



# RATIO

## Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

### Sommario 2/2026

**Direttore responsabile**  
ANSELMO CASTELLI

**Vice direttore**  
Stefano Zanon

**Coordinatore scientifico**  
Roberto Stanghellini

**Coordinatore di redazione**  
Stefano Zanon

**Consiglio di redazione**  
Giuliana Beschi, Laurenzia Bindu,  
Paolo Bisi, Elena Fracassi, Alessandro  
Pratesi, Carlo Quiri, Luca Reina

**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, C. Corghi, L. Dall'Oca,  
C. 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,  
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, Brixia Revisione S.r.l.,  
P. Di Biase, F. Fiameni, M. Fiameni,  
A. Gerolimich, S. Grittì, A. Pratesi,  
A. Romano, A. Scaini, R. Stanghellini,  
S. Stringa, A. Vianello, S. Zanon

**Stampa**

Grafica Sette S.r.l.  
Via P.G. Piamarta, 61, Bagnolo M. (BS)  
Tel. 030-6820600  
Sito web: [www.seventyseven.biz](http://www.seventyseven.biz)

**Editore**

Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via Bonfiglio, n. 33  
46042 Castel Goffredo (MN)  
Tel. 0376/775130  
P. IVA e C.F. 01392340202  
lunedì-venerdì  
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30  
Sito Web: [WWW.RATIO.IT](http://WWW.RATIO.IT)  
[servizioclienti@gruppocastelli.com](mailto: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 20.01.2026

<b>Opinione</b>	- Revisori alla prova della nuova correzione degli errori contabili	<b>3</b>
-----------------	---	----------

<b>Notizie in breve</b>		<b>4</b>
-------------------------	--	----------

## Vigilanza

<b>Verifiche</b>	- Verifica effettività dei conferimenti nelle operazioni complesse di capitale	<b>6</b>
	- Obbligo di presenza e partecipazione attiva nelle riunioni degli organi societari	<b>10</b>
	📎 - Analisi preliminare e scelta della procedura di risoluzione della crisi	<b>14</b>
<b>Terzo settore</b>	- Norme di comportamento degli organi di controllo degli ETS in consultazione	<b>18</b>

## Revisione legale

<b>Normativa</b>	- Responsabilità nelle comunicazioni con la governance	<b>22</b>
<b>Verifiche</b>	📎 - Calcolo della materialità	<b>26</b>
	📎 - Revisione del conto economico - Area costi della produzione	<b>32</b>
	📎 - Revisione del conto economico - Area ricavi di vendite e prestazioni	<b>37</b>
	📎 - Revisione dei lavori in corso su ordinazione	<b>42</b>
<b>ESG</b>	- Cosa cambia per la rendicontazione di sostenibilità (e per la sua assurance)	<b>46</b>

# OBBLIGO DI PRESENZA E PARTECIPAZIONE ATTIVA NELLE RIUNIONI DEGLI ORGANI SOCIETARI

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- PARTECIPAZIONE E VIGILANZA
- APPROFONDIMENTI

*Arts. 2377, 2381, 2388 c. 5, 2403 e 2405 c.c. - Cass., sent. 1.04.1982, n. 2009 - Tribunale di Milano, 9.06.1975 - Norma di comportamento n. 1*

Le assemblee dei soci e i consigli di amministrazione rappresentano le sedi naturali ove sono assunte le decisioni fondamentali della vita aziendale. Attraverso la partecipazione attiva dell'organo di controllo alle riunioni sociali potranno essere reperite notizie sullo svolgimento delle operazioni effettuate dalla società o dalle società controllate. Se il collegio ha delle perplessità sulle decisioni assunte dagli organi sociali, in merito alla loro correttezza, legalità e opportunità, è tenuto a formalizzare nel verbale della riunione espressioni di chiaro dissenso.

