REVISIONE LEGALE E VIGILANZA

2026/2027

Collana Ratio in tasca
I manuali operativi del Sistema Ratio
17

Sistema RATIO
Centro Studi Castelli Srl

REVISIONE LEGALE E VIGILANZA

Procedure, controlli e strumenti operativi per revisori e sindaci

A cura di
Brixia Revisione S.r.l.

SistemaRATIO
Centro Studi Castelli Srl

Indice sistematico

PARTE I - AREA REVISIONE

Capitolo 1 - Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico

📎	Verifiche preliminari all'accettazione dell'incarico	*Pag. 12*
	Verifica dell'indipendenza del revisore	*Pag. 18*
	Definizioni del codice italiano di etica e indipendenza	*Pag. 22*
	Attività utili alla comprensione dell'impresa	*Pag. 26*
📎	Obbligo di conoscenza dell'impresa	*Pag. 28*
📎	Accettazione e mantenimento dell'incarico di revisione legale	*Pag. 32*
📎	Lettera di incarico per attività di revisione	*Pag. 38*
	Tool excel per la gestione degli incarichi di revisione legale	*Pag. 43*
	Corruzione e compensi illegali nella revisione	*Pag. 48*
	Regime di responsabilità dei revisori legali	*Pag. 50*
	Obblighi antiriciclaggio nella revisione contabile	*Pag. 53*
	Diverse forme di cessazione dell'incarico di revisione	*Pag. 57*

Capitolo 2 - Elaborazione, archiviazione e conservazione dei documenti

📎	Documentazione delle carte di lavoro nella revisione	*Pag. 59*
	Limiti temporali per modifica delle carte di lavoro	*Pag. 63*
	ChatGPT e revisione legale	*Pag. 66*

Capitolo 3 - Calcolo della materialità

	Calcolo della materialità	*Pag. 71*

Capitolo 4 - Pianificazione della revisione

	Cinque fasi della revisione legale	*Pag. 76*
	Fasi del processo di revisione	*Pag. 80*
📎	Elementi probativi e procedure di revisione	*Pag. 82*
	Adeguatezza del quadro di riferimento adottato dall'impresa	*Pag. 88*
	Organizzazione della revisione e strumenti operativi	*Pag. 90*
	Classificazione e analisi dei rischi	*Pag. 93*
	Mappatura dei rischi aziendali	*Pag. 97*
📎	Pianificazione dell'attività di revisione	*Pag. 99*
📎	Piano di revisione legale nelle piccole società immobiliari	*Pag. 104*
📎	Revisione imprese con contabilità esternalizzata	*Pag. 110*
	Strategia e piano di revisione	*Pag. 114*
	Procedure di analisi comparativa	*Pag. 116*
	Pianificazione delle verifiche periodiche nelle S.r.l.	*Pag. 121*
📎	Procedure di campionamento nella revisione	*Pag. 123*
	Compiti del revisore per prevenire la crisi d'impresa	*Pag. 128*

Capitolo 5 - Verifica del sistema del controllo interno

📎	Verifica del sistema di controllo interno	*Pag. 131*
📎	Relazione del revisore sulle carenze nel sistema di controllo interno	*Pag. 137*
📎	Verifiche della regolare tenuta della contabilità	*Pag. 141*
	Adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili secondo la UNI/PdR 167	*Pag. 146*
📎	Verifica degli adeguati assetti	*Pag. 152*
	Ruolo dei revisori nella crisi d'impresa dopo il correttivo-ter	*Pag. 155*
	Prevenzione frodi aziendali	*Pag. 159*

Capitolo 6 - Revisione dei saldi di apertura

	Analisi saldi di apertura delle immobilizzazioni	*Pag. 161*
	Verifica correttezza saldi di apertura	*Pag. 164*
📎	Verifiche dei saldi di apertura da parte del revisore	*Pag. 168*
📎	Scambio di informazioni revisore entrante/uscente	*Pag. 173*

Capitolo 7 - Ciclo attivo

📎	Procedura di verifica del ciclo attivo	*Pag. 179*
	Verifiche crediti commerciali nelle nano-imprese	*Pag. 186*
	Revisione legale dei crediti commerciali	*Pag. 192*
📎	Circolarizzazione clienti e controllo del revisore delle risposte ricevute	*Pag. 197*
	Rilevazione e valutazione dei ricavi	*Pag. 202*
	Esempi e aspetti operativi del principio OIC 34	*Pag. 208*

Capitolo 8 - Ciclo passivo

	Controllo interno del ciclo degli acquisti	*Pag. 211*
📎	Procedura di verifica del ciclo passivo	*Pag. 216*
	Debiti commerciali	*Pag. 221*
📎	Circolarizzazione fornitori e controllo del revisore delle risposte ricevute	*Pag. 226*

Capitolo 9 - Ciclo produzione

📎	Procedure di inventario di magazzino	*Pag. 231*
	Test del revisore nel cut-off ciclo attivo	*Pag. 237*
	Rimanenze di magazzino - Valorizzazione	*Pag. 239*
📎	Procedure di revisione per lavori in corso su ordinazione	*Pag. 244*

