



Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinatore scientifico
Paolo Bisi, Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Anselmo Castelli, Andrea Scaini,
Roberto Stanghellini, Stefano Zanon

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi,
S. Baruzzi, F. Boni, A. Bongi,
A. Bortoletto, E. Bozza, B. Bravi,
M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, L. Dall'Oca,
A. Dal Ponte, S. De Stefanis,
S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli,
A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini,
P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
F. Poggiani, C. Pollet, R.A. Rizzi,
A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli,
L. Sorgato, M. Taurino,
E. Valcarenghi, L. Vannoni,
F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
P. Bisi, C. Corghi,
P. Di Biase, A. Gerolimich, G. Greco,
S. Gritti, A. Pratesi, A. Romano,
A. Scaini, A. Sica, R. Stanghellini,
S. Stringa, S. Zanon

Stampa
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26
Rodengo Saiano (BS) - Tel.
030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale
Chiuso per la stampa il 27.12.2023

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 1/2024

Opinione	- Lavoro dell'OIC e riflessioni di fine anno - Altre novità	3
Notizie in breve		4

Vigilanza

Verifiche	- Attestazioni nel concordato in continuità	6
	- Certificato di sussistenza dei requisiti per imprese appaltatrici	10
Terzo settore	- Titolare effettivo nelle persone giuridiche private	14

Revisione legale

Normativa	- Pianificazione della revisione contabile	16
	- Relazione sulla dichiarazione non finanziaria	20
	- Definizioni del Codice italiano di etica e indipendenza	24
Verifiche	- Controlli rilevanti ai fini della revisione	28
	- Due diligence giuslavoristica	30
	- Procedure di revisione nelle nano-imprese	34
	- Procedure di campionamento nella revisione	38
	- Procedure di revisione del primo bilancio di liquidazione	42
Informatica	- Software iCloud per revisori e sindaci	44

Enti locali

Normativa	- Affidamento gestione di servizi pubblici locali	46
------------------	---	-----------

Rubriche

Quesiti	- Indebito recupero tramite compensazione con debito Iva non sussistente	48
----------------	--	-----------

CONTROLLI RILEVANTI AI FINI DELLA REVISIONE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ASPETTI OPERATIVI

(ISA Italia) 315 - (ISA Italia) 200

Il revisore, per poter esprimere un giudizio sull'azienda oggetto di revisione, deve comprendere l'impresa e il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. La comprensione dell'impresa e del suo contesto consente al revisore, ai fini del controllo interno, di stabilire un quadro di riferimento entro il quale pianificare l'attività di revisione per poter esprimere il suo giudizio professionale. La primaria valutazione da effettuare riguarda il rischio di controllo, ossia la capacità dei sistemi di controllo interno di prevenire, individuare e correggere gli errori più significativi che possono emergere nel corso della gestione.

