



Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

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

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corgi, 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. Valcarengi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
P. Bisi, P. Di Biase,
Brixia S.r.l., F. Fiameni, M. Fiameni,
S. Gritti, A. Pratesi, A. Romano,
A. Scaini, R. Stanghellini,
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

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
servizioclienti@gruppcastelli.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 19.09.2025

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 10/2025

Opinione	- Temi (irrisolti) sul tavolo al rientro dalle ferie	3
Notizie in breve		4

Vigilanza

Verifiche	- Debiti verso soci per finanziamenti	6
Nomina	- Nomina del tribunale di sindaci e revisori legali nelle S.r.l.	10

Revisione legale

Novità	- Revisione in corso del regime di responsabilità dei revisori legali	16
Normativa	- Piano di revisione legale nelle piccole società immobiliari	20
Verifiche	- Verifiche preliminari all'accettazione dell'incarico	26
	- Controllo della distribuzione di acconti su dividendi	32
	- Rateazione debiti tributari e relazione del revisore	36
	- Lettera di incarico per attività di revisione	40
ESG	- Revisori di sostenibilità: come ripensare il servizio dopo il pacchetto Omnibus	46

Rubriche

Quesiti		
Agenzie Entrate	- Imposte per libri sociali in digitale	48

NOMINA DEL TRIBUNALE DI SINDACI E REVISORI LEGALI NELLE S.R.L.

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Art. 2477 c.c. - D.Lgs. 12.01.2019, n. 14 - CNDCEC, documento "Sindaci e revisori legali: la nomina del tribunale e la disciplina degli incarichi nelle S.r.l."

La disciplina inerente al sistema di controllo delle società a responsabilità limitata è centrata sull'art. 2477 c.c., come riscritto dall'art. 349 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 12.01.2019, n. 14), il quale, al fine di rendere effettiva l'applicazione dell'obbligo di dotarsi di un organo di controllo interno e/o di un revisore legale esterno, ha previsto un particolare procedimento che ha quale esito la nomina da parte del Tribunale, in sostituzione di quella assembleare, nei casi in cui la società, sebbene obbligata, non si sia attivata e il Conservatore del Registro delle imprese abbia rilevato e segnalato tale irregolarità prima alla società stessa e poi, perdurando l'inadempimento, al Tribunale. Con il documento di ricerca "Sindaci e revisori legali: la nomina del tribunale e la disciplina degli incarichi nelle S.r.l." pubblicato a giugno 2025, il Consiglio nazionale e la Fondazione nazionale dei commercialisti intendono fornire alcuni chiarimenti per superare le criticità e i dubbi che sono emersi con le prime nomine giudiziali. Il documento, articolato in 11 capitoli, descrive le funzioni del Conservatore del Registro delle imprese, la sua interlocuzione con la S.r.l. "inadempiente" e la segnalazione al Tribunale competente per materia e territorio, il provvedimento di nomina giudiziale, le fasi di accettazione e di svolgimento dell'incarico e il contenuto delle relazioni al bilancio d'esercizio.

SCHEMA DI SINTESI

INTERVENTO DEL TRIBUNALE



- La disposizione letterale dell'art. 2477 c.c. non prevede che, in caso di inerzia dell'assemblea dei soci della S.r.l. nel nominare un sindaco o un revisore, il Tribunale possa intervenire autonomamente.
- Il Tribunale può, infatti, provvedere alla nomina solo su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del Registro delle Imprese (**CNDCEC, circolare 14.04.2010, n. 17/IR**). È necessaria la richiesta di un soggetto interessato, ovvero la segnalazione del Conservatore del Registro delle Imprese.

CONTROLLI DEL CONSERVATORE DEL REGISTRO IMPRESE



- **Finora, l'attivazione del Tribunale è avvenuta a opera del conservatore, attivatosi dopo avere accertato il superamento, in 2 esercizi consecutivi, di uno di questi limiti:**
 - .. totale dell'attivo dello stato patrimoniale superiore a 4 milioni di euro;
 - .. ricavi delle vendite e delle prestazioni superiore a 4 milioni di euro.

SOLLECITO DEL CONSERVATORE



- **La lettera di sollecito:**
 - .. **avvisa la S.r.l.** che, dalle verifiche compiute, emerge che sono stati superati i limiti previsti per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore e che non risulta ancora iscritto nel Registro delle Imprese né l'uno né l'altro;
 - .. **assegna un termine** per provvedere alla nomina e a richiederne l'iscrizione nel Registro Imprese;
 - .. **avvisa che decorso inutilmente il termine assegnato**, il Conservatore segnalerà la società al Tribunale competente, che nominerà d'ufficio l'organo di controllo nella persona di un sindaco unico o di un revisore.

SEGNALAZIONE AL TRIBUNALE



Perdurando l'irregolarità, il conservatore segnala al Tribunale la S.r.l. inadempiente, riportando i dai dati di bilancio in relazione agli esercizi di riferimento considerati e accludendo sia la propria segnalazione di sollecito sia le eventuali controdeduzioni prodotte dalla S.r.l.

NOMINA GIUDIZIALE



La nomina del Tribunale deve essere trasmessa via PEC al professionista e alla S.r.l. affinché il professionista possa prendere contatto con la società per concordare il compenso, formalizzare la nomina ed eseguire le formalità pubblicitarie prescritte.

