del buon andamento sulla esternalizzazione e gestione dei servizi pubblici, non solo sotto l'aspetto contabile ma anche con riferimento alla qualità;
4. ma soprattutto, molto importante, è un utile strumento di lavoro per prevenire, squilibri di bilancio, procedure di riequilibrio o dissesto finanziario. Con questa tecnica di revisione contabile, anche chi non possiede una specifica conoscenza della contabilità economica è in grado di individuare delle eventuali situazioni di crisi in ordine all'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'organismo partecipato o dell'ente locale. Con un



linguaggio meno tecnico, se tu organismo partecipato o tu ente locale siete in difficoltà nella redazione di un semplice elenco debiti e crediti, cosa significa, ci sono problemi di funzionamento, nella gestione dei contratti di servizio e nei rapporti finanziari, in grado di dare origine a contenzioso e debiti fuori bilancio.

Controlli sulle società partecipate non quotate

Quanto illustrato, trova nella sostanza, corrispondenza con l'articolo 147 quater del Tuel, l'ente locale nell'ambito della propria autonomia organizzativa deve definire un sistema di controlli sulle società non quotate partecipate, un sistema di controllo informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, verificare la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, strumento di controllo importantissimo è il contratto di servizio, per misurare la qualità dei servizi e il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

Fondamentale è l'attività di monitoraggio per adottare eventuali azioni correttive in caso di scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e soprattutto per evitare squilibri economici finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

L'obbligo di effettuare i controlli sulle società partecipate è stato introdotto in via graduale, prima negli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti, successivamente per gli enti con popolazione superiore ai 50.000 abitanti e a regime dal 2015 negli enti con popolazione superiore ai 15.000 abitanti.

In realtà tutti gli enti locali indipendentemente dal numero di abitanti hanno l'obbligo di effettuare controlli sulle società partecipate ai sensi dell'articolo 147 – quinquies Tuel il comma 3 *“il controllo sugli equilibri finanziari implica*

anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

In altri termini, la verifica degli equilibri di gruppo, il bilancio dell'ente locale e il bilancio degli organismi gestionali esterni.

Discordanze dei saldi debiti e crediti tra ente locale e organismi partecipati

In caso di discordanze dei saldi debiti e crediti tra ente locale e organismi partecipati l'ente deve assumere senza indugio i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

La soluzione è quella di provvedere ad operare degli accantonamenti a fondo rischi, con la finalità di tutelare gli equilibri di bilancio e di portare l'importo del risultato di amministrazione, come se il maggiore residuo passivo o minore residuo attivo fosse stato correttamente contabilizzato.

Per la stessa ragione anche, l'organismo partecipato deve provvedere ad operare degli accantonamenti: a fondo svalutazione crediti, nel caso in cui avesse registrato crediti maggiori rispetto ai residui passivi risultanti dalle scritture contabili dell'ente locale o a fondo rischi, nel caso in cui avesse registrato debiti inferiori rispetto ai residui attivi risultanti dalle scritture contabili dell'ente locale;

In ogni caso gli accantonamenti effettuati, a tutela degli equilibri di bilancio, in osservanza ai principi contabili della prudenza e al principio di veridicità non vanno ad eliminare le cause delle discordanze.

A tal fine, risulta necessario effettuare un costante monitoraggio dei rapporti finanziari con tutti gli organismi par-

tecipati, non solo in sede di approvazione del rendiconto ma più volte nel corso dell'esercizio per individuare con immediatezza eventuali discordanze contabili, prevenire perdite di esercizio, debiti fuori bilancio e altre patologie in grado di incidere sugli equilibri.

Difficoltà nella asseverazione sintomo di patologie e criticità

La verifica della conciliazione delle posizioni debitorie e creditorie costituisce uno degli elementi alla base dell'attività di controllo sugli organismi partecipati.

La corretta rilevazione delle reciproche poste creditorie e debitorie risulta funzionale a salvaguardare gli equilibri di bilancio e a prevenire stati di crisi finanziarie, l'incertezza dei rapporti debitori e creditori tra l'Ente ed i suoi organismi partecipati è in contrasto con i principi di sana gestione finanziaria.

Per questa ragione l'obbligo di riconciliazione delle rispettive posizioni debitorie e creditorie va fatta anche nei confronti delle partecipazioni indirette, delle società quotate su mercati finanziari e anche se non espressamente previsto dalla norma, secondo le sezioni regionali di controllo della corte dei conti, è ritenuta opportuna, come strumento di verifica degli equilibri di bilancio, la riconciliazione

delle poste di entrata e uscita tra il Comune e l'Unione, ad esempio, nei servizi gestiti in convenzione o in forma associata.