## SCHEMA DI SINTESI

<b>DOVERI DEL COLLEGIO SINDACALE</b>	I sindaci devono assistere alle adunanze del consiglio di amministrazione, alle assemblee e alle riunioni del comitato esecutivo.	⇒ Deve essere consentito l'intervento nella discussione, con la possibilità di fare rilievi e osservazioni da inserire nel verbale.
	Ipotesi di decadenza dall'incarico	⇒ La facoltà di intervento nel dibattito prescinde da una richiesta in tal senso da parte degli amministratori. ⇒ I sindaci che non assistono senza giustificato motivo alle assemblee o, durante un esercizio sociale, a 2 adunanze consecutive del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo, decadono dall'ufficio.
<b>VIGILANZA SUGLI ORGANI MONOCRATICI</b>	Richieste informazioni	⇒ Il collegio sindacale può chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.
	Divergenza di opinioni	⇒ È dovere del collegio verbalizzare le osservazioni di dissenso sulla correttezza, sulla legalità e sulla opportunità delle decisioni che dovessero assumere gli organi gestionali.
	Ispezioni	⇒ I sindaci possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti d'ispezione e di controllo.
<b>CONCLUSIONI</b>	Potere informativo delle riunioni	⇒ • Mediante la partecipazione attiva dell'organo di controllo alle riunioni sociali potranno essere reperite notizie sullo svolgimento delle operazioni aziendali effettuate dalla società o dalle società controllate. • La valutazione "critica" di tali informazioni consente all'organo di controllo di attribuire all'attività di gestione del management i livelli di legalità, correttezza ed adeguatezza delle operazioni effettuate o da realizzare.
	Dissenso con le decisioni assunte	⇒ • Se il collegio avanza delle perplessità sulle decisioni assunte dagli organi sociali in merito alla loro correttezza, legalità ed opportunità è tenuto a formalizzare nel verbale della riunione espressioni di chiaro dissenso. • In tali casi l'adozione delle decisioni ritenute non opportune e contrarie alle normative può legittimare, a nostro parere, e nei casi più gravi, il ricorso all'impugnativa delle delibere assunte: .. dall'assemblea dei soci, ai sensi dell'art. 2377, c. 2 c.c.; .. dal consiglio di amministrazione, ai sensi dell'art. 2388, c. 4 c.c.
	Sindaci "imbavagliati"	⇒ • La presenza passiva dei componenti dell'organo di controllo alle riunioni sociali può certamente consentire al management aziendale di "gestire" senza ingerenze esterne operazioni di maggior rilievo economiche, finanziarie e patrimoniali. • L'opinione secondo cui il potere-dovere dei sindaci è unicamente quello di essere presenti alle riunioni in qualità di semplici spettatori appare non solo infondata e delegittimata dall'orientamento interpretativo dominante, ma anche censurabile con riferimento alla normativa vigente.

## PARTECIPAZIONE E VIGILANZA

**INTERVENTO  
ALLE ADUNANZE  
DEL CONSIGLIO  
DI AMMINISTRAZIONE  
ALLE ASSEMBLEE**

• Disposizione normativa

*"I sindaci devono assistere alle adunanze del consiglio di amministrazione, alle assemblee e alle riunioni del comitato esecutivo".*

- Il legislatore prevede:
  - .. un **obbligo** in capo agli **amministratori** di convocazione dell'organo di controllo;
  - .. un corrispondente **dovere** dei componenti del **collegio sindacale** di partecipazione.
- La norma è pressoché identica a quella previgente, **eccetto** per il fatto che la riforma del diritto societario ha imposto al collegio l'obbligo di assistere **anche** alle riunioni del **comitato esecutivo**; in precedenza, era prevista una semplice facoltà.

• Concetto di "assistenza"

- Secondo una corrente di pensiero si deve intendere "presenziare passivamente" alle riunioni, ciò interpretando la volontà legislativa che ha inteso utilizzare nel testo normativo l'espressione "assistenza", in luogo di "partecipazione" che sarebbe stata più appropriata e intesa come presenza attiva.
- Tale posizione suscita perplessità e si pone in contrasto con i prevalenti indirizzi di prassi contabile e dottrinari.

**Norma 2.8.  
Principi di comportamento  
del collegio sindacale delle società quotate**

- Ai **sindaci** deve essere **consentito l'intervento** nella discussione, con la possibilità di fare rilievi e osservazioni da inserire nel verbale.
- In assenza, non si comprenderebbe il potere assegnato al collegio sindacale di convocare l'assemblea in presenza di fatti censurabili di cui dell'art. 2406, c. 2 c.c.

**DECADENZA PER MANCATA PARTECIPAZIONE**

• Disposizione normativa

*"I sindaci, che non assistono senza giustificato motivo alle assemblee o, durante un esercizio sociale, a due adunanze consecutive del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo, decadono dall'ufficio".*

• Giurisprudenza

Cass., sent.  
1.04.1982,  
n. 2009

La decadenza si verifica in modo **automatico**, senza che sia necessaria alcuna delibera assembleare quale conseguenza dell'assenza **ingiustificata** del sindaco alle adunanze del consiglio di amministrazione o alle assemblee dei soci.

