



25 ANNI

di attività

GRUPPO DI LAVORO ENTI NO PROFIT

L'attestazione del bilancio sociale Gli schemi del CNDCEC

A cura del Dottor Riccardo Petrignani

L'ORGANO DI CONTROLLO NEGLI ETS: ASPETTI PRATICI ED OPERATIVI

Torino, 15 maggio 2023

Premessa d'inquadramento

La Riforma del Terzo Settore, avviata con la Legge 6 giugno 2016, n. 106, «*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*» ha assoggettato gli enti del Terzo settore, all'art. 3, comma 1, lettera a) agli **«obblighi di trasparenza e di informazione**, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente anche mediante la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale» imponendo all'art. 4, comma 1, lettera d) che le forme e modalità di amministrazione e controllo degli enti siano ispirate tra gli altri al principio della trasparenza.

In attuazione di quanto sopra:

- ❑ il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 ha previsto all'art. 14, comma 1 che *«Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale»*

- ❑ il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante la «Revisione della disciplina in materia di impresa sociale», ha stabilito all'art. 9, comma 2 che *«le imprese sociali, ivi comprese le cooperative sociali e i loro consorzi, depositino presso il registro delle imprese e pubblichino nel proprio sito internet il bilancio sociale»*

Premessa d'inquadramento

In particolare il Legislatore ha fin da subito formato le disposizioni di legge in materia di bilancio sociale e valutazione d'impatto sociale:

- Decreto del 4 luglio 2019, pubblicato su G.U. il 9 agosto 2019: Adozione delle Linee Guida per la redazione del bilancio sociale degli Enti del Terzo Settore
- Decreto del 23 luglio 2019, pubblicato su G.U. il 12 settembre 2019: Linee Guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore

Con la finalità di determinare per gli Enti di Terzo settore specifici obblighi di:

- ✓ TRASPARENZA
- ✓ INFORMAZIONE
- ✓ VERIFICA DEL PROPRIO IMPATTO SOCIALE *attraverso la valutazione della qualità e quantità dei servizi offerti e la loro ricaduta sul proprio territorio nel medio-lungo termine d'azione.*

7. RELAZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Norma ETS 7.1. Struttura e contenuto della relazione all'assemblea degli associati

Norma ETS 7.2. Relazioni e attestazioni da includere nel bilancio sociale

Norma ETS 7.2.1. Struttura e contenuto della relazione sul monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale

Norma ETS 7.2.2. Struttura e contenuto dell'attestazione di conformità del bilancio sociale

Criteria applicativi

Non essendovi specifiche disposizioni in merito alla struttura della relazione sul monitoraggio e dell'attestazione di conformità, non sembra vi siano elementi ostativi a redigere un documento in due sezioni:

- la prima sezione (sezione A) dedicata alla attività ed agli esiti del monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS ovvero una **RELAZIONE**
- la seconda sezione (sezione B) costituita dall'attestazione di conformità del bilancio sociale alle linee guida di cui al decreto ministeriale 4 luglio 2019 ed eventuali modificazioni ovvero un' **ATTESTAZIONE**

L'organo di controllo esercita compiti di monitoraggio focalizzandosi, in particolare, sui seguenti aspetti:

- ❑ **l'esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale** di cui all'art. 5, co. 1, del CTS e, nel caso, per **le attività diverse** di cui all'art. 6 del CTS, il rispetto delle previsioni costitutive e statutarie e del rapporto di secondarietà e strumentalità rispetto alle attività di interesse generale secondo i criteri e i limiti regolamentari definiti dal decreto ministeriale di cui allo stesso art. 6 del CTS;
- ❑ **il rispetto nelle raccolte pubbliche di fondi** dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con sostenitori e pubblico e la conformità alle linee guida ministeriali di cui all'art. 7, co. 2, del CTS;
- ❑ **il perseguimento dell'assenza di scopo di lucro soggettivo e il rispetto del divieto di distribuzione anche indiretta di utili**, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali di cui all'art. 8, co. 1 e 2, del CTS, tenendo conto degli indici di cui all'art. 8, co. 3, lettere da a) a e).