Capitolo 10 - Ciclo partecipazioni e titoli di debito

📎	Controllo della distribuzione di acconti su dividendi	*Pag. 250*
	Valutazione e rilevazioni successive dei titoli immobilizzati	*Pag. 254*
	Procedure per operazioni con parti correlate	*Pag. 256*
	Controlli del revisore su partecipazioni	*Pag. 261*

Capitolo 11 - Ciclo immobilizzazioni immateriali e materiali

📎	Procedura di validità applicate alle immobilizzazioni immateriali	*Pag. 265*
📎	Svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali	*Pag. 270*
📎	Procedura di validità per immobilizzazioni materiali	*Pag. 276*
	Revisione dei cespiti destinati alla vendita	*Pag. 281*

Capitolo 12 - Ciclo tesoreria e finanza

	Verifiche su acconti, depositi cauzionali e caparre	*Pag. 284*
📎	Revisione legale su saldi bancari, mutui e finanziamenti in essere	*Pag. 289*
📎	Procedura di validità applicate all'area cassa e banche	*Pag. 294*
	Accesso centrale rischi per sindaci e revisori	*Pag. 299*

Capitolo 13 - Ciclo risorse umane

📎	Revisione legale dell'area lavoro	*Pag. 301*
📎	Procedura di validità applicate alla gestione del personale dipendente	*Pag. 307*
📎	Fondo TFR e debiti VS personale dipendente	*Pag. 312*

Capitolo 14 - Controlli periodici

	Verifiche regolare tenuta contabilità sociale	*Pag. 318*
📎	Verifica disponibilità liquide durante i controlli periodici	*Pag. 320*
	Verifiche regolare tenuta di libri e registri contabili	*Pag. 324*

Capitolo 15 - Altre aree di bilancio

📎	Controllo della regolarità delle posizioni assicurative	*Pag. 326*
	Procedure di revisione per il patrimonio netto	*Pag. 329*
	Copertura perdite e utilizzo delle riserve	*Pag. 334*
	Controllo delle scritture di assestamento e di integrazione	*Pag. 339*
📎	Verifiche nell'area imposte	*Pag. 344*
📎	Verifiche su strumenti finanziari derivati	*Pag. 348*
📎	Procedura di revisione per fondo rischi e oneri	*Pag. 353*
	Frodi nella revisione contabile del bilancio	*Pag. 357*
	Procedure di revisione su altri crediti esigibili entro l'esercizio	*Pag. 359*
	Crediti e debiti tributari	*Pag. 361*
	Conto economico: test di conformità e test di validità	*Pag. 368*
	Corretta rilevazione dei ratei e risconti	*Pag. 372*
📎	Casi particolari di revisione del bilancio	*Pag. 377*
📎	Debiti verso soci per finanziamenti	*Pag. 381*

Capitolo 16 - Conclusione del lavoro

📎	Procedure di completamento della revisione	*Pag. 385*
	Valutazione errori identificati nella revisione	*Pag. 391*
	Fatti a conoscenza del revisore dopo l'approvazione del bilancio	*Pag. 394*
	Comunicazione del revisore con organi di governance	*Pag. 396*
📎	Attestazioni della direzione	*Pag. 401*
	Presentazione del bilancio	*Pag. 403*
	Gestire le segnalazioni di condotte illecite	*Pag. 409*
📎	Procedure di revisione sulla continuità aziendale	*Pag. 413*
	Procedura di revisione applicate alla relazione sulla gestione	*Pag. 419*
	Verifiche sugli schemi di bilancio	*Pag. 423*
📎	Eventi successivi alla chiusura del bilancio	*Pag. 429*
	Controlli del MEF sulla qualità del lavoro di revisione legale	*Pag. 435*
	Utilizzo del lavoro di un esperto nella revisione	*Pag. 440*

Capitolo 17 - Emissione opinion

Procedure di revisione ed effetti sulla relazione finale *Pag. 444*
Lettera di attestazione e relazione di revisione *Pag. 446*
Giudizio negativo nella relazione di revisione *Pag. 453*
Giudizio di revisione in presenza di eventi successivi *Pag. 457*
Utilizzo della firma elettronica nella revisione contabile *Pag. 461*

Capitolo 18 - Altre attività accessorie alla revisione del bilancio d'esercizio

Certificazione credito R&S da parte del revisore *Pag. 464*
Sottoscrizione dichiarazione fiscale ai fini delle compensazioni *Pag. 470*
Attestazione del rispetto dei financial covenants *Pag. 475*
Procedure di revisione sul bilancio consolidato *Pag. 479*
Rateazione debiti tributari e relazione del revisore *Pag. 484*

Capitolo 19 - Revisione dei bilancio di sostenibilità ESG

ESRS 1 e 2 nella limited assurance su un report di sostenibilità *Pag. 488*
Revisori di sostenibilità: come ripensare il servizio dopo il pacchetto omnibus *Pag. 491*
Revisione di sostenibilità e informativa tassonomica *Pag. 493*
Domanda di abilitazione per i revisori della sostenibilità *Pag. 495*
Relazione limitata alla rendicontazione di sostenibilità *Pag. 497*
Attestazioni ESG della direzione *Pag. 503*
Criteri per la verifica dell'analisi di doppia materialità *Pag. 505*

Capitolo 20 - Adempimenti - MEF

Contributo annuale di iscrizione per revisori legali *Pag. 507*
Sistema sanzionatorio per i revisori legali *Pag. 508*