Tribunale  
di Milano,  
9.06.1975

L'inosservanza dell'obbligo di assistenza da parte dei sindaci, tuttavia, non rileva ai fini della validità della delibera assembleare adottata in presenza di regolare convocazione o delle delibere del consiglio di amministrazione.

**VIGILANZA  
SUGLI ORGANI MONOCRATICI**

• Disposizione normativa

- La posizione che intende relegare i componenti del collegio sindacale al ruolo di semplici "**uditori**", nell'ambito delle riunioni degli organi sociali, appare ancora più censurabile se si affronta la questione riguardante la vigilanza sugli **organi monocratici** (presidente, comitato esecutivo ed amministratori delegati) le cui funzioni ed attribuzioni sono disciplinate dal Codice civile.

*"Gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa e riferiscono al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale, con la periodicità fissata dallo statuto e in ogni caso almeno ogni sei mesi sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione nonché sulle sue operazioni di maggior rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate".*

• Poteri di impulso ed indirizzo

- Il controllo da parte del collegio sindacale limitato a mere trascrizioni delle decisioni assunte dal *management* svilirebbe l'efficacia della norma.
- L'obbligo di informativa assolto dall'organo delegato **con periodicità di almeno 6 mesi** potrebbe essere esercitato solo "a posteriori", attraverso le ispezioni, o le richieste di informazioni, anche con notevole ritardo rispetto all'operazione intrapresa.
- Verrebbe meno per il collegio sindacale la possibilità di vigilare correttamente, e tempestivamente, sul comportamento degli organi delegati realizzando quel controllo preventivo richiesto dal legislatore.

Art. 2381, c. 5 c.c.

## APPROFONDIMENTI

DOVERI  
DI VIGILANZA

- **Principi generali**
  - Nell'ambito dei doveri di vigilanza **i sindaci, adeguatamente informati**, partecipano all'assemblea dei soci e alle assemblee speciali degli azionisti.
  - Devono verificare **che siano rispettati gli aspetti formali e sostanziali, previsti dalla legge e dallo statuto**, per la regolare convocazione e costituzione delle assemblee, oltre a controllare che esse si svolgano regolarmente.
  - **Devono intervenire nel corso del discussione ove rilevino violazioni della legge o dello statuto ovvero dei principi di corretta amministrazione**, motivando il dissenso o le proprie riserve, chiedendone la verbalizzazione.
  - **Qualora siano adottate deliberazioni in contrasto con la legge o con lo statuto** o in mancanza di sostituzione delle deliberazioni con altre conformi alla legge e allo statuto, i sindaci possono impugnare tali deliberazioni.
  - **In presenza di diverse categorie di azioni o strumenti finanziari che conferiscono diritti amministrativi**, i sindaci devono verificare che le delibere dell'assemblea che pregiudichino i diritti di una di esse siano approvate anche dall'assemblea speciale degli appartenenti alla categoria interessata.
  - I sindaci **possono presenziare** all'assemblea degli obbligazionisti e a quella dei portatori di strumenti finanziari.
- **Criteri applicativi e contenuto dei verbali**
  - **Il collegio sindacale vigila che:**
    - .. siano rispettate le formalità e le disposizioni fissate dalla legge e previste nello statuto per la regolare convocazione e siano altresì rispettate le previste formalità pubblicitarie;
    - .. nelle società con azioni diffuse tra il pubblico in misura rilevante, eventuali patti parasociali siano comunicati alla società e dichiarati in apertura di ogni assemblea e che la relativa dichiarazione sia trascritta e depositata presso il Registro delle Imprese (art. 2341-ter c.c.);
    - .. le delibere siano assunte osservando i punti previsti dall'ordine del giorno e dei quorum costitutivi e deliberativi, nonché il regolare svolgimento dei lavori assembleari;
    - .. le deliberazioni dell'assemblea siano verbalizzate con le indicazioni fornite dal presidente;
    - .. il verbale sia redatto senza ritardo. Al riguardo, i tempi per la definizione del verbale dovranno essere limitati a **30 giorni** (artt. 2435 e 2436 c.c.);
    - .. il verbale sia redatto e sottoscritto dal presidente e dal segretario;
    - .. nel verbale siano riassunte, ove richiesto, le dichiarazioni dei soci relative agli argomenti previsti dall'ordine del giorno;
    - .. il verbale sia poi trascritto (anche quelli redatti per atto pubblico) nel libro verbali delle assemblee dei soci;
    - .. se l'assemblea di prima convocazione è andata deserta, che sia verbalizzata la diserzione o accertato che, nel verbale relativo ai lavori assembleari in seconda convocazione, vi sia in merito espressa dichiarazione del presidente;
    - .. il verbale sia redatto in modo idoneo a documentare i fatti, le dichiarazioni rese e le decisioni prese, salvo evitare che siano riportate a verbale notizie di natura riservata o riferite a circostanze che, se rese pubbliche, potrebbero ledere l'immagine della società (specie se il verbale deve essere depositato presso il Registro delle Imprese).