APPROFONDIMENTI

CONTROLLI
DEL CONSERVATORE• Parametri
considerati

- Il procedimento adottato da alcuni conservatori si è basato sull'accertamento del superamento dei parametri indicati nell'art. 2477, c. 2, lett. c) c.c. nei bilanci depositati e relativi agli esercizi 2022 e 2023. In particolare, **nella prima fase sono stati considerati solo i dati rinvenibili dai bilanci, ossia:**
 - .. totale dell'attivo dello stato patrimoniale superiore a 4 milioni di euro;
 - .. ricavi delle vendite e delle prestazioni superiore a 4 milioni di euro.

• Parametri
non considerati

- Non sono stati invece valutati i dati relativi ai dipendenti occupati in media durante l'esercizio (superiore a 20), non essendo stati ritenuti sempre sufficientemente attendibili i dati riportati nelle note integrative.

LETTERE DI SOLLECITO
DEL CONSERVATORE

• Finalità

- In numerosi casi, i conservatori del Registro delle Imprese competente, rilevato che alcune S.r.l., pur avendo superato i limiti predetti in 2 esercizi consecutivi, non avevano provveduto a nominare spontaneamente un organo di controllo o un revisore legale, hanno inviato loro una comunicazione, anche inoltrata in modo massivo, per fare constatare l'irregolarità e per promuovere l'attivazione spontanea degli amministratori per la convocazione dell'assemblea dei soci per la nomina, alternativamente:
 - .. dell'organo di controllo;
 - .. del revisore legale;
 - .. dell'organo di controllo incaricato della revisione legale, da parte dell'assemblea.

• Invito
alla nomina

- Nella lettera di sollecito, **la S.r.l. inadempiente è invitata a provvedere alla nomina e a richiederne l'iscrizione nel Registro delle Imprese entro un certo termine dalla data di notifica della comunicazione, variabile secondo le prassi in uso presso i Conservatori, tra i 30 e i 60 giorni**, con avviso che, decorso inutilmente il termine indicato, il Conservatore segnalerà la società alla Sezione specializzata in materia d'impresa del Tribunale territorialmente competente, affinché provveda alla nomina d'ufficio dell'organo di controllo nella persona di un sindaco unico, riservandosi l'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste a carico degli amministratori dagli artt. 2630 e 2631 c.c.

• Società vigilata

- In alcuni casi i Conservatori avvisano la S.r.l. inadempiente che la mancata regolarizzazione della posizione, con convocazione dell'assemblea dei soci da parte degli amministratori per la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale, sarebbe interpretata come violazione di legge che, oltre alle sanzioni amministrative, genererebbe l'esigenza che la società sia adeguatamente vigilata da un organo di controllo societario e, pertanto, nella segnalazione al Tribunale sarebbe proposta la nomina di un sindaco unico.

Considerata la maggior pervasività della funzione dell'organo di controllo rispetto a quella del revisore, già la sola prospettiva di vedersi imporre dal Tribunale la nomina di un sindaco, senza possibilità di una valutazione e del gradimento del profilo del professionista prescelto, dovrebbe stimolare la società ad attivarsi per regolarizzare la propria posizione con la nomina di un revisore legale, che svolge funzioni più circoscritte e meno penetranti rispetto a quelle dell'organo di controllo.

SEGNALAZIONE
AL TRIBUNALE

- **Contenuto**
 - **Decorso infruttuosamente il termine assegnato alla S.r.l. per sanare l'irregolarità**, il Conservatore trasmette segnalazione, con richiesta di nomina, al Tribunale presso cui è istituita la Sezione specializzata in materia di impresa competente per materia e territorio, individuando la società inadempiente e riportando le evidenze risultanti dai dati di bilancio in relazione agli esercizi di riferimento considerati.
- **Allegati**
 - **Alla comunicazione sono allegati:**
 - .. la visura camerale;
 - .. i bilanci da cui sono tratti i dati che confermano il superamento dei limiti di cui all'art. 2477, c. 2 c.c.;
 - .. la comunicazione di sollecito trasmessa alla S.r.l. con richiesta di sanare l'irregolarità;
 - .. eventuali osservazioni o memorie non manifestamente infondate prodotte dalla S.r.l. con lo scopo di confutare la sussistenza delle condizioni in presenza delle quali scatta l'obbligo di nomina.

Il documento di ricerca del CNDCEC ritiene auspicabile che i Conservatori, nella segnalazione al Tribunale, descrivano le dimensioni e le caratteristiche della società, a supporto della decisione del Tribunale ed esprimano la preferenza per la nomina di un sindaco unico che provveda a svolgere le funzioni di revisore legale, anche nei casi in cui lo statuto della S.r.l. non preveda la possibilità che l'organo di controllo possa anche esercitare la revisione legale ai sensi dell'art. 2409-bis c.c.

NOMINA GIUDIZIALE

- **Organo di controllo**
 - I dati raccolti dagli autori del documento di ricerca evidenziano come, nella maggior parte dei casi, i tribunali si siano orientati a nominare l'organo di controllo e, più precisamente, il sindaco unico, anche nei casi in cui i Conservatori non avevano espresso nelle loro segnalazioni alcuna preferenza per la nomina di un sindaco unico piuttosto che di un revisore legale esterno.
- **Compiti del professionista**
 - Gli autori sostengono la tesi interpretativa secondo la quale l'art. 2477, c. 2 c.c. sembrerebbe stabilire che **la revisione legale della società sia sempre obbligatoria e che l'autonomia decisionale della società riguardi unicamente la scelta e la nomina del soggetto che dovrà esercitarla, che potrà alternativamente essere o l'organo di controllo interno o un revisore legale.**
 - Partendo da questa interpretazione, nei casi in cui il provvedimento di nomina del Tribunale non specificasse i compiti attribuiti al sindaco unico, il sindaco unico unitamente alla funzione di vigilanza, dovrebbe svolgere anche la revisione legale.
 - È auspicabile che sia la segnalazione dei Conservatori sia i provvedimenti di nomina dei tribunali specifichino che l'organo di controllo sarà incaricato di esercitare anche la revisione legale.
 - Inoltre, i provvedimenti di nomina dovrebbero fissare i criteri di determinazione dei compensi.
- **Trasmissione via PEC**
 - La nomina del Tribunale è trasmessa via PEC al professionista e alla S.r.l. affinché il professionista possa prendere contatto con la società per formalizzare la nomina, la determinazione del compenso ed eseguire le formalità pubblicitarie prescritte e, in particolare, la comunicazione del nuovo incarico al Registro dei revisori legali tenuto presso il MEF.