PARTE II - AREA VIGILANZA

Capitolo 1 - Assetto e organizzazione del Collegio Sindacale

Composizione *Pag. 512*
Nomina, accettazione e cumulo degli incarichi *Pag. 515*
Requisiti di indipendenza e criteri di adeguatezza del compenso *Pag. 519*
Cessazione *Pag. 526*
Passaggio di consegne *Pag. 531*
Segretezza e riservatezza *Pag. 534*
Ruolo del collegio fra vigilanza e riservatezza *Pag. 536*
Regole di funzionamento interno e modalità decisionali *Pag. 540*
Ruolo del presidente e coordinamento dei lavori *Pag. 544*
Libro delle adunanze del collegio sindacale *Pag. 548*

Capitolo 2 - Pianificazione e svolgimento dell'attività di vigilanza

	Finalità, approccio e metodologia della vigilanza	*Pag. 551*
	Compiti dell'organo di controllo	*Pag. 555*
	Classificazione e analisi dei rischi	*Pag. 557*
	Mappatura dei rischi aziendali	*Pag. 561*
	Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto	*Pag. 563*
	Verifiche regolare tenuta di libri e registri contabili	*Pag. 566*
	Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione	*Pag. 568*
	Verifica corretto utilizzo dei contributi pubblici	*Pag. 572*
	Vigilanza sulla gestione del rischio fiscale	*Pag. 574*
	Controlli in tema di privacy	*Pag. 578*
	Attività di vigilanza e sicurezza sul lavoro	*Pag. 582*
	Verifica dei sindaci sulle operazioni infragruppo	*Pag. 587*
	Controllo del collegio sindacale sul conflitto di interessi dell'amministratore	*Pag. 590*
	Vigilanza sulla rendicontazione di sostenibilità	*Pag. 594*
	Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile	*Pag. 597*
📎	Verifica degli adeguati assetti	*Pag. 603*
	Adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili secondo la UNI/PdR 167	*Pag. 606*
	Adeguatezza e funzionamento dell'assetto organizzativo negli ETS	*Pag. 612*
	Adeguatezza del modello organizzativo 231	*Pag. 616*
	Reati societari 231 e attività di vigilanza	*Pag. 619*
	Vigilanza in ordine al bilancio d'esercizio e alla relazione sulla gestione	*Pag. 623*
	Vigilanza in ordine al bilancio consolidato	*Pag. 626*
	Vigilanza dell'organo di controllo sull'istituzione del whistleblowing	*Pag. 628*

Capitolo 3 - Flussi informativi, coordinamento e ambiti speciali

	Partecipazione alle riunioni degli organi sociali	*Pag. 633*
	Ruolo dell'organo sindacale nelle assemblee dei soci	*Pag. 640*
	Acquisizione di informazioni dall'organo amministrativo	*Pag. 644*
	Scambio di informativa con il revisore legale	*Pag. 646*
	Rapporti con la funzione di controllo interno e l'organismo di vigilanza	*Pag. 649*
	Obblighi informativi del collegio sindacale verso l'organismo di vigilanza	*Pag. 652*
	Illeciti del personale e indagini interne	*Pag. 656*
	Vigilanza nell'ambito di un gruppo di imprese	*Pag. 660*
	Attività del collegio sindacale nelle operazioni straordinarie e in altre vicende societarie	*Pag. 663*
	Attività del collegio sindacale nella crisi d'impresa	*Pag. 664*

Capitolo 4 - Interventi, poteri ispettivi, obblighi di reazione e responsabilità del Collegio Sindacale

Poteri di ispezione, controllo e richiesta di informazioni *Pag. 668*

Poteri/doveri di reazione *Pag. 671*

Limitazione della responsabilità civile dell'organo di controllo societario *Pag. 676*

Responsabilità del collegio sindacale nei reati societari *Pag. 680*

Capitolo 5 - Relazione dei sindaci e i pareri/proposte

Relazione all'assemblea dei soci *Pag. 684*

Pareri e proposte del collegio sindacale *Pag. 688*

Proposta motivata di nomina del revisore da parte del collegio sindacale *Pag. 694*

Capitolo 6 - Normativa antiriciclaggio

Collegio sindacale e normativa antiriciclaggio *Pag. 698*

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
G. Beschi, L. Binda, P. Bisi,
E. Fracassi, C. Quiri, L. Reina

Coordinamento scientifico
Stefano Zanon e Roberto Stanghellini

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
Brixia Revisione S.r.l.

Stampa
Grafica Sette Srl - Via P.G. Piamarta, 61 - Bagnolo Mella (BS) - Tel. 030/6820600 - Sito web: www.seventyseven.biz

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via F. Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge. La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione. Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.

I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.

Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni. Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

*****Riproduzione vietata*****

Informativa privacy
Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati.
Per i diritti di cui all'art. 7 D. Lgs. 196/2003 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - Fax 0376-770151 - **privacy@gruppocastelli.com**
I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo www.ratio.it/privacy

Parte I

AREA REVISIONE

VERIFICHE PRELIMINARI ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

SOMMARIO

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

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	Nella revisione legale, l'indipendenza costituisce la condizione imprescindibile e preliminare da cui discende la credibilità dell'intero processo di attestazione. Il revisore legale e la società di revisione incaricati della revisione dei conti di una società devono pertanto mantenere una posizione di assoluta autonomia rispetto al soggetto revisionato, astenendosi da qualsiasi forma di coinvolgimento nel relativo processo decisionale, così da garantire obiettività, imparzialità e affidabilità del giudizio professionale espresso.
	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. Il revisore deve valutare il rispetto dei requisiti di indipendenza e di assenza di conflitto di interesse non solo con riferimento alla propria persona, ma anche alla rete professionale di appartenenza.
	Minacce	Successivamente si passa all'analisi sostanziale delle 5 minacce codificate dal *Code of Ethics* (*self-review*, *self-interest*, *advocacy*, *familiarity* e *intimidation*), 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 *cooling-off period*, 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.	

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

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.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 — Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico

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.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

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 aggravi 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 ritengano 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.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

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 ...

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA DEL REVISORE

SOMMARIO

- TIPOLOGIA DI MINACCE ALL'INDIPENDENZA DEL REVISORE
- APPROFONDIMENTI
- ATTIVITÀ DA SVOLGERE E DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

Art. 10 D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 *- (ISA Italia) 200 - (ISQM Italia) 1 - (ISA Italia) 220*

Prima di accettare l'incarico e nel corso dello stesso il revisore deve verificare se tra lui, o la rete a cui appartiene, e la società sottoposta a revisione sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro, o di altro genere, dirette o indirette, dalle quali l'indipendenza potrebbe risultare influenzata.
Le minacce all'indipendenza possono riguardare rischi di auto riesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere. Il revisore e la sua rete professionale devono essere in posizione di indipendenza sia formale sia sostanziale.
L'autonomia del revisore rispetto all'impresa sottoposta a controllo, tutela la sua possibilità di elaborare un giudizio professionale libero da pressioni o interferenze idonee a comprometterne l'imparzialità. Tale indipendenza consolida la sua attitudine ad operare con integrità, a mantenere obiettività nelle valutazioni e ad adottare un costante atteggiamento di scetticismo professionale nello svolgimento dell'incarico.

TIPOLOGIA DI MINACCE ALL'INDIPENDENZA DEL REVISORE

AUTORIESAME	⇨ La minaccia si verifica quando un revisore si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare. ⇨ • Esempi di servizi assolutamente vietati sono riconducibili a: .. servizi contabili; .. preparazione documenti giustificativi; .. progettazione e realizzazione di sistemi informativi, contabili, amministrativi e finanziari; .. coinvolgimento nei processi decisionali della direzione; .. servizio di ricerca di personale dipendente.
INTERESSE PERSONALE	⇨ • La minaccia si verifica quando il revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che, a un terzo ragionevole e informato, può apparire influente sullo svolgimento dell'attività di revisione e sui risultati della stessa in condizioni di indipendenza. • Ne sono esempi i casi di interessi finanziari diretti o indiretti, di eccessiva dipendenza dei corrispettivi percepiti dall'incarico, dell'esistenza di onorari arretrati.
ESERCIZIO DEL PATROCINIO LEGALE	⇨ La minaccia si verifica **quando un revisore assume funzioni di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte** a sostegno o contro la posizione della società soggetta a revisione in una controversia.
FAMILIARITÀ E FIDUCIA ECCESSIVA	⇨ • **La minaccia si verifica quando il revisore è eccessivamente sensibile** all'interesse della società sottoposta a revisione e ciò può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni. • Si pensi, ad esempio, al caso di rapporti familiari o di rapporti protratti a lungo nel tempo.
INTIMIDAZIONE	⇨ La minaccia si verifica quando un revisore possa non avere l'appropriata oggettività a causa di indebite pressioni o minacce, incluse quelle relative a tentativi di influenzare indebitamente la propria attività di revisione.
INDIPENDENZA FINANZIARIA	⇨ • Nel valutare l'indipendenza del revisore **assume una notevole importanza la definizione del corrispettivo relativo all'incarico** che, ai sensi dell'art. 10, c. 9 D.Lgs. 39/2010, non può: .. essere subordinato ad alcuna condizione; .. essere stabilito in funzione dei risultati di revisione; .. dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.
MANCATO PAGAMENTO DEL COMPENSO	⇨ • Questa situazione **potrebbe rappresentare una minaccia all'indipendenza del revisore**, soprattutto in presenza di corrispettivi arretrati di importo significativo. • In questo caso, infatti, il mancato incasso del corrispettivo potrebbe essere "interpretato" come la concessione di un finanziamento da parte del revisore alla società revisionata.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