*Fonte: Documento Cndcec - Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*

**CONTENUTI  
DEI VERBALI**

*Fonte: Documento Cndcec - Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*

<b>• Altri aspetti formali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Il collegio sindacale vigila altresì che il verbale dia conto:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>.. della data dell'assemblea;</li> <li>.. dell'identità dei partecipanti e del capitale rappresentato da ciascuno di essi (anche per allegato);</li> <li>.. delle modalità e del risultato delle votazioni con l'indicazione dei soci favorevoli, astenuti e contrari ad ogni singola deliberazione.</li> </ul> </li> <li>• <b>Ciascun sindaco può chiedere che le proprie dichiarazioni o osservazioni siano verbalizzate.</b> Dal verbale, pertanto, dovrà desumersi la natura individuale delle osservazioni.</li> <li>• Se opportuno, il collegio sindacale può chiedere che il verbale, con le dichiarazioni e le osservazioni dei sindaci, sia redatto contestualmente all'assemblea o subito dopo. In tal caso, il verbale è comunicato senza indugio ai singoli componenti del collegio per verificare la corretta trascrizione. Il collegio sindacale può, altresì, chiedere di modificare o integrare le proprie dichiarazioni o osservazioni trascritte sul verbale.</li> </ul>
<b>Nota bene</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Il collegio sindacale può, altresì, chiedere che al verbale sia allegata una sua relazione scritta. Nel corso della riunione, i sindaci riferiscono all'assemblea in merito a:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>.. le irregolarità significative, non sanate, di cui sono venuti a conoscenza, anche per il tramite delle segnalazioni del soggetto incaricato della revisione legale;</li> <li>.. le denunce presentate dai soci ai sensi dell'art. 2408 c.c.;</li> <li>.. le denunce proposte al Tribunale ai sensi dell'art. 2409 c.c.;</li> <li>.. l'esercizio dell'azione di responsabilità contro gli amministratori ex art. 2393 c.c.;</li> <li>.. le ulteriori iniziative eventualmente adottate dal collegio stesso.</li> </ul> </li> </ul>

**ULTERIORI  
OSSERVAZIONI**

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per consentire una consapevole partecipazione e rendere possibili tempestivi interventi, i sindaci devono partecipare alle riunioni adeguatamente informati e documentati sui temi oggetto di valutazione e di deliberazione. A tale riguardo, se del caso, i sindaci devono fare annotare nel verbale dell'adunanza il difetto di preventiva informazione, che ha impedito il formarsi di un meditato convincimento sull'argomento, indipendentemente da eventuali impugnativa delle deliberazioni.</li> <li>• Le opinioni espresse nel corso delle assemblee sono, in linea di principio, espressione di una valutazione collegiale, salvo che il presidente o i singoli membri del collegio sindacale non chiariscano, in apertura di intervento, di esprimersi a titolo individuale. Qualora, nonostante l'intervento dei sindaci, fossero assunte deliberazioni ritenute in contrasto con la legge o con lo statuto o nell'eventualità che le deliberazioni assunte non siano tempestivamente sostituite con altre conformi alla legge e allo statuto, il collegio sindacale è legittimato ad impugnare dette deliberazioni.</li> <li>• Nel caso di violazione dei principi di corretta amministrazione che non sia rilevata o rilevabile nel corso dell'assemblea, ma solo successivamente, i sindaci segnalano tempestivamente tale violazione all'organo amministrativo ovvero, in caso di inerzia, all'assemblea perché assuma gli opportuni provvedimenti.</li> <li>• Il sindaco che non partecipa all'assemblea acquisisce le informazioni ritenute necessarie od opportune dagli altri sindaci o dagli amministratori.</li> <li>• I sindaci devono altresì accertare se la società ha emesso titoli di categoria speciale come ad esempio azioni privilegiate, postergate nelle perdite (art. 2348 c.c.), azioni correlate (art. 2350 c.c.), azioni senza diritto di voto, a voto limitato, scaglionato o subordinato, (art. 2351, c. 1 c.c.), a voto plurimo, a voto condizionato (art. 2351, c. 3 c.c.), azioni a favore dei presta-tori di lavoro (art. 2349 c.c.), azioni riscattabili (art. 2347-sexies c.c., subordinatamente alla condizione che il potere di riscatto sia attribuito al socio e l'assemblea generale voglia modificarne la disciplina), o strumenti finanziari che conferiscono diritti amministrativi (artt. 2346, 2349 e 2411 c.c.). In questi casi, il collegio sindacale è tenuto a verificare che, se l'assemblea pregiudica i diritti di una categoria, le scelte assembleari siano approvate anche dall'assemblea speciale degli appartenenti alla categoria interessata (art. 2376 c.c.).</li> <li>• L'eventuale lesione degli interessi dei soci in sede assembleare deve essere valutata dal collegio sindacale o dal sindaco unico anche nelle S.r.l. che abbiano emesso diverse categorie di quote.</li> </ul>
---