SCHEMA DI SINTESI

DIREZIONE AZIENDALE	⇒ Definizione ⇒	Il sistema dei controlli direzionali è costituito dall'insieme delle direttive, procedure e tecniche che permettono di programmare e controllare, su base periodica, stabilita dalla direzione aziendale, le operazioni aziendali al fine di verificare il raggiungimento degli obiettivi di gestione prefissati.
	⇒ Funzioni ⇒	• La direzione aziendale si propone degli obiettivi che hanno lo scopo di tutelare l'attività e il patrimonio aziendale così sintetizzabili: .. la conformità dell'attività degli organi aziendali all'oggetto che l'impresa si propone di conseguire e alle direttive ricevute; .. la salvaguardia del patrimonio aziendale; .. l'attendibilità dei dati elaborati. • Questi obiettivi sono raggiungibili qualora sia costruito e mantenuto un sistema amministrativo e contabile che comprenda una serie di controlli interni ritenuti necessari per il corretto funzionamento del sistema. Il sistema contabile è l'insieme delle procedure e dei metodi utilizzati dalla società per poter rappresentare sotto forma numerica tutte le attività aziendali. • Con tale sistema si identificano, aggregano, analizzano, calcolano, classificano registrano e si sintetizzano tutte le operazioni ed ogni altro evento o fatto amministrativo.
SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	⇒ Definizione ⇒	Il sistema di controllo interno è rappresentato dall'insieme di regole, procedure e strutture organizzative tese a consentire l'individuazione, l'identificazione, l'intervento e la risoluzione dei principali rischi ai quali l'impresa oggetto di revisione è esposta.
	⇒ Monitoraggio ⇒	• Un buon funzionamento del sistema di controllo interno fonda le sue radici nel monitoraggio. • Solo con un attento e costante monitoraggio dei fatti di gestione è possibile intercettare quasi immediatamente un rischio significativo tale da compromettere l'attività aziendale.
	⇒ Componenti ⇒	• L'ambiente di controllo che si riferisce all'assegnazione al management del ruolo e delle responsabilità. • Il processo adottato dall'impresa per la valutazione dei rischi. • Il sistema informativo e i processi di gestione rilevanti per l'informativa finanziaria e la comunicazione. • Le procedure di controllo atte ad assicurare l'integrità dei dati contabili dell'azienda. • Il monitoraggio dei controlli effettuati dal management aziendale, al fine di verificare ed identificare eventuali errori derivanti dalla mancata operatività dei controlli sia manuali che automatici.
OBIETTIVO DEL REVISORE	⇒	• L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare eventuali errori significativi presenti a livello di bilancio. Per svolgere in modo appropriato l'incarico ricevuto, il revisore si fonda sulla verifica del controllo interno che, quantunque possa fornire un fondamento appropriato per il sistema di controllo e possa aiutare a ridurre il rischio di frode, non costituisce necessariamente un deterrente efficace contro le frodi. • È necessario che il revisore consideri le modalità con cui i diversi elementi dell'ambiente di controllo possono essere condizionati dalle modalità operative e di gestione da parte dei vertici della direzione, tenendo conto, ove presenti, del possibile coinvolgimento dei responsabili indipendenti delle attività di governance.

ASPETTI OPERATIVI

VERIFICHE
SUL CONTROLLO
INTERNO

- **Comprensione**
 - Il sistema di controllo interno di un'impresa rappresenta l'espressione del contesto in cui essa opera e il revisore deve valutare la configurazione dei controlli rilevanti e stabilire se essi siano stati effettivamente attuati. Tuttavia, è necessario osservare che **le modalità con le quali i controlli interni sono configurati non impongono che il revisore, necessariamente, debba ottenere una comprensione di tale sistema, a meno che le asserzioni non siano collegate a rischi significativi.**
 - **Individuazione errori potenziali**
 - La comprensione del controllo interno da parte del revisore consentirà di identificare le tipologie dei diversi errori potenziali. In particolare, il revisore si preoccupa dei seguenti aspetti:
 - .. il **rischio di errori significativi** nelle operazioni di impresa non identificati e corretti dal sistema di controllo interno;
 - .. le **modalità di redazione del bilancio**, con particolare riferimento al rischio di errori nei dati base e al grado di discrezionalità utilizzato;
 - .. l'**esistenza di procedure contabili** applicate periodicamente nel corso dell'esercizio amministrativo.
- Sulla base della valutazione degli elementi descritti, il revisore deciderà se fare affidamento, in tutto o in parte, sul sistema di controllo interno.
 - Se la valutazione del sistema di controllo interno è positiva, il revisore potrà decidere di fidarsi sullo stesso; in tal caso pianificherà e svolgerà procedure di conformità testando i controlli da lui ritenuti rilevanti per la verifica dell'effettiva efficacia del sistema.

CARENZE NEL SISTEMA
DI CONTROLLO

- **Definizione**
 - Possono essere definite come quelle circostanze in cui il controllo, pur se configurato e messo in atto, non opera in modo tale da consentire la prevenzione, l'individuazione o la correzione in modo adeguato e tempestivo di errori di bilancio.
 - Una carenza si considera **significativa** quando l'errore che può riflettersi in bilancio a causa della mancanza del controllo è significativo.
- **Compito del revisore**
 - **Quando una carenza è significativa**, è compito del revisore informare tempestivamente e per iscritto i responsabili delle attività di governance delle carenze riscontrate.
 - **Qualora il revisore non riesca a identificare un numero adeguato e sufficiente di riscontri positivi**, dovrà procedere all'effettuazione di una serie di considerazioni utili per lo svolgimento dell'incarico.
 - **Se il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione delle procedure di validità e che i controlli dell'impresa non siano efficaci**, dovrebbe dichiarare l'impossibilità a esprimere un giudizio sul bilancio o richiedere la revoca dell'incarico ricevuto.