APPROFONDIMENTI

DEFINIZIONI

- **Sistemi di salvaguardia**
  - Devono essere documentati nelle carte di lavoro i sistemi di salvaguardia, laddove esistono, poiché il revisore ha percepito una minaccia di indipendenza, ma vuole spiegare il motivo per cui si accetta l'incarico.
  - **Esempi di misure di salvaguardia specifiche dell'incarico nell'ambiente di lavoro sono a titolo non esaustivo**:
    - la presenza di un soggetto abilitato alla revisione non coinvolto nell'incarico non di *assurance* che possa riesaminare il lavoro svolto;
    - la consultazione di un soggetto terzo indipendente, quale autorità di vigilanza competente oppure un altro soggetto abilitato alla revisione;
    - il coinvolgimento di un soggetto abilitato alla revisione legale affinché esegua *ex novo* o ripercorra una parte dell'incarico;
    - la rotazione dei partner chiave dell'incarico.
- **Rete professionale**
  - Per rete professionale si intende una struttura più ampia finalizzata alla cooperazione che rientra anche in una sola delle seguenti fattispecie:
    - persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi;
    - è riconducibile a una proprietà, un controllo e una direzione comune;
    - condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune o l'utilizzo di una denominazione ed un marchio comune oppure una parte significativa delle risorse professionali.
- **Periodo di raffreddamento**
  - Il revisore, cessato l'incarico di revisione, non è libero di diventare immediatamente consulente della società, diventarne amministratore, essere nominato dirigente o assumere determinate cariche all'interno della società a meno che non sia trascorso almeno un anno dal momento in cui sia cessato l'incarico di revisione.
  - Il motivo è da ricercare nel fatto che in vista di un cospicuo contratto di consulenza o l'ingresso nel board della società possano di fatto condizionare l'operato del revisore.
- **Scettiscismo professionale**
  - Atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi. Lo scettiscismo professionale deve essere mantenuto per tutta la durata della revisione contabile, in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value (valore equo), la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento - going concern).

ATTIVITÀ DEL REVISORE

- **Registrazione servizi diversi**
  - Il revisore deve mantenere una registrazione dettagliata per ogni cliente sottoposto a revisione legale, nella quale vengono riportati il nome della società, l'indirizzo, i corrispettivi per la revisione legale e anche per ulteriori servizi.
  - Tali dati possono essere anche riepilogati in un foglio Excel, che permette di presentare le informazioni in modo strutturato, tracciabile e facilmente verificabile, in vista dei controlli di qualità che a breve dovrebbe iniziare.
- **Monitoraggio dell'indipendenza**
  - Il revisore legale o la società di revisione è tenuta a valutare l'indipendenza e l'assenza di incompatibilità non solo prima di accettare, ma anche durante la fase di mantenimento dell'incarico.
  - L'indipendenza non è un semplice adempimento formale iniziale, ma una condizione **costante** (formale e sostanziale) che deve essere mantenuta durante l'intera durata dell'incarico.
- **Documentazione del lavoro**
  - Terminata la fase di valutazione, il revisore dovrà documentare nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per mitigare tali rischi. In particolare, dovrà compilare il **"Modulo di attestazione di indipendenza"**.
- **Responsabilità**
  - Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione contabile a lui assegnato. È responsabilità del soggetto abilitato alla revisione quella di stabilire direttive e procedure adatte a garantire una ragionevole sicurezza che il soggetto medesimo e il suo personale si conformino ai principi etici applicabili, inclusi quindi quelli relativi all'indipendenza. Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, di aspetti che indicano che membri del team di revisione non hanno rispettato i principi etici applicabili, il responsabile dell'incarico, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 **Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico**

ATTIVITÀ DA SVOLGERE E DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA IN FASE DI ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

• Già in fase di accettazione dell'incarico di revisione, il revisore dovrà compilare un **memorandum relativo alla verifica dell'indipendenza, da archiviare nelle carte di lavoro**.

Esempio	**Memorandum di verifica dell'indipendenza** **Obiettivo**: in ottemperanza alle normative vigenti ed ai principi di revisione applicabili, verificare il possesso del requisito dell'indipendenza da parte di tutti i componenti del team di revisione. **Lavoro svolto**: nel corso delle nostre indagini preliminari relative all'accettazione dell'incarico di revisione ai sensi di legge del bilancio civilistico della società Gamma S.r.l. al 31.12.20XX, ho valutato, sulla scorta delle attività svolte anche con riferimento alla rete professionale di appartenenza, l'esistenza di eventuali problematiche di incompatibilità connesse con l'accettazione dello stesso sulla base dei seguenti elementi: .. esistenza di rapporti societari con la Società o entità alla stessa correlate; .. esistenza rapporti di parentela con i soci e con il personale direttivo della società; .. esistenza di altri rapporti di parentela che possono mettere in dubbio l'indipendenza dei componenti del team di revisione e dei componenti la sua rete professionale rispetto alla società; .. concessione di finanziamenti da parte della società o di entità ad essa correlate a favore di alcun candidato sindaco-revisore o di uno dei soggetti appartenenti alla rete; .. esistenza di altri rapporti economici che possano determinare conflitti di interesse; .. esistenza di rapporti di lavoro subordinato o di collaborazione dei candidati sindaci-revisori e dei componenti la loro rete professionale a favore della società e di sue parti correlate; .. detenzione di strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno della società e nelle società facenti parte dello stesso gruppo da parte dei candidati sindaci-revisori e dei soggetti appartenenti alla loro rete professionale; .. appartenenza dei componenti la rete professionale dei candidati sindaci-revisori o di altri soggetti che potrebbero influenzarli, in organi di amministrazione, o in altri ruolo che potrebbero comprometterne l'obiettività, della società o di sue parti correlate; .. prestazione di servizio di patrocinio legale a favore della società o di entità alla stessa correlate da parte dei candidati sindaci-revisori o di appartenenti alla loro rete professionale; .. prestazione di altri servizi a favore della società o di entità alla stessa correlate da parte dei candidati sindaci-revisori o di appartenenti alla loro rete professionale che possono minacciare l'indipendenza; .. esistenza di altre fattispecie che possono mettere in dubbio l'indipendenza o creare conflitti di interessi ai sensi dell'art. 10 D.Lgs. 39/2010 e dei principi di revisione (ISA Italia) 200 e 220. **Conclusioni**: le analisi effettuate e sopra sintetizzate consentono di concludere che non sono individuate problematiche di incompatibilità o conflitto di interessi con il potenziale cliente. Si ritiene, pertanto, di procedere con la presentazione della proposta di revisione per il triennio 20XX/20XX+2. Saranno richieste e conservate nelle carte di lavoro (*Permanent File*) le necessarie dichiarazioni di indipendenza da parte degli altri componenti del team di revisione (altri sindaci-revisori, collaboratori, ausiliari, dipendenti, ecc.).