# RESPONSABILITÀ NELLE COMUNICAZIONI CON LA GOVERNANCE

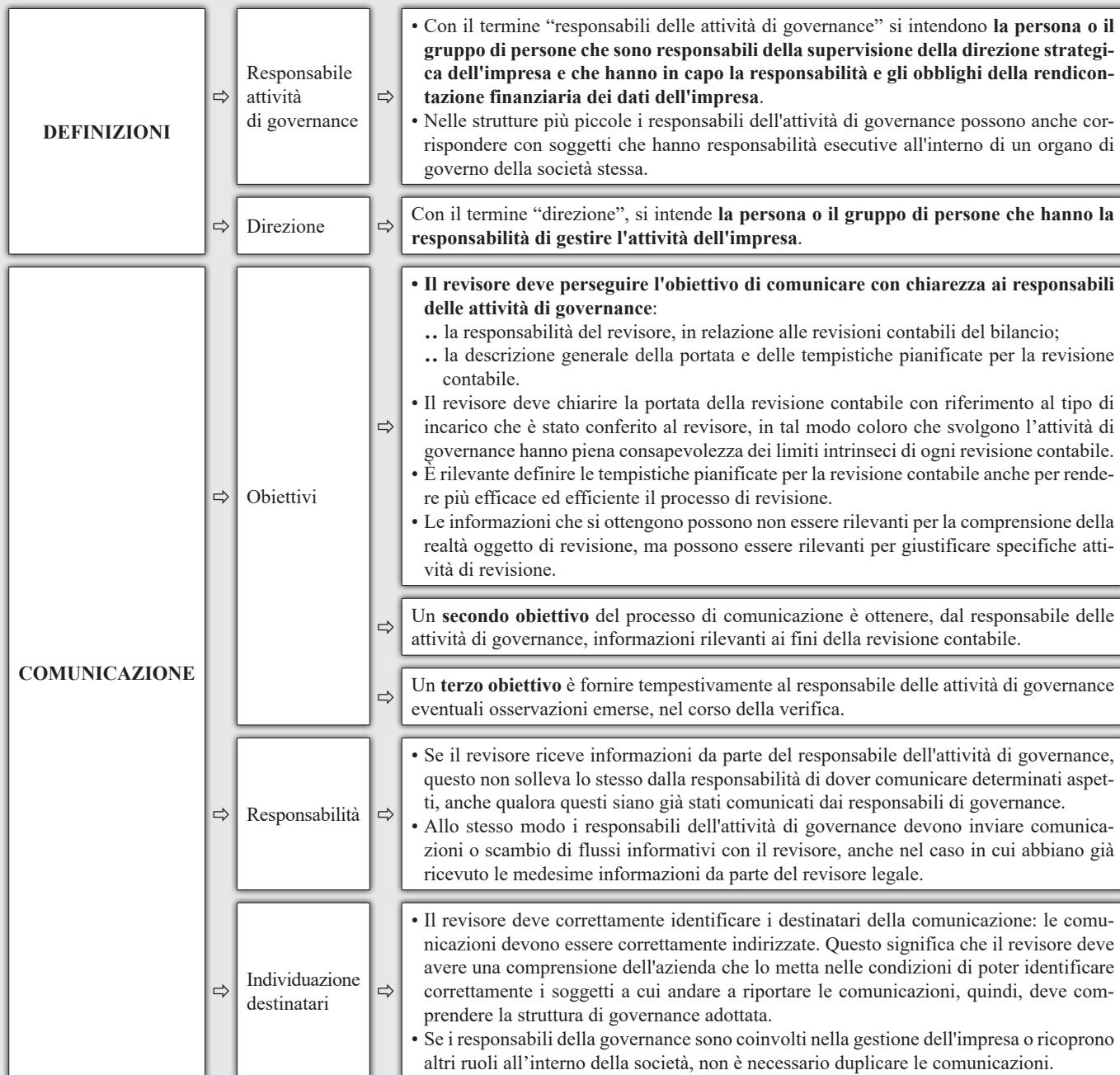
## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