PROCEDURE
DI CONTROLLO

- **Principali tecniche**
 - Le **procedure di controllo e di validazione del rischio di errori significativi** possono basarsi sulle seguenti tecniche di revisione:
 - .. indagini presso il personale;
 - .. indagini presso la direzione aziendale;
 - .. verifica dell'effettiva applicazione dei controlli implementati nel sistema;
 - .. visione dei documenti utilizzati nell'attività di controllo;
 - .. esame delle operazioni poste in essere attraverso l'utilizzo del sistema informativo ai fini della validità dell'informativa finanziaria.
- **Elaborazione dati**
 - **Nell'ambito delle procedure di controllo alcuni dati possono essere reperiti manualmente o automaticamente.** Tale ultima forma di reperimento dei dati presenta sia rischi sia benefici: infatti, l'elaborazione informatica dei dati contabili consente molti benefici per l'impresa in particolare in riferimento al verificarsi di errori nel processo di redazione del bilancio.
 - D'altra parte, vi sono anche rischi specifici, in particolare per quel che attiene alla mancata elaborazione dei dati in modo corretto. Nonostante i vari rischi insiti nell'elaborazione automatica dei dati, tale modalità di elaborazione è uno strumento sempre più utilizzato sia per tempestività nel recupero delle informazioni sia per i costi sempre più accessibili.

DUE DILIGENCE GIUSLAVORISTICA

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ASPETTI GENERALI
- ANALISI DELLE RISORSE UMANE
- MODALITÀ DI ESECUZIONE DELLE DUE DILIGENCE

Artt. 1321, 2409, 2112, 2560 c.c. - D.Lgs. 9.04.2008, n. 81 – Art. 1, c. 7 L. 10.12.2014, n. 183

Nell'ambito delle operazioni di cessione d'azienda, di partecipazioni sociali o di conferimento, al revisore legale, in quanto soggetto terzo, può essere affidato, dalle parti, il compito di procedere a una *due diligence* in materia giuslavoristica. La componente lavoristica della *legal due diligence* ha per oggetto aree di analisi riguardanti il profilo contrattuale e giuslavoristico ed è finalizzata a valutare qualsiasi aspetto (punti di forza, di debolezza, opportunità e minacce) riferito ai contratti di lavoro subordinato, contratti di collaborazione con terzi, diritti di credito dei lavoratori e diritti degli Istituti di previdenza e assistenza.

SCHEMA DI SINTESI

OBIETTIVI DELLA DUE DILIGENCE GIUSLAVORISTICA



Risultati per l'investitore



Maggiore consapevolezza dell'azienda *target*.



Limitazione di eventuali fattori critici o di rischio che potrebbero compromettere l'investimento.



Massimizzazione del rapporto profitti/perdite.

AREE DI RISCHIO



Rapporti che non sono *expressis verbis* qualificati come rapporti di lavoro subordinato, ma che, di fatto, ne presentano i connotati.



Tali rapporti offrono il fianco a possibili rivendicazioni da parte dei prestatori d'opera.

VALUTAZIONI TECNICHE PIÙ SIGNIFICATIVE



Adeguatezza degli accantonamenti per rischi e oneri.



Trattamento di fine rapporto e fondi integrativi.



Contratti con agenti e venditori.



Elenco delle cause in corso con dipendenti e collaboratori.



Impatto di cambiamenti legislativi.



Esistenza di passività potenziali.



Riepilogo situazione fiscale e previdenziale esistente.



Eventuali accertamenti ispettivi già ricevuti e contenziosi in corso.



Trattamento fiscale e contributivo delle transazioni e conciliazioni.

FINALITÀ
DELL'INDAGINE

ASPETTI GENERALI

- La *due diligence* lavoristica è volta a **individuare e valutare quanti e quali rapporti presentano profili di criticità tali da dover incidere sul valore dell'azienda**.
- Si basa su un'attività ricognitiva e investigativa ed è realizzata da un professionista qualificato nel settore che opera in ottemperanza al proprio codice deontologico, ovvero secondo la necessaria "diligenza professionale".
- Trattasi di un esame critico della situazione aziendale al fine di identificare dei profili di rischio a cui porre eventuale rimedio.