COMPENSO DEL REVISORE INCARICATO

• Preventivo di massima

• Poiché i provvedimenti di nomina del Tribunale non specificano il compenso dovuto al sindaco unico, il professionista nominato dal Tribunale, alla ricezione del provvedimento di nomina, dovrebbe contattare la società e presentare alla stessa un preventivo di massima, specificando quanto richiesto per la funzione di vigilanza e quanto per l'attività di revisore legale.

• Ruolo dell'assemblea

• La nomina giudiziale dovrà quindi essere ratificata dall'assemblea dei soci, che delibererà anche in merito ai compensi.
• Se la società non condividesse l'entità dei compensi proposti dal professionista e offrisse compensi giudicati non remunerativi, il professionista potrà rinunciare all'incarico dandone tempestiva comunicazione al Tribunale che l'ha nominato.

Per queste considerazioni e al fine di prevenire situazioni di stallo, sarebbe auspicabile che la determinazione del compenso o dei criteri per la sua quantificazione fosse stabilita nei provvedimenti di nomina giudiziale.

VALUTAZIONI DEL PROFESSIONISTA NOMINATO

• Aspetti preliminari

• Nel documento, richiamando i documenti di prassi del CNDCEC, si raccomanda la necessità che prima di accettare l'incarico, il professionista nominato effettui una valutazione circa l'idoneità dell'entità del compenso a remunerare la professionalità, l'esperienza e l'impegno con i quali il sindaco dovrà svolgere l'incarico.

• Revisione legale

• **Qualora il sindaco unico sia anche incaricato della revisione legale**, dovrà altresì tener conto dei principi esplicitati negli artt. 10 e 20 D.Lgs. 39/2010 e dei documenti di prassi del CNDCEC per la stima delle risorse professionali e delle ore di lavoro e del compenso.

• Accettazione incarico

• Una volta nominato dal Tribunale, il sindaco unico-revisore legale, prima di accettare l'incarico, deve svolgere le consuete attività preliminari e le valutazioni in ottemperanza alle disposizioni del Codice civile e del D.Lgs. 39/2010, ossia una valutazione dell'assenza di cause di ineleggibilità e dei presupposti richiesti per il diligente svolgimento dell'incarico, secondo le norme ordinarie.

SCADENZA DELL'INCARICO

• Triennio

• Il documento di ricerca del CNDCEC, soffermandosi sulla figura del sindaco unico-revisore legale, anche nei casi di nomina giudiziale intervenuta nel 2025, ribadisce che l'incarico riguarda gli esercizi del triennio 2025-2027 e cesserà alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2027, qualora la società, nei 3 esercizi di riferimento, non abbia mai superato neanche uno dei parametri dimensionali previsti all'art. 2477, c. 2, lett. c) c.c.

• Effetti

• **Secondo l'art. 2400, c. 1 c.c., la cessazione del sindaco-unico revisore legale per scadenza naturale del mandato** ha effetto dal momento in cui l'organo di controllo, anche monocratico, sarà ricostituito, ovvero nominato un diverso revisore legale, trovando applicazione il regime di prorogatio.

NOMINA

vigilanza

RINUNCIA
DEL SINDACO-
REVISORE

- **Motivazione**
 - Il sindaco unico-revisore legale può dimettersi dall'incarico in qualsiasi momento qualora ravvisi un giustificato motivo che gli impedisca di svolgere il proprio incarico.
- **Funzioni**
 - In conformità all'**art. 1. c. 2 D.M. Economia 28.12.2012, n. 261** - Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, la cessazione del sindaco unico è disciplinata esclusivamente dalle disposizioni previste agli artt. 2400 e 2401 c.c., anche nel caso in cui egli svolga la funzione di revisione legale.
 - Conseguentemente, il professionista incaricato sia della funzione di sindaco che della revisione legale non può dimettersi, a sua discrezione, da una sola delle 2 funzioni e la cessazione dalla carica del sindaco comporta automaticamente la cessazione di entrambe le funzioni.
- **Comunicazione**
 - La rinuncia deve essere comunicata via PEC agli amministratori della società e al Tribunale che ha emesso il provvedimento di nomina giudiziale, indicando adeguatamente le motivazioni addotte a sostegno.
 - La rinuncia del sindaco unico-revisore legale dovrà da questi essere comunicata **entro 15 giorni** dalla sua formalizzazione al Registro dei revisori tenuto dalla Ragioneria Generale dello Stato.
- **Effetti**
 - Considerata la natura eccezionale dell'istituto della prorogatio del sindaco previsto unicamente con riferimento alla scadenza naturale dell'incarico, **in caso di rinuncia del sindaco unico-revisore legale, la cessazione dell'incarico ha effetto immediato**, non potendosi applicare la proroga dell'incarico, per un massimo di 6 mesi, prevista, diversamente, per le dimissioni del soggetto incaricato (unicamente) della revisione legale (art. 13, c. 6 D.Lgs. 39/2010, art. 6, c. 3 D.M. 261/2012).