Non sono rari i conflitti tra l'unione e il comune in merito agli importi da pagare o incassare per l'erogazione di un servizio.

Le difficoltà nell'effettuare correttamente l'asseverazione delle rispettive contabilità rappresentano, dei segnali di possibili patologie, l'ente è al limite del dissesto, la società è rischio di insolvenza e nella pratica professionale sono un segnale di preoccupazione e chi deve preoccuparsi e porre la massima attenzione, oltre al Responsabile del servizio finanziario è l'organo di revisione.

La redazione di una nota informativa asseverata, incompleta o non allegata al rendiconto per assenza di dati, non è una valida ragione per giustificare l'inadempienza e purtroppo rappresenta una grave irregolarità contabile, rilevabile in sede di controllo dalla sezione regionale della Corte dei conti e l'accertamento di tale irregolarità ai sensi dell'art. 148bis Tuel può dare luogo ad una pronuncia che impone all'ente l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni, i conseguenti provvedimenti correttivi.



LO SCAFFALE

“Modello organizzativo e organismo di vigilanza” – 3° Edizione

Collana Piero Piccatti e Aldo Milanese
Editore: Eutekne

Il Volume analizza, con taglio tecnico-operativo, la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti ex DLgs. 231/2001 e gli adempimenti dell’Organismo di Vigilanza, chiarendo i principali aspetti problematici ed interpretativi attraverso i più recenti orientamenti di dottrina e giurisprudenza, con un focus particolare sui temi connessi alla sostenibilità e ai fattori ESG. Vengono esaminati: il sistema dei controlli, la governance, le recenti normative relative alla sostenibilità; i profili sostanziali e procedurali della responsabilità degli enti; i nuovi reati presupposto; la struttura del Modello organizzativo e le attività dell’Organismo di Vigilanza, anche con il supporto di strumenti di natura operativa concernenti indicazioni e schemi per la relazione periodica, i verbali e la programmazione. Uno specifico capitolo è dedicato ai “Test OdV” che analizza le aree sensibili nell’ambito delle quali possono verificarsi comportamenti suscettibili di integrare i reati-presupposto, abbinando ad esse specifiche verifiche e check list che l’OdV può prendere in considerazione nello svolgimento della propria attività di verifica sull’adeguatezza e l’efficace attuazione del Modello.



Il revisore condominiale

Autore: Ivan Giordano
Editore: Maggioli



A seguito della riforma del condominio, il modus operandi sul quale gli amministratori hanno fondato l’organizzazione dei propri studi e la formazione dei propri collaboratori non può oggi ritenersi ancora applicabile: con l’entrata in vigore della Legge n. 220, l’impostazione contabile e le modalità di rendicontazione nel contesto condominiale richiedono una radicale reimpostazione. In questo scenario si colloca la nuova attività professionale del revisore condominiale, che può essere esercitata da un amministratore di condominio, da un consulente fiscale o legale, da un tecnico o da altro professionista, previa adeguata formazione: si tratta di una figura poliedrica, che deve occuparsi di verificare la conformità alle norme e la completezza informativa nell’ambito della contabilità e del rendiconto condominiale e di fornire altresì ogni utile strumento a dirimere eventuali controversie. Quali sono i parametri su cui una revisione contabile condominiale deve fondarsi, considerando la poca chiarezza del legislatore sulla tenuta della contabilità condominiale e sulle modalità di rendicontazione? Il presente manuale chiarisce che esistono principi contabili condominiali, criteri di tenuta della contabilità condominiale, criteri di redazione del rendiconto condominiale, criteri di valutazione delle poste contabili e delle informazioni rappresentate e - conseguentemente - parametri di revisione, in quanto estraibili da un ampio ventaglio di fonti giuridiche



FORMAZIONE E-LEARNING

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

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

N. **1**

SEZIONE REVISORI DEGLI ENTI LOCALI E DELLE LORO SOCIETÀ PARTECIPATE

(n. 10 ore valide per la formazione dei Revisori degli Enti Locali)

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

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

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

N. **2**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La partecipazione ai due percorsi formativi (Enti Locali e Revisione legale Società), permette di maturare:

n. 10 crediti formativi validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale dei Revisori degli Enti Locali

n. 20 crediti formativi caratterizzanti validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale per i Revisori legali

n. 30 crediti formativi professionali per i professionisti Dottori commercialisti ed Esperti contabili iscritti all'Ordine



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.