L'ampiezza e l'oggetto dell'analisi sono definiti nella lettera di incarico (*engagement letter*) nella quale si affida al consulente la specifica indagine.

• Trasferimento
aziendale

- L'attività professionale del revisore mira a calibrare il prezzo, le garanzie o gli indennizzi anche in considerazione delle eventuali passività latenti per riquilibratura dei rapporti, per maggiori oneri previdenziali e/o per obbligazioni solidali per eventuali crediti vantati dai lavoratori.

PIANO
DI LAVORO• Indagine
preliminare

- Acquisizione dati e informazioni messi a disposizione in parte dalla società *target*, in parte di fonte pubblica (Registro delle Imprese).

• Definizione
degli obiettivi
concordati

- Pattuizione tra *management* e soggetti incaricati allo svolgimento dell'operazione attraverso la redazione di un documento nel quale saranno formalizzati le regole, i tempi e i luoghi di esecuzione della *due diligence*.

Individuazione degli obblighi che i professionisti del team dovranno rispettare, nel corso dell'acquisizione delle informazioni.

• Programmazione
del lavoro

- Fissazione dei presumibili tempi di esecuzione, soggetti coinvolti, predisposizione di *check-list* per la richiesta di dati e documenti, nonché *report* periodici sull'andamento delle operazioni di *due diligence*.

• Analisi
dei dati

- Elaborazione delle informazioni, finalizzata ad assegnare il livello di priorità e importanza dei dati raccolti.

• Bozza
di relazione

- **Predisposizione di un elaborato, solitamente discussa con la società obiettivo, al fine di:**
 - .. informare la controparte dell'esito dell'indagine condotta;
 - .. verificare eventuali lacune, inesattezze o errori generati da equivoci nell'interpretazione dei dati analizzati.

• Relazione
finale

- Elaborazione e stesura di un documento finale finalizzato a formalizzare la conclusione del processo di *due diligence*, con la conseguente consegna e illustrazione della relazione finale all'investitore.

ANALISI DELLE RISORSE UMANE

AMBITO DI INDAGINE

- L'indagine della *due diligence* lavoristica deve riguardare sia i soggetti che svolgono attività di lavoro subordinato sia tutti coloro che siano legati a essa da rapporti contrattuali di diversa natura e che, comunque, prestino le proprie attività in favore di essa in modo continuativo.

ORGANIGRAMMA

- È necessario che la società fornisca un elenco nominativo contenente non solo i dati anagrafici, ma anche l'anzianità di servizio, il trattamento economico complessivo, il Tfr maturato, la partecipazione a piani pensionistici, eventuali patti di non concorrenza e coperture assicurative.

ORGANIZZAZIONE
DEL LAVORO

- L'analisi che il team di *due diligence* dovrà porre in essere riguarda l'acquisizione di **informazioni concernenti:**
 - .. *turnover* del *management*;
 - .. confronto delle remunerazioni complessive con la media del settore;
 - .. valutazione dell'impatto che l'operazione di acquisizione potrebbe avere sui dirigenti chiave;
 - .. verifica delle nuove normative che possono influenzare il settore.

VERIFICHE
revisione legale
**ACQUISIZIONE
CONTRATTI
LAVORATORI
DIPENDENTI**

- **Verifica posizione contrattuale** di quei dipendenti che occupano posizioni apicali all'interno della compagine aziendale ovvero di coloro che godono di una remunerazione annua lorda di rilievo.
- **Analisi e valutazione dell'eventuale contenzioso giuslavoristico** non solo per ciò che concerne il singolo giudizio, ma anche e, soprattutto, la possibilità che la medesima azione possa essere esercitata da altri dipendenti.

Le possibili criticità devono essere affrontate anche relativamente ai rapporti di collaborazione atipica, alle prestazioni d'opera, alle consulenze e all'*outsourcing*.