RELAZIONI
AL BILANCIO
D'ESERCIZIO

- **Responsabilità**
 - È responsabilità del sindaco unico o del revisore legale nominato dall'assemblea dei soci nel 2025, prima della predisposizione del progetto di bilancio, la redazione, per quanto di propria spettanza, delle relazioni previste dall'art. 2429, c. 2 c.c. o dall'art. 14 D.Lgs. 39/2010.
- **Nomina tardiva**
 - Naturalmente, nei casi di nomina tardiva, ossia formalizzata prima dell'approvazione del progetto di bilancio 2024, il revisore dovrà esaminare con particolare attenzione i saldi di apertura e, non avendo potuto partecipare alle operazioni di inventario, attivare le possibili procedure alternative.
- **Revisore legale esterno**
 - Nel caso di nomina di un revisore legale esterno e, quindi, senza incarico di sindaco, il revisore dovrà predisporre la propria relazione in conformità agli standard di revisione e potrà utilizzare come riferimento gli schemi previsti nelle Appendici (Italia) dei principi di revisione internazionale (**ISA Italia**) **700** (Formazione del giudizio e relazione sul bilancio) e **705** (Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente).

RELAZIONI AL BILANCIO D'ESERCIZIO (segue)

• Sindaco unico e revisore

• Qualora il sindaco unico sia anche incaricato della funzione di revisione legale potrà redigere la relazione unitaria prevista dal documento del CNDCEC.

• **La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti**, versione aggiornata, per le revisioni dei bilanci chiusi al 31.12.2024, marzo 2025, è **composta 2 due parti**:

.. una prima parte A contenente la relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010;

.. una seconda parte B dedicata alla relazione dell'organo di controllo prevista dall'art. 2429, c. 2 c.c.

• Primo incarico

• In entrambe le ipotesi, nel caso di primo incarico in una società obbligata per la prima volta alla revisione legale ai sensi dell'art. 2477, il sindaco revisore o il revisore potrà considerare necessario inserire nella propria relazione di revisione il paragrafo "Altri aspetti" per richiamare l'attenzione degli utilizzatori sulla circostanza che il bilancio della società al 31.12 è il primo sottoposto a revisione legale dei conti, avendo la società superato i parametri dimensionali previsti dall'art. 2477 c.c. con riferimento ai due esercizi precedenti.

COMUNICAZIONI

• Tutto ciò premesso e considerato, manca ancora un consolidato orientamento giurisprudenziale sulle conseguenze dell'approvazione di un bilancio d'esercizio in mancanza di una sua parte essenziale, ossia della relazione del sindaco o del revisore.

• Alcuni tribunali si sono espressi per la mera annullabilità delle delibere assembleari di approvazione del bilancio, mentre altri ritengono nulle tali delibere.

SOCIETÀ E IMPRESA

Il mensile per la gestione giuridica,
contrattuale ed aziendale

SCOPRI
L'ABBONAMENTO

store.ratio.it



Il **mensile online** che affronta gli aspetti contrattuali, giuridici, gestionali, civilistici e fiscali di società e imprese.

Ideale per gestire i rapporti e gli **equilibri degli organi societari** in ottica imprenditoriale.

Sezioni dedicate alla prevenzione e gestione della crisi d'impresa, alle procedure concorsuali, al fallimento e **alle operazioni straordinarie**.

Ricerca nell'area riservata online estesa all'archivio storico di tutti gli articoli fin dalla nascita della rivista.

Nuova sezione di modelli e formulari personalizzabili e riutilizzabili in area societaria.



SOMMARIO

- INDIPENDENZA
- VALUTAZIONI ECONOMICO-FINANZIARIE
- VALUTAZIONE RISCHIO INCARICO
- DEFINIZIONE DEL COMPENSO

VERIFICHE PRELIMINARI ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

Artt. 10, 10-bis, 10-ter e 17 D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 - (ISA Italia) 200 - (ISA Italia) 220 - (ISA Italia) 300 - (ISA Italia) 315 - (ISA Italia) 330 - (ISA Italia) 510 - (ISA Italia) 570 - (ISA Italia) 620 - ISQM 1 - IESBA 400 - Codice italiano di etica e indipendenza

L'indipendenza del revisore, la corretta valutazione economico-finanziaria del cliente e la stima realistica di tempi e compensi costituiscono le tre verifiche essenziali nella fase di accettazione e di rinnovo di un incarico di revisione legale. L'articolo vuole analizzare il quadro normativo (D.Lgs. 39/2010, ISQM 1, principi (ISA Italia), IAS 1 e Part 4A, section 400, IESBA, ecc.) e le migliori prassi operative, evidenziando come la gestione anticipata del rischio condizioni tanto l'impostazione del piano di lavoro, affinché la revisione possa considerarsi di qualità e possa preservare l'interesse pubblico, quanto la determinazione del corrispettivo professionale secondo i parametri del D.M. Giustizia 140/2012 e i principi dell'equo compenso.