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

MODULO DI ATTESTAZIONE DELL'INDIPENDENZA

- Una volta terminata la fase di valutazione, il revisore dovrà compilare l'apposita attestazione di indipendenza formalizzata nella carta di lavoro di seguito riportata.

Esempio	**Carta di lavoro sull'attestazione dell'indipendenza** Io sottoscritto Dott. Mario Bianchi, dottore commercialista e revisore legale dei conti in Chieti (CH) **DICHIARO** di avere letto e compreso le norme ed i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati: .. art. 2409-quinquies c.c.; .. art. 10 D.Lgs. 39/2010; .. tit. I, art. 9 Codice Deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili; .. codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti; .. principi di revisione internazionali (ISA Italia) 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali" e 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio". **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 la mia indipendenza. È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.

CASO DI SINDACI-REVISORI

- **Valutazione**
  - Con particolare riferimento ai sindaci-revisori, i requisiti di indipendenza e di assenza di conflitti di interesse devono essere valutati anche con riferimento agli artt. 2382 e 2399 c.c.
- **Casi di ineleggibilità**
  - **Nel dettaglio, non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio**:
    - .. coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 2382 c.c.;
    - .. il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;
    - .. coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.
- **Collegio sindacale**
  - Anche nell'ambito del collegio sindacale l'istituzione e il funzionamento delle procedure di indipendenza competono a ciascun revisore.

SANZIONI

- La mancanza di indipendenza è sanzionata in modo importante.
- Oltre all'aggravamento delle responsabilità del revisore, il fatto che il revisore non sia indipendente comporta non solo il non diritto al percepire gli onorari ma anche la restituzione di quanto percepito indebitamente; il revisore dovrà restituire i compensi che fino a quel momento ha percepito.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 | **Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico**

DEFINIZIONI DEL CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Artt. 9, c. 1, 9-bis, c. 2, 10, c. 12 D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 *- Determina MEF-RGS-RR 127 del 23.03.2023*
Documento di ricerca 28.11.2023 FNC

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha reso disponibile, sul proprio sito istituzionale, un documento di ricerca relativo al Codice italiano di etica e indipendenza, riservato ai revisori legali, sulla scia della Determina MEF-RGS-RR 127 del 23.03.2023, la quale ha fissato i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale e di indipendenza e obiettività di cui al D.Lgs. 39/2010, come modificato dal D.Lgs. 135/2016. Tali principi costituiscono il "Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti". I soggetti iscritti al registro dei revisori legali, nell'esercizio dell'attività di revisione legale, sono tenuti ad osservare il contenuto del citato Codice; conseguentemente, il documento elaborato dal Cndcec costituisce un fondamentale punto di riferimento del framework normativo e regolamentare del revisore legale dei conti. Il Codice italiano di etica e indipendenza elaborato da Assirevi, Cndcec e INRL3, congiuntamente al MEF e alla Consob, è entrato in vigore a partire dalle revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1.01.2023 o successivamente e integra e sostituisce la precedente versione, pubblicata nel corso del 2018, che regolamentava i principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, e non gli aspetti legati all'indipendenza del revisore. Infatti, come emerge dal titolo attribuito alla nuova versione del Codice, emerge chiaramente come tale documento vada a sostituire e integrare il precedente Codice del 2018, nonché la volontà di equiparare gli aspetti deontologici e quelli legati alla sfera dell'indipendenza del revisore. Si segnala, altresì, che insieme al Codice Italiano di Etica e Indipendenza sono stati pubblicati, con la medesima Determina, l'Introduzione, il Glossario e la Guida al Codice Italiano di Etica e Indipendenza. Ulteriori aspetti del menzionato Codice saranno trattati nei prossimi numeri della rivista.

SCHEMA DI SINTESI

CONTENUTO DEL CODICE ⇨

- **Parte 1**:
  - conformità al Codice, Principi fondamentali e Quadro concettuale;
  - contiene le regole e le linee guida, incluso il quadro concettuale di riferimento, per consentire al soggetto abilitato alla revisione di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale ed i principi deontologici fondamentali per il soggetto abilitato alla revisione (integrità - obiettività - formazione, competenze e diligenze professionali - riservatezza - comportamento professionale).
- **Parte 2**:
  - "Professional Accountants in Business";
  - la sezione non è stata tradotta in quanto indirizzata ai professional accountants in business, vale a dire a quei professional accountants che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione.
- **Parte 3**:
  - soggetti abilitati alla revisione;
  - stabilisce le regole e le linee guida per i soggetti abilitati alla revisione nell'applicazione del quadro concettuale, che si applicano a tutti i soggetti abilitati alla revisione.
- **Parte 4A**:
  - indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata;
  - stabilisce le regole e le linee guida che si applicano ai soggetti abilitati alla revisione nello svolgimento di incarichi di revisione e di revisione limitata, in particolare sulle modalità di applicazione del quadro concettuale per mantenere l'indipendenza nello svolgimento di tali incarichi.