(ISA Italia) 260

I rapporti di comunicazione tra il revisore e i responsabili delle attività di governance sono disciplinati dal principio contabile (ISA Italia) 260. Il principio raccomanda un’efficace comunicazione reciproca con lo scopo di raggiungere 3 obiettivi: assistere i 2 soggetti nella comprensione degli aspetti relativi al contesto della revisione contabile sviluppando costruttivo rapporto di collaborazione; supportare il revisore assistendolo al fine di ottenere, da parte dei responsabili della attività di governance le informazioni relative alla comprensione dell’impresa e del contesto in cui essa opera con lo scopo di progettare di risk assessment. Dal punto di vista dei responsabili dell’attività di governance supportarli nell’adempimento delle loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell’informativa finanziaria, con ciò riducendo, di fatto, il rischio che vi siano degli errori significativi in sede di bilancio.

## SCHEMA DI SINTESI



## APPROFONDIMENTI

**RAPPORTI  
CON RESPONSABILI  
DELLA GOVERNANCE**

- **Responsabilità**
  - L'espressione di un giudizio su un bilancio, redatto sotto la supervisione dei responsabili di governance, non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance.
  - Questo aspetto deve essere chiarito, in primo luogo, nella lettera di incarico o comunque in altre forme di accordi scritti.
- **Limitazioni**
  - La comunicazione ai responsabili delle attività di governance potrebbe essere sottoposta a limitazioni. In particolare, alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di determinati aspetti tra revisore e responsabili delle attività di governance.
  - Il revisore è tenuto a osservare le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili agli incarichi di revisione contabile del bilancio.
  - La comunicazione in merito ai rapporti, agli altri aspetti e alle modalità con cui sono gestiti i rischi per l'indipendenza che non siano entro un livello accettabile varia a seconda delle circostanze dell'incarico e, di norma, affronta tematiche, quali i rischi per l'indipendenza, le misure di salvaguardia per ridurre i rischi e le misure per eliminare le circostanze che generano i rischi.
- **Indipendenza**
  - È altresì opportuno considerare che le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza possono specificare altre particolari comunicazioni ai responsabili delle attività di governance in circostanze in cui siano state identificate violazioni dei principi di indipendenza.
  - Peraltra, vi sono casi in cui le comunicazioni relative all'indipendenza possono essere non applicabili quando, ad esempio, tutti i responsabili delle attività di governance siano già informati dei fatti rilevanti a seguito delle attività di direzione da loro svolte.
- **Comunicazione preventiva**
  - In generale, prima di comunicare aspetti ai responsabili delle attività di governance, il revisore può discutere questi aspetti con la direzione.
  - Vi possono essere situazioni in cui tale comunicazione preventiva potrebbe non essere utile: si pensi al caso in cui si debbano evidenziare aspetti relativi alla competenza o alla integrità della direzione.
  - Tali discussioni preliminari consentono di chiarire fatti e problematiche e danno alla direzione la possibilità di fornire ulteriori informazioni e spiegazioni.