INDIPENDENZA

REGOLA GENERALE	⇒ Definizione ⇒	Nel sistema della revisione legale l'indipendenza è la condizione-soglia da cui dipende la credibilità dell'intero processo di attestazione. Infatti, il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.
	⇒ Check-list ⇒	Le check-list che normalmente aprono il dossier di accettazione o di mantenimento dell'incarico costituiscono una sorta di anamnesi integrata: esse verificano innanzitutto che il revisore, e chiunque possa incidere sul suo giudizio, dai soci professionisti ai consulenti in outsourcing, non partecipi al governo societario né detenga, direttamente o indirettamente, interessi finanziari o benefici che lo renderebbero giudice di se stesso.
AREA DI ANALISI	⇒ Permanenza dell'indipendenza ⇒	Si deve valutare la permanenza dell'indipendenza lungo l'intero arco temporale rilevante, includendo gli esercizi cui i bilanci si riferiscono e il periodo di svolgimento della revisione.
	⇒ Perimetro di verifica ⇒	Il perimetro di controllo deve essere esteso a tutto il network, perché un conflitto latente in una consociata o in un partner estero può compromettere la percezione di autonomia tanto quanto un legame diretto.
	⇒ Minacce ⇒	Successivamente si passa all'analisi sostanziale delle 5 minacce codificate dal <i>Code of Ethics (self-review, self-interest, advocacy, familiarity e intimidation)</i> , imponendo al revisore di dimostrare che ogni rischio, eventualmente rilevato, sia stato ridotto a un livello accettabile o, in caso contrario, di astenersi.
	⇒ Prove documentali ⇒	Sono richieste prove documentali delle azioni di salvaguardia attivate, poiché nel modello ISA-ISQM la gestione della qualità è prima di tutto una traccia delle azioni e decisioni intraprese.
	⇒ Compensi ⇒	I compensi legati all'esito della revisione, tariffe incongrue o schemi retributivi che premiano il giudizio "favorevole" innescano pressioni economiche incompatibili con l'obiettività.
	⇒ Ulteriori condizioni ⇒	Sono altresì, previsti il divieto di assumere cariche o funzioni gestionali per il cliente nel cosiddetto <i>cooling-off period</i> , nonché l'obbligo di rifiutare regali, favori o incarichi che possano essere interpretati da un terzo informato come fattori di influenza indebita.
	⇒ La check-list traduce il principio "essere e apparire indipendenti" in controlli concreti, estesi, continuativi e documentati, senza i quali la revisione non può dirsi affidabile né conforme al quadro normativo europeo e italiano.	

VERIFICHE

revisione legale

VALUTAZIONI ECONOMICO-FINANZIARIE

VERIFICHE
ECONOMICHE• **Bilancio
e budget**

- Nella fase di “*due-diligence*” economico-finanziaria che precede l'accettazione o la conferma dell'incarico di revisione, il revisore parte dall'acquisizione dell'ultimo bilancio d'esercizio approvato e ne ricostruisce la storicità mediante trend pluriennali dei principali KPI (ricavi, EBITDA, cash flow operativo, PFN/EBITDA, patrimonio netto) per stabilire la traiettoria di redditività, liquidità e solidità.
- Integra poi le risultanze con il budget dell'esercizio corrente, il bilancio preconsuntivo semestrale e gli eventuali *reporting package* trimestrali. Il confronto tra dati previsionali e consuntivi serve a testare l'affidabilità dei processi previsionali del management, permettendo così di intercettare tempestivamente scostamenti critici e di testare, con simulazioni di sensibilità, la capacità della società di rispettare eventuali *financial covenants* presenti su bond e linee bancarie.

• **Situazione
contabile
infrannuale**

- L'esame prosegue con la lettura della situazione contabile infrannuale aggiornata, comprensiva di ordini maturati, del portafoglio commesse e del backlog, allo scopo di valutare, attraverso analisi di coerenza verticale e orizzontale se le proiezioni analizzate confermino le proiezioni di chiusura dell'esercizio.

Qualora emerga la prospettiva di un risultato economico negativo, il revisore indaga la natura e la ricorrenza della perdita, calcola l'impatto su riserve e capitale alla luce dei vincoli di continuità aziendale del principio IAS 1 e degli indici di allerta del Codice della crisi e stima la durata prevedibile dello squilibrio con un test dei flussi di cassa operativi prospettici che incrocia margini operativi, fabbisogno di cassa per investimenti, gestione del debito e disponibilità di credito.

ANALISI
FINANZIARIA• **Poste
finanziarie**

- Sul versante finanziario, il revisore valuta la composizione della PFN distinguendo fra esposizioni *committed* e *revocable*, fra scadenze a breve e a medio-lungo termine, verifica l'esistenza di *covenant maintenance* o *incurrence*, accerta la puntualità storica di incassi e pagamenti mediante verifica dello scadenziario clienti e fornitori e calcola il ciclo di conversione della cassa (*cash conversion cycle*) per cogliere eventuali tensioni del capitale circolante.

• **Sistema
bancario**

- Contestualmente deve essere interrogato il sistema bancario per risalire agli affidamenti accordati, al loro grado di utilizzo, alle moratorie in essere e ai rating interni assegnati al fine di raccogliere elementi che riflettano la percezione esterna del rischio creditizio.

• **Ambiente
competitivo**

- La diagnosi si estende infine all'ambiente competitivo: analisi di settore, concentrazione dell'offerta, elasticità della domanda, barriere all'ingresso, potere di mercato e capacità differenziante dei prodotti/servizi rispetto ai peer, perché la sostenibilità prospettica dei flussi di cassa dipende anche dall'intensità concorrenziale e dalla ciclicità del mercato di riferimento.