In particolare nella relazione devono emergere i 10 principi che richiamano autonomia ed indipendenza di giudizio da parte dell'organo di controllo (paragrafo 5) del DM 2019:

RELAZIONE

- 1) rilevanza
- 2) completezza
- 3) trasparenza
- 4) neutralità
- 5) competenza di periodo
- 6) comparabilità
- 7) chiarezza
- 8) veridicità e verificabilità
- 9) attendibilità
- 10) autonomia delle terze parti

Tenendo presente le finalità:

Finalità del bilancio sociale

- a) fornire a tutti gli stakeholders un quadro complessivo delle attività, della loro natura e dei risultati dell'ente;
- b) aprire un processo interattivo di comunicazione sociale;
- c) favorire processi partecipativi interni ed esterni all'organizzazione;
- d) fornire informazioni utili sulla qualità delle attività dell'ente per ampliare e migliorare le conoscenze e le possibilità di valutazione e di scelta degli stakeholders;
- e) dare conto dell'identità e del sistema di valori di riferimento assunti dall'ente e della loro declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed effetti;
- f) fornire informazioni sul bilanciamento tra le aspettative degli stakeholders e indicare gli impegni assunti nei loro confronti;
- g) rendere conto del grado di adempimento degli impegni in questione;
- h) esporre gli obiettivi di miglioramento che l'ente si impegna a perseguire;
- i) fornire indicazioni sulle interazioni tra l'ente e l'ambiente nel quale esso opera;
- j) rappresentare il «valore aggiunto» creato nell'esercizio e la sua ripartizione.

Finalità della valutazione dell'impatto sociale:

- a) il valore aggiunto sociale generato;
- b) i cambiamenti sociali prodotti grazie alle attività del progetto;
- c) la sostenibilità dell'azione sociale.

E tenendo presente la struttura del documento :

AREA DI LAVORO GENERALE

- 1) Metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale
- 2) Informazioni generali sull'ente
- 3) Struttura, governo e amministrazione
- 4) Persone che operano per l'ente

AREA DI LAVORO OBIETTIVI ED INFORMATIVE

- 5) Obiettivi ed attività
- 6) Situazione economico - finanziaria
- 7) Altre informazioni



- a) il valore aggiunto sociale generato;
- b) i cambiamenti sociali prodotti grazie alle attività del progetto;
- c) la sostenibilità dell'azione sociale.

AREA DI LAVORO CONTROLLO

- 8) Monitoraggio svolto dall'organo di controllo



ATTESTAZIONE

Nell'attestazione predisposta dall'organo di controllo, da integrare nel bilancio sociale, si dà conto dell'attività di verifica espletata al fine di attestare secondo criteri di diligenza professionale la conformità del bilancio sociale alle previsioni (struttura, contenuti, principi di redazione) delle linee guida ministeriali per la redazione del bilancio sociale.

Le linee guida ministeriali per la redazione del bilancio sociale consentono autonomia di scelta da parte degli ETS in merito all'adozione della metodologia di rendicontazione e di eventuali standard di riferimento ma prevedono un dettagliato elenco di sezioni e relative sotto-sezioni di informazioni dalla cui disclosure l'ETS non può prescindere.

In caso di omissione di una o più sotto-sezioni, l'organo di controllo dovrà quindi verificare se l'ETS abbia adeguatamente illustrato le ragioni che hanno condotto alla mancata esposizione dell'informazione.

Il nostro CnDCEC propone un processo di verifica tratto dall'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, "Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information", emanato dall'International Federation of Accountants (IFAC), in vigore dal 1° gennaio 2005 e attualmente adottato nella versione "Revised, December 2013".

L'iter di verifica sulla falsa riga dell' ISAE 3000 può essere articolato nelle seguenti attività:

- a) **selezione del soggetto o del gruppo di verifica**: occorre garantire che il soggetto o i soggetti dell'organo di controllo posseggano le necessarie conoscenze e competenze con riguardo sia alla normativa nazionale sia ai riferimenti tecnici di settore;
- b) **reperimento documentale**: oltre al bilancio sociale, occorre disporre della normativa di riferimento e della documentazione di supporto da cui rilevare origine e contenuto di dettaglio delle informazioni incluse nel documento di cui attestare la conformità;
- c) **visite on-site (eventuali)**: è possibile che si renda necessario effettuare interviste dei rappresentanti dell'ETS e di altri stakeholder per raccogliere evidenze a supporto della veridicità e della correttezza delle informazioni incluse nel bilancio sociale e per esaminare il flusso d'informazioni che ha generato i dati riportati;
- d) **verifica incrociata**: si esaminano i documenti per assicurare che essi siano conformi ai requisiti stabiliti dalla normativa, nel rispetto dei principi stabiliti dagli standard di riferimento adottati per il controllo, e si esegue, se risulta significativa, una verifica incrociata tra le informazioni fornite nel bilancio sociale e i dati provenienti da altre fonti; l'organo di controllo identifica quindi eventuali argomenti, aspetti, criticità e carenze da approfondire con l'ETS;