**PRINCIPALI  
COMUNICAZIONI**

- **Natura**
  - È cura del revisore comunicare, preventivamente, una descrizione generale della portata e della tempistica pianificata per la revisione, al fine di assistere i responsabili di governance a comprendere le conseguenze del lavoro di revisione e i revisori a comprendere correttamente l'impresa. **In pratica, si devono comunicare:**
    - .. le modalità proposte dal revisore per fronteggiare i rischi di errori significativi;
    - .. l'approccio del revisore al sistema di controllo interno;
    - .. l'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione;
    - .. l'atteggiamento e le azioni dei responsabili di governance in merito al controllo interno dell'impresa;
    - .. il punto di vista dei responsabili per gli obiettivi dell'impresa e i rischi correlati;
    - .. le azioni dei responsabili in merito all'evoluzione dei principi contabili;
    - .. le risposte dei responsabili alle precedenti comunicazioni con i revisori; a fronte della comunicazione, ad esempio, di una carenza del controllo interno, una frode, un errore in bilancio, il revisore, oltre che comunicare tale situazione, deve anche valutare l'operato dei soggetti responsabili dell'attività di governance per comprendere se e quali azioni sono state intraprese.

**PRINCIPALI  
COMUNICAZIONI  
(segue)**

• Aspetti qualitativi significativi

- Prima di formalizzare il giudizio finale sul bilancio, il revisore deve comunicare il proprio punto di vista in merito agli aspetti qualitativi significativi relativi alle prassi contabile adottate dall'impresa (ad esempio, comunicare eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione contabile, il ritardo nell'ottenimento di informazioni, la mancata disponibilità delle informazioni previste e le limitazioni poste alla direzione).
- La comunicazione deve essere tempestiva, anche perché gli aspetti relativi alle eventuali difficoltà significative poi possono portare ad avere limitazioni nel giudizio che esprime il revisore sul bilancio.

• Piccole imprese

- Quando si hanno incarichi per revisioni contabili di **imprese di dimensioni minori**, è possibile che la comunicazione sia meno strutturata rispetto al caso di società quotate o di maggiori dimensioni.

**SPECIFICHE  
COMUNICAZIONI**

• Indipendenza

- Nel caso di società quotate, il revisore deve comunicare anche gli aspetti relativi alla propria indipendenza. In particolare, il revisore deve rilasciare una dichiarazione attestante il rispetto dei principi etici in materia di indipendenza applicabile all'incarico.
- Inoltre, ha l'obbligo di comunicare tutti i rapporti con l'impresa e, nel caso delle società di revisione, deve comunicare tutti i rapporti che hanno avuto le società aderenti al network delle società di revisione e deve comunicare i corrispettivi annuali per tutti i servizi resi.
- Si deve fare riferimento non solo alla società quotata, ma a tutte le sue società controllate.
- Almeno le comunicazioni relative alla propria indipendenza devono essere effettuate in forma scritta.

• Collegio sindacale

- Il Codice civile e il D.Lgs. 39/2010 stabiliscono, inoltre, che il collegio sindacale e i soggetti incaricati per la revisione legale dei conti debbano scambiarsi tempestivamente le informazioni per l'espletamento dei rispettivi compiti.

• Carenze del sistema di controllo interno

- Tra gli aspetti specifici che devono essere comunicati, vi sono quelli relativi alle carenze del sistema di controllo interno; in queste situazioni si può richiamare il principio di revisione (**ISA Italia 265**) che disciplina tale specifico aspetto da comunicare.
- Per carenza interna si intende quella situazione in cui un controllo è configurato, messo in atto, ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, l'individuazione e la correzione in modo tempestivo di errori in bilancio. Ovvero, non esiste proprio un controllo ritenuto necessario per prevenire o per individuare e correggere in maniera tempestiva gli errori che sono presenti in bilancio.
- Queste situazioni dovranno essere intercettate e comunicate da parte del revisore.

• Comunicazioni a terzi

- Le leggi o i regolamenti possono richiedere ai responsabili delle attività di governance, ovvero essi stessi possono volere fornire a terze parti, quali ad esempio banche o determinate autorità di vigilanza, copie di una comunicazione scritta ricevuta dal revisore.
- In alcune fattispecie, la comunicazione a terze parti può essere illegale o comunque inappropriata.
- In ogni caso, è opportuno specificare che i destinatari della comunicazione non erano i soggetti a cui è stata poi inviata; in questi casi sarà opportuno specificare che la comunicazione è stata redatta per l'uso esclusivo da parte dei responsabili delle attività di governance, che il revisore non si assume alcuna responsabilità nei confronti di terze parti; inoltre, si precisa che vi sono limiti alla divulgazione e distribuzione a terze parti.