**Sicurezza
sul lavoro**

- Per tutti i summenzionati soggetti, comunque, è necessario verificare l'esecuzione degli adempimenti previsti dal legislatore in tema di sicurezza e igiene sui luoghi di lavoro e protezione dei dati personali, con particolare riguardo:
 - .. all'individuazione delle figure responsabili, preposte al trattamento;
 - .. all'informativa agli interessati;
 - .. all'esistenza del Documento di Valutazione dei Rischi (DVR) e Documento Programmatico sulla Sicurezza (DPS).

MODALITÀ DI ESECUZIONE DELLA DUE DILIGENCE
**SVOLGIMENTO
DELL'INCARICO**

- Il revisore:
 - .. deve possedere adeguate conoscenze nel settore contrattuale e giuslavoristico già allo stadio iniziale del lavoro, nel momento in cui è accettato l'incarico; successivamente tali conoscenze saranno confrontate e approfondite con il *management* aziendale e continuamente aggiornate durante lo svolgimento dei programmi di lavoro;
 - .. effettuerà i dovuti controlli sulle evidenze aziendali seguendo una *check-list* operativa, normalmente trascritta nella lettera di incarico, per il quale egli riveste il ruolo di verificatore.

Al termine della verifica sarà emesso un **documento sintetico informativo** (*executive summary*) **riportante i risultati esplicitati dell'attività di indagine.**

**Base
del lavoro**

- Conoscenza dell'attività e delle sue problematiche.
- Nessuna conclusione fondata può essere raggiunta senza una piena padronanza di questi elementi chiave e delle regole economiche, legali, ambientali, che governano il mercato nel quale la società opera.

**DOCUMENTAZIONE
DA ACQUISIRE**
**Rapporti
di lavoro
subordinato**

- Libri obbligatori del personale.
- Contratti di lavoro subordinato (full time, part time, ecc.).
- Contratto collettivo nazionale applicabile e contratti integrativi aziendali.
- Provvedimenti di cassa integrazione guadagni e solidarietà.
- Provvedimenti disciplinari, dimissioni e licenziamenti.
- Programmi di assicurazione, polizze complementari di mutua e piani di pensionamento integrativo.
- Programmi di anticipato pensionamento.
- Documentazione relativa al rispetto degli obblighi concernenti la sicurezza sul luogo di lavoro.

**Altre tipologie
contrattuali**

- Agenzia.
- Collaborazione coordinata e continuativa.
- Prestazione lavorativa occasionale.
- Consulenza.
- Procacciamento d'affari.

DOCUMENTAZIONE DA ACQUISIRE (segue)

• Contenziosi in cui la società è coinvolta

- Controversie avanti alla autorità giudiziaria.
- Controversie avanti a commissioni di conciliazione e collegi arbitrali.
- Sentenze e provvedimenti giudiziari di qualsiasi natura emessi a favore o contro la società.
- Transazioni e rinunce alle liti che coinvolgono la società.
- Controversie anche solo minacciate nei confronti della società.

REGOLARITÀ DEI RAPPORTI CONTRATTUALI

• Valutazioni

- Il revisore valuta:
 - .. la sostanziale correttezza nella politica aziendale in materia di rapporti con i dipendenti, nonché la regolarità del rapporto sotto il profilo contrattuale, legale, previdenziale e fiscale;
 - .. il rischio di eventuali sanzioni a carico della società nel caso di:
 - . irregolarità nel rapporto di lavoro subordinato;
 - . violazioni della normativa applicabile in materia;
 - . omissioni a particolari obblighi di legge riconducibili all'operato del precedente *management*;
 - . eventuale riqualificazione di alcuni rapporti di lavoro subordinato con conseguente rischio di costi aggiuntivi e non preventivati per la società;
 - . ipotetica insorgenza di costi non preventivati a carico della società per risarcimenti danni, indennizzi, sanzioni, spese legali e di procedura;
 - . eventualità di provvedimenti di inibizione o sanzione con effetto pregiudizievole per il business sociale (sospensione dell'attività).

• Suggerimenti

- Al fine di scongiurare i rischi sopra identificati, nell'ambito della relazione conclusiva il revisore suggerirà alla società l'opportunità di:
 - .. regolarizzare o terminare i rapporti a rischio;
 - .. transigere e/o conciliare controversie in corso o prevenire controversie in procinto di essere instaurate.