e. bozza dell'attestazione di conformità: l'organo di controllo fornisce al soggetto deputato all'approvazione del bilancio sociale una bozza dell'attestazione di conformità in cui descrive le attività svolte, riepiloga i risultati della verifica ed eventualmente avanza richieste di integrazione, modifica o chiarimenti riguardanti aspetti o criticità che necessitino di un'ulteriore elaborazione, investigazione o integrazione da parte dall'ETS;

f. revisione della bozza di attestazione di conformità: al ricevimento delle eventuali risposte formulate dai rappresentanti dell'ETS a richieste di integrazione, modifica o chiarimenti relativi ad aspetti o criticità emersi nel corso delle verifiche di conformità del bilancio sociale, la bozza di attestazione viene revisionata in modo da rispecchiare le risposte fornite dall'ETS;

g. attestazione finale: include una relazione con la dichiarazione di conformità (totale o parziale) o di non conformità e viene emessa una volta che tutti i rilievi di cui alla precedente lettera f) della bozza del rapporto di verifica sono stati risolti (in un senso o nell'altro, e anche in rapporto alla tempistica di approvazione, presentazione, pubblicazione e deposito del bilancio sociale) dall'ETS.

Struttura dell'attestazione

Ai fini dell'attestazione di conformità, l'organo di controllo non entra nel merito delle performance e/o delle politiche dell'ETS. In ogni caso, si ritiene che un'attestazione non possa prescindere dall'indicazione dei seguenti 4 punti:

1. il bilancio sociale sia conforme alle linee guida che ne stabiliscono le modalità di predisposizione
2. la redazione del bilancio sociale sia stata effettuata secondo criteri e principi che ne consentono la valutazione dell'attendibilità
3. i dati e le informazioni contenute siano coerenti con le documentazioni esibite o le ispezioni svolte
4. nel complesso, i dati e le informazioni consentano, ragionevolmente, una corretta rappresentazione e visibilità delle attività dell'ETS

La relazione deve quindi contenere una valutazione sulla corrispondenza e la qualità delle informazioni contenute nel documento, redatto dall'ETS, rispetto alle prescrizioni e raccomandazioni che lo standard di riferimento adottato contiene.

Pertanto da questi punti possiamo articolare nel dettaglio l'attestazione da rilasciare, in **4 paragrafi** che di seguito sinteticamente sono illustrati:

1) Identificazione e descrizione dell'oggetto dell'incarico e delle linee guida di riferimento

In questo paragrafo si esplicita lo scopo del documento, si indicano i riferimenti normativi da cui ha origine l'attività di attestazione e si indicano i requisiti regolamentari e tecnici cui il rilascio dell'attestazione è subordinato. Si indicano quindi la metodologia di rendicontazione e gli standard/linee guida di riferimento eventualmente adottati ai fini della predisposizione del bilancio sociale e della compliance alle previsioni regolamentari da parte del redattore del bilancio sociale e si indicano gli standard/linee guida di riferimento nell'espletamento dell'attività di verifica da parte dell'organo di controllo.

Si evidenziano infine le responsabilità relative alla redazione del documento attestato e le responsabilità dell'organo di controllo in merito all'attività di attestazione di conformità.

2. Svolgimento delle verifiche, individuazione degli obiettivi e modalità di esecuzione degli accertamenti

In questo paragrafo si richiamano i principi e i criteri seguiti nell'attività di verifica e la conformità/coerenza della stessa agli standard di cui al primo paragrafo in merito all'espletamento dell'attività di attestazione.

Si indicano poi le attività di verifica pianificate e svolte, nonché gli obiettivi e l'esecuzione di eventuali accertamenti ai fini del riscontro della conformità alle previsioni inderogabili delle linee guida per la redazione del bilancio sociale.

3. Dichiarazione conclusiva con espressione del giudizio sull'attestazione

Nel terzo paragrafo viene espresso il giudizio sulla conformità del bilancio sociale alle linee guida che ne stabiliscono le modalità di predisposizione.