CONCLUSIONI

- Solo dopo aver correlato tutte queste evidenze (performance passata, robustezza del piano previsionale, equilibrio finanziario, qualità della governance, salute dei rapporti con stakeholder finanziari e posizionamento strategico) il revisore può formulare un giudizio informato sull'accettazione dell'incarico e calibrare, secondo quanto previsto dai principi (ISA Italia) 315 e (ISA Italia) 330, la valutazione del rischio di errori significativi, la materialità iniziale e il disegno delle procedure di revisione: se la combinazione di fragilità economica, tensioni di liquidità e fattori di mercato rende verosimile il default, la violazione di covenant o dubbi circa la continuità aziendale, l'incarico potrebbe essere rifiutato o accettato solo con un piano di lavoro intensificato e l'aspettativa di eventuali richiami di informativa sulla continuità aziendale ai sensi del principio (ISA Italia) 570.

VALUTAZIONE RISCHIO INCARICO

VALUTAZIONE INTEGRITÀ DEL CLIENTE

- **Documenti da analizzare**
 - Nel momento in cui il revisore valuta l'accettazione o il rinnovo di un incarico la prima linea d'indagine è l'integrità del cliente: devono essere letti gli ultimi bilanci disponibili, richiesti budget e documentazione di rendicontazione infrannuali, consultate banche dati esterne e fonti pubbliche per individuare procedure concorsuali pregresse, contenziosi di rilievo o indicatori di frode.
- **Valutazione reputazionale**
 - In parallelo si interrogano soci, dirigenza e key-management per formare un giudizio indipendente sull'affidabilità etica e sulla cultura del controllo, consapevoli che la qualità dell'informazione finanziaria riflette l'orientamento dei vertici.
 - A questa valutazione reputazionale si affianca l'esame del rischio di imbarazzo professionale: il revisore stima l'impatto che un mandato potenzialmente critico, per caso d'uso improprio di fondi, procedimenti penali pendenti o tensioni con le autorità di vigilanza, potrebbe avere sulla propria brand-equity, tenuto conto dell'attenzione mediatica e regolamentare verso il settore di riferimento.

PRINCIPALI AMBITI DI VERIFICA

- **Accettabilità etica**
 - Si mappa qualsiasi minaccia all'indipendenza (*self-interest, self-review, advocacy, familiarity, intimidation*) e si verifica la conformità circa le norme deontologiche e al Codice etico nazionale; se le misure preventive non riducessero il rischio a un livello accettabile, l'incarico dovrebbe essere rifiutato.
- **Precedente revisore**
 - Il dialogo con il precedente revisore, secondo quanto previsto dai principi (ISA Italia) 300 e (ISA Italia) 510, anche quando la stessa società di revisione ha operato nel triennio precedente, consente di acquisire informazioni approfondite sulle criticità contabili irrisolte, aree di disaccordo con il management, difficoltà di accesso alle informazioni o ragioni reali della sostituzione. Queste informazioni, lette insieme alla relazione di autovalutazione sul rischio anomalo d'incarico prevista dall'ISQM 1, orientano il giudizio finale di accettazione.
- **Matrice di calcolo**
 - Contestualmente si calcola il rischio d'incarico combinando i fattori intrinseci (complessità dei principi contabili applicati, esposizione a stime soggettive, volatilità del business, presenza di derivati complessi), i fattori di controllo interno (qualità della governance, composizione dell'organo di vigilanza, maturità del sistema ERP) e i fattori ambientali (settore ad alta obsolescenza tecnologica, concentrazione della clientela, dipendenza da incentivi pubblici): l'esito di questa matrice determina la strategia di revisione, la materialità preliminare e le risorse specialistiche necessarie (tenendo conto che la continuità aziendale potrebbe essere in discussione se gli stress test su flussi di cassa prospettici o covenant bancari rivelano margini di sicurezza esigui).
- **Nicchie di mercato**
 - Qualora l'impresa operi in nicchie di mercato che richiedono competenze tecniche non facilmente acquisibili, il revisore deve valutare la possibilità di integrare l'equipe con esperti di settore (secondo quanto previsto dal principio (ISA Italia) 620) o, in mancanza, declinare l'incarico per assenza di competenza adeguata come impone il principio (ISA Italia) 220.
- **Gruppo societario**
 - Infine, l'appartenenza a un gruppo societario comporta la necessità di coordinare le attività con eventuali revisori componenti del gruppo stesso, di verificare la disponibilità della documentazione *cross-border* e di esaminare i rischi di consolidamento e transazioni infragruppo: omesse queste verifiche, il rischio di un'informativa finanziaria distorta aumenterebbe oltre la soglia di accettabilità.

CONCLUSIONI

- Solo dopo una congrua e attenta valutazione dell'integrità del cliente, indipendenza, competenza tecnica, rischi anomali, continuità aziendale e *reputational risk* il revisore può considerare concluso il processo di valutazione e procedere con l'attribuzione del rischio complessivo preliminare e l'eventuale accettazione dell'incarico, consapevole che un sì affrettato può compromettere non solo la qualità della revisione ma la stessa tutela dell'interesse pubblico cui la revisione legale è finalizzata.