FINALITÀ E SCOPO

⇨ Il Codice italiano di etica e indipendenza è **rivolto solo ai soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti** quando svolgono incarichi di revisione legale.

⇨ **È stato mantenuto il termine "*assurance*"**, in quanto il medesimo Codice trova altresì applicazione quando i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti svolgono eventuali altri incarichi di *assurance,* per i quali la normativa primaria o secondaria o i provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale.

⇨
- **È stato mantenuto il riferimento alla revisione limitata, poiché il medesimo Codice si applica anche quando i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti:**
  - svolgono eventuali incarichi di revisione limitata per i quali la normativa primaria o secondaria o i provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale;
  - in sede di conferimento di detti incarichi, sia espressamente previsto che il soggetto incaricato si attenga ai principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

APPROFONDIMENTI

GLOSSARIO

• Di seguito si propongono le definizioni concettuali quali desumili dalla fonte, ossia il Documento di ricerca elaborato dal Cndcec.

Termine	Definizione
Ente collegato	**Un ente su cui il cliente di revisione esercita un'influenza notevole.** Ai sensi dell'art. 2359 c.c., l'influenza notevole si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno 1/5 dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.
Ente consociato	• Ente che si caratterizza per **una delle seguenti relazioni con il cliente**: a) un ente che esercita un controllo diretto o indiretto sul cliente se il cliente è rilevante per tale ente; b) un ente con un interesse finanziario diretto nel cliente, se tale ente ha un'influenza notevole sul cliente e l'interesse nel cliente è rilevante per tale ente; c) un ente in cui il cliente, o un ente controllato direttamente o indirettamente dal cliente, ha un interesse finanziario diretto che gli attribuisce un'influenza notevole su tale ente, e l'interesse è rilevante per il cliente e per il suo ente controllato; d) un ente che è sotto il comune controllo con il cliente se tale ente e il cliente sono entrambi rilevanti per l'ente che li controlla.
Ente controllato	Un ente su cui il cliente ha un **controllo diretto o indiretto**.
Gruppo di *assurance*	• **Tutti i componenti del team dell'incarico di assurance.** • **Tutti gli altri soggetti che, all'interno del soggetto abilitato alla revisione o della sua rete, possono direttamente influenzare l'esito dell'incarico di assurance**, ivi inclusi coloro i quali: .. propongono la remunerazione del responsabile dell'incarico di assurance o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo sullo stesso in relazione allo svolgimento dell'incarico di assurance; .. forniscono consultazioni su questioni di natura tecnica o specifiche di settore, in relazione a operazioni o atti o fatti connessi all'incarico di *assurance*; .. effettuano attività di controllo o di riesame della qualità in relazione allo specifico incarico, prima dell'emissione della relazione o alla data della medesima.
Gruppo di revisione	• **Tutti i componenti del team dell'incarico di revisione.** • **Tutti gli altri soggetti che, all'interno del soggetto abilitato alla revisione, possono direttamente influenzare l'esito dell'incarico di revisione**, ivi inclusi coloro i quali: .. propongono la remunerazione del responsabile dell'incarico o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo sullo stesso in relazione allo svolgimento dell'incarico di revisione, nonché coloro che si trovano a livelli gerarchicamente sovra ordinati al responsabile dell'incarico, fino al soggetto che è a capo del soggetto abilitato alla revisione; .. forniscono consultazioni su questioni di natura tecnica o specifiche di settore, in relazione a operazioni o atti o fatti connessi all'incarico; .. effettuano attività di controllo o di riesame della qualità in relazione allo specifico incarico, prima della emissione della relazione o alla data della medesima. • Tutti coloro i quali, nell'ambito di un soggetto appartenente alla rete, possono influenzare direttamente l'esito dell'incarico di revisione.

GLOSSARIO
(segue)