La relazione di attestazione deve quindi contenere conclusivamente l'espressione di un giudizio professionale derivante dalle procedure di verifica svolte, con esplicito riferimento ai principi e criteri utilizzati nell'ambito della verifica.

Le conclusioni dell'organo di controllo possono attestare la conformità oppure la non conformità con le linee guida ministeriali.

4. Proposte in ordine al bilancio sociale

Un quarto paragrafo dedicato ad eventuali proposte può seguire quello in cui è espresso il giudizio sull'attestazione di conformità qualora desideri evidenziare eventuali rilievi, richiami di informativa, paragrafi di enfasi, da porre alla particolare attenzione dei lettori.

L'organo di controllo può, infatti, ritenere necessario richiamare l'attenzione su un aspetto del bilancio sociale ritenuto fondamentale per la comprensione dello stesso; ovvero può ritenere utile comunicare un aspetto diverso da quelli contenuti nel bilancio sociale ritenuto rilevante ai fini della comprensione, da parte dei potenziali utilizzatori, dell'incarico svolto, delle responsabilità dell'organo di controllo o dell'attestazione. In questi casi l'organo di controllo può aggiungere tali ulteriori comunicazioni in un paragrafo contenente un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti senza che ciò costituisca una modifica del giudizio.

Qui possono essere altresì fornite indicazioni relative a possibili miglioramenti di carattere sia procedurale sia informativo.

Si può esprimere il proprio dissenso?

Il componente dell'organo di controllo, nel caso di organo in composizione collegiale, ha il diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso e ha la facoltà di riferire all'organo statutariamente preposto, nonché eventualmente nella relazione annuale, la propria opinione difforme rispetto alla relazione approvata dalla maggioranza dei componenti dell'organo di controllo.

In caso di dissenso, l'attestazione può essere redatta dalla maggioranza dei componenti, dando evidenza della sussistenza del dissenso di un componente e delle relative motivazioni.

L'attestazione e la sua approvazione sono oggetto di verbalizzazione. Il verbale è trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo.

Nel caso in cui l'organo di controllo sia monocratico, la presente relazione viene elaborata dall'unico componente.

In conclusione l'organo di controllo procederà ad emettere un documento unico così suddiviso:

RELAZIONE

La relazione dovrà evidenziare che l'attività di controllo ha verificato:

- A. l'esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale e, nel caso, per le attività diverse
- B. il rispetto dei requisiti art.7 delle raccolte pubbliche di fondi
- C. il perseguimento dell'assenza di scopo di lucro soggettivo e il rispetto del divieto di distribuzione anche indiretta di utili

ATTESTAZIONE

L'attestazione (assurance) evidenzierà:

- 1) Identificazione e descrizione dell'oggetto dell'incarico e delle linee guida di riferimento
- 2) Svolgimento delle verifiche, individuazione degli obiettivi e modalità di esecuzione degli accertamenti
- 3) Dichiarazione conclusiva con espressione del giudizio sull'attestazione
- 4) Proposte in ordine al bilancio sociale (eventuale)

Aspetti procedurali e sottoscrizione dell'attestazione

L'attestazione si conclude con approvazione da parte dell'organo di controllo: è dunque apposta l'indicazione del luogo e della data di redazione e la sottoscrizione di ciascuno dei componenti, indicando il proprio ruolo all'interno dell'organo di controllo (presidente o componente effettivo).

L'attestazione è collegiale e la sua approvazione è oggetto di verbalizzazione, e il verbale è trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo. Nel caso in cui l'organo di controllo sia monocratico, la presente relazione viene elaborata dall'unico componente.

Salvo quanto previsto per il caso di dissenso, la relazione viene sottoscritta, con firma autografa o elettronica, da tutti i membri dell'organo di controllo. o dal componente unico in caso di composizione monocratica. Nel caso in cui la relazione sia approvata con consenso unanime essa può essere sottoscritta dal solo presidente precisando tale situazione.

Messa a disposizione dell'attestazione

L'attestazione, approvata dall'organo di controllo, è inviata all'organo statutariamente deputato ad approvare il bilancio sociale, secondo le indicazioni previste dallo statuto stesso e, in ogni caso, in tempo utile per la procedura di approvazione del bilancio sociale.