DEFINIZIONE DEL COMPENSO

ATTIVITÀ
DEL REVISORE

- **Budget delle ore**
 - Dopo aver verificato in modo formale l'indipendenza, contestualmente alla competenza del team e all'assenza di conflitti d'interesse, mappato il rischio intrinseco, la complessità operativa attesa e condotto una valutazione economico-finanziaria preliminare è possibile costruire il budget delle ore.
- **Calcolo**
 - Il revisore applicherà il modello "tempo x grado di rischio x tariffa professionale", modulandolo con i coefficienti di complessità organizzativa e i parametri del D.M. 140/2012, e tenendo ben presenti i limiti posti dalle regole sull'equo compenso (L. 49/2023).
- **Risultato**
 - Il risultato è un monte-ore realistico, suddiviso fra la fase di interim (test di controllo e walkthrough), la fase di final (procedure sostanziali e analitiche sulle aree a maggior rischio) e il follow-up (verifica delle rettifiche e chiusura dell'incarico).
- **Pianificazione**
 - Deve essere condotta l'attività di pianificazione per la gestione degli incarichi e la creazione di team composti da più figure operative (partner, manager, senior, junior e assistant), in modo che il "fee" rifletta sia le risorse impiegate sia il livello di responsabilità assunto.

Esempio n. 1



Dichiarazione di indipendenza e riservatezza

Società

.....

Io sottoscritto,

DICHIARO

di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati:

.. art. 10 D.Lgs. 39/2010;

.. art. 2399 c.c.;

.. ISQC Italia 1 e ISA Italia 200 e 220;

.. direttive e procedure in materia di indipendenza contenute nel manuale di controllo della qualità adottato;

.. di essere a conoscenza che, al fine di assicurare il pieno rispetto dell'art 9-bis D.Lgs 39/2010 riguardante le responsabilità del revisore e la salvaguardia dei clienti, è essenziale che le informazioni relative ai nostri clienti rimangano riservate. Le informazioni riservate sono tutte quelle informazioni di cui una persona viene a conoscenza in virtù dei rapporti con il soggetto abilitato, tranne i casi in cui tali informazioni siano di dominio pubblico;

.. di aver letto e compreso il documento contenente le direttive in merito alla riservatezza sulle informazioni relative ai clienti e di impegnarmi a rispettarlo nello svolgimento delle procedure di revisione contabile che mi saranno assegnate.

CONFERMO

che, tenuto conto delle informazioni fin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettano l'indipendenza della società da me rappresentata o costituiscano cause di ineleggibilità o di decadenza dall'incarico.

È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.

Luogo e data

.....

Firma

.....

Esempio n. 2



Lettera accettazione incarico

Incarico di revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010 e degli artt. 2409-bis e ss. c.c. per gli esercizi chiusi al 31.12.20XX-20XX+1-20XX+2.

Riservata

Al legale rappresentante della società [e/o amministratore]
Al presidente del collegio sindacale della società **ABC**

Luogo e data

Egregi signori,

come da Voi richiesto con la presente sono lieto di confermarVi la mia disponibilità a svolgere la revisione legale ai sensi dell'art. 14 e ss. D.Lgs. 39/2010 e degli artt. 2409-bis e ss. c.c. del bilancio d'esercizio della società **ABC S.r.l./S.p.a./Soc.coop.** costituito da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa, secondo i termini di seguito riportati.

1. Obiettivo e portata della revisione

L'oggetto dell'incarico è il seguente:

- .. la revisione legale del bilancio al 31.12.20XX e dei due successivi esercizi con chiusura al 31.12.20XX+1 e 20XX+2 della società **ABC S.r.l./S.p.a./Soc.coop.** (di seguito anche la "società") nonché il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e di conformità della stessa alle norme di legge, ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 720B;
- .. la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

La revisione del bilancio d'esercizio farà riferimento allo stato patrimoniale, al conto economico, al rendiconto finanziario ed alla nota integrativa predisposti in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione ed ai principi contabili pertinenti. I principi contabili ai quali la Vostra società farà riferimento per l'interpretazione e l'integrazione delle norme di legge che disciplinano la redazione del bilancio sono quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità. La presente proposta non comprende eventuali attività connesse al passaggio agli *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emanati dall'*International Accounting Standard Board* ed è stata predisposta senza tener conto degli aggravii di lavoro di revisione che ne deriverebbero.

La revisione legale sarà da me svolta con l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio.

L'incarico decorrerà a far data dalla delibera assembleare di conferimento del predetto incarico da parte Vostra.

2. Responsabilità del revisore

La revisione sarà da me svolta in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia, ai principi di revisione SA Italia 250B e SA Italia 720B e al principio ISQC Italia 1 elaborati ai sensi dell'art. 11, c. 3 D.Lgs. 39/2010 e adottati con determina del Ragioniere Generale dello Stato in data 23.12.2014, ovvero agli eventuali ulteriori principi di revisione che saranno adottati in sostituzione di quelli attualmente applicabili o che dovessero integrare quelli attualmente applicabili. Tali principi richiedono l'osservanza di principi deontologici nonché una pianificazione e uno svolgimento del lavoro di revisione finalizzati ad acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. La revisione comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La revisione comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

In ragione dei limiti intrinseci della revisione, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità agli statuiti principi di revisione. Nell'effettuare le mie valutazioni del rischio, considererò il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. Vi comunicherò, tuttavia, per iscritto le eventuali carenze rilevanti ai fini della revisione legale del bilancio, che avrò identificato nel corso della medesima.

Le informazioni utilizzate dagli amministratori della società nella preparazione del bilancio d'esercizio contengono inevitabilmente fatti e valutazioni che non trovano oggettivo riscontro nelle registrazioni contabili della società. Al termine del lavoro di revisione vi chiederò, quindi, la conferma scritta di fatti, valutazioni ed ogni altra attestazione orale fornitami nel corso dell'attività di revisione su aspetti significativi del bilancio d'esercizio, ivi inclusa la conferma che tutte le informazioni di rilievo sono state portate alla mia attenzione. Inoltre, secondo quanto disposto dal principio di revisione internazionale ISA Italia 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", tale lettera conterrà una specifica attestazione scritta che dovrò richiedere agli amministratori, se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso; un riepilogo di tali errori non corretti sarà incluso nell'attestazione scritta o allegato ad essa.

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 580 "Attestazioni scritte", prevede che la lettera di attestazione debba essere sottoscritta dai componenti dell'alta direzione, che sono i responsabili primari dell'attività aziendale complessiva e della predisposizione del bilancio; la lettera di attestazione dovrà essere rilasciata sulla base delle loro conoscenze più approfondite. Il contenuto della lettera di attestazione dovrà essere completo e corretto; pertanto, la Vostra società si impegna a tenermi indenne da ogni responsabilità causata e/o connessa a tale lettera di attestazione.

Esempio n. 2



Lettera accettazione incarico (segue)

3. Le responsabilità della Direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

La revisione sarà da me svolta sulla base del presupposto che la direzione riconosca e comprenda che ha la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione ed ai principi contabili pertinenti;
- b) per quella parte di controllo interno ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) di fornirmi:
 - 1) accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza e che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - 2) le ulteriori informazioni che io possa richiedere alla direzione ai fini della revisione legale;
 - 3) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali io ritenga necessario acquisire elementi probativi.

L'attività di revisione, secondo il principio di revisione internazionale ISA Italia 580, include la richiesta alla direzione di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.

Relativamente alla verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e della conformità rispetto alle richieste provenienti da norme di legge, saranno svolte le procedure indicate nel principio di revisione SA Italia 720B "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari".

La verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, verrà effettuata in attuazione di quanto previsto dal c. 1, lett. b) dell'art. 14 D.Lgs. 39/2010, nonché del principio di revisione SA Italia 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale".

[Ove si ritenga opportuno è possibile inserire ulteriori informazioni contenenti, ad esempio, una descrizione più ampia delle fasi operative del processo di revisione e della metodologia di lavoro, incluso l'invio di lettere di conferma a terzi, la partecipazione agli inventari fisici, la verifica della consistenza di cassa e dei titoli in portafoglio; gli scambi di informazioni con il collegio sindacale, l'Organismo di Vigilanza ex D.Lgs. 231/2001; l'acquisizione di informazioni dal personale aziendale, ecc.

È possibile, inoltre inserire una descrizione delle modalità di svolgimento delle verifiche della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Esempi di possibili descrizioni aventi riguardo le principali procedure da svolgere con riferimento alle voci di bilancio sono le seguenti:

- .. **crediti**: analisi e verifica dei crediti mediante esame dei documenti di supporto ed ottenimento di conferma scritta da parte di debitori scelti a campione ed esame delle eventuali voci non concordanti. Verifica della congruità del fondo svalutazione crediti. Verifica della corretta applicazione del principio di competenza;
- .. **rimanenze**: osservazione a campione degli inventari fisici. Verifica della continuità di applicazione dei criteri di valutazione e sondaggi sulla valorizzazione. Verifica della corretta applicazione del principio della competenza;
- .. **banche e istituti finanziari**: richiesta di conferma diretta da parte degli istituti di credito dei relativi saldi e rapporti in essere. Verifica, con il metodo del campione, degli stati di concordanza dei saldi dei vari conti esposti nella contabilità con gli estratti conto delle banche. Verifica della corretta applicazione del principio della competenza].

4. Relazione di revisione

La relazione che sarà emessa sul bilancio della società sarà redatta secondo quanto previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

5. Carte di lavoro

Le carte di lavoro da me predisposte, su qualsiasi formato, o acquisite dalla Vostra società o da terzi a supporto dell'attività di revisione oggetto del presente incarico, saranno di mia proprietà e tutte le informazioni in esse contenute saranno da me considerate strettamente riservate e confidenziali e conseguentemente trattate. Qualsiasi richiesta di consultazione delle mie carte di lavoro da parte vostra o di terzi verrà trattata nei limiti e con le modalità previste dai principi di revisione internazionali ISA Italia.

6. Tempistica degli interventi di revisione

Il mio intervento sarà programmato sulla base delle ragionevoli esigenze della Vostra direzione amministrativa, nonché del presupposto che la documentazione da esaminare mi venga resa disponibile tempestivamente ed in tempo utile al fine di effettuare le verifiche nei periodi di seguito individuati. Per i controlli sul bilancio d'esercizio avrò riguardo, ove possibile, alle esigenze della Vostra direzione amministrativa, tenendo comunque presente i termini di rilascio delle mie relazioni nel presupposto che la documentazione oggetto di esame mi sia resa disponibile nei tempi previsti dalla normativa medesima, in ogni caso, in tempi congrui per permettermi di effettuare un esame adeguato e completo della stessa, prima del deposito del bilancio presso la sede sociale. Per i controlli da eseguirsi ai sensi ed in conformità all'art. 14 D.Lgs. 39/2010, i miei interventi avranno luogo nel corso dell'esercizio con periodicità, in linea di massima, trimestrale ed avranno ad oggetto la regolare tenuta della contabilità sociale. La Vostra società avrà cura di fornirmi tutta la collaborazione, l'assistenza ed il supporto necessario ed utile al corretto e puntuale svolgimento dell'incarico, ivi incluso il libero accesso mio e del mio personale incaricato alle Vostre banche dati e la disponibilità dei vostri centri elaborazione dati all'utilizzo del nostro software di supporto all'attività di revisione.

... omissis ...