Termine	Definizione
Gruppo di revisione limitata	• **Tutti i componenti del team per l'incarico di revisione limitata.** • **Tutti gli altri soggetti che all'interno del soggetto abilitato alla revisione possono influenzare direttamente l'esito dell'incarico di revisione limitata**, ivi inclusi coloro i quali: ‥ propongono la remunerazione del responsabile dell'incarico o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo sullo stesso in relazione allo svolgimento dell'incarico di revisione limitata, inclusi coloro che si trovano a livelli gerarchicamente sovra ordinati al responsabile dell'incarico, fino al soggetto che è a capo del soggetto abilitato alla revisione; ‥ forniscono consultazioni su questioni di natura tecnica o specifiche di settore in relazione a operazioni, atti o fatti connessi all'incarico; ‥ effettuano attività di controllo o di riesame della qualità in relazione allo specifico incarico, prima della emissione della relazione o alla data della medesima. • Tutti coloro i quali, nell'ambito di un soggetto appartenente alla rete, possono influenzare direttamente l'esito dell'incarico di revisione limitata.
Incarico di *assurance*	Incarico in cui, all'esito delle procedure adottate in esecuzione dello stesso e sulla base degli elementi acquisiti, sono **espresse conclusioni con il fine di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori, diversi dal soggetto responsabile**, sul fatto che il risultato della valutazione o della misurazione dell'oggetto dell'incarico è conforme a determinati criteri di riferimento. Rientrano tra gli incarichi di *assurance* gli incarichi di revisione, gli incarichi di revisione limitata e gli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione (per le linee guida sugli incarichi di *assurance* si veda l'*International Framework for Assurance Engagements* emanato dall'*International Auditing and Assurance Standards Board* che descrive gli elementi e gli obiettivi di un incarico di *assurance*).
Incarico di revisione	Incarico finalizzato a fornire un **ragionevole livello di attendibilità in cui è espresso un giudizio in ordine al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile (vale a dire fornisca una rappresentazione veritiera e corretta o sia presentato correttamente in tutti i suoi aspetti significativi) quale, ad esempio, un incarico di revisione legale conferito ai sensi del D.Lgs. 39/2010, condotto in conformità agli ISA Italia.
Incarico di revisione limitata	Incarico di assurance **condotto in conformità agli standard ISRE** (*International Standards on Review Engagements*) **o equivalenti**, in relazione al quale un soggetto abilitato alla revisione, sulla base di procedure che non forniscono tutte le evidenze probative che sarebbero richieste per un incarico di revisione completa, esprime una conclusione in merito alla circostanza che non sono pervenuti alla sua attenzione elementi che lo abbiano indotto a ritenere che il bilancio non sia stato predisposto, in relazione a tutti i suoi aspetti significativi, in conformità con il quadro normativo dell'informazione finanziaria.
Indipendenza	• L'indipendenza consiste in: **a) indipendenza mentale** - lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a una persona di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale; e **b) indipendenza agli occhi di terzi** - l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici, concluderebbe, verosimilmente, che siano compromessi l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un membro del gruppo di revisione o del gruppo di *assurance*.
Misure di salvaguardia	Le misure di salvaguardia sono azioni, singole o combinate con altre, intraprese dal soggetto abilitato alla revisione che **riducono efficacemente i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali** entro un livello accettabile [questo termine è descritto nel **paragrafo 120.10 A2** del Codice Italiano di Etica e Indipendenza].

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

GLOSSARIO (segue)

Termine	Definizione
Personale professionale	**Dipendenti e collaboratori professionali, diversi dai partner**, inclusi gli eventuali collaboratori temporanei del soggetto abilitato alla revisione o della sua rete, utilizzati dal soggetto abilitato alla revisione per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.
Persone strettamente legate	a) Il **coniuge** dell'individuo rilevante ai fini dei paragrafi R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) o altro soggetto equiparato al coniuge a norma del diritto nazionale. b) Il **figlio a carico**, a norma del diritto nazionale, dell'individuo rilevante ai fini dei par. R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I). c) **Altri parenti** dell'individuo rilevante ai fini dei paragrafi R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) che abbiano convissuto per almeno un anno alla data in cui si è verificata la circostanza trattata dal Codice Italiano di Etica e Indipendenza. d) **Qualunque persona giuridica, trust o società di persone**, le cui responsabilità di direzione siano esercitate dall'individuo rilevante ai fini dei paragrafi R340.5(I), R510.4(I), R510.7(I), R510.8(I), R510.9(I), 520.4 A1(I), R520.5(I), 520.6(I) o dai soggetti indicati alle precedenti lettere a), b) e c) della presente definizione, ovvero che sia direttamente o indirettamente controllata dall'individuo rilevante di cui sopra o dai soggetti indicati alle precedenti lettere a), b) e c), o sia costituita a loro beneficio, o i cui interessi economici siano sostanzialmente equivalenti agli interessi di dette persone.
Relazione d'affari	Relazioni che comportano un **interesse comune** di natura commerciale o finanziaria.
Riesame della qualità dell'incarico	Processo configurato per fornire una **valutazione obiettiva, prima dell'emissione della relazione o alla data della medesima, dei giudizi professionali significativi formulati dal team di *assurance* e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione**. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica all'incarico di revisione dei bilanci degli enti di interesse pubblico e degli enti sottoposti a regime intermedio e agli altri eventuali incarichi per i quali il soggetto abilitato alla revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.
Soggetto appropriato incaricato del riesame del lavoro	Soggetto appropriato incaricato di riesaminare il lavoro svolto è un professionista **con le conoscenze, le capacità, l'esperienza e l'autorità necessari** per riesaminare, in modo obiettivo, il lavoro svolto. Tale individuo può essere un soggetto abilitato alla revisione [questo termine è descritto nel paragrafo 300.8 A4 del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*].
Soggetto terzo ragionevole e informato/ Processo di valutazione del soggetto terzo ragionevole e informato	**Processo di valutazione effettuato da parte di un soggetto abilitato alla revisione sul fatto che un altro soggetto terzo ragionevole ed informato giungerebbe verosimilmente alle stesse conclusioni.** Tale valutazione è svolta nella prospettiva di un terzo ragionevole e informato, che soppesa tutti i fatti e le circostanze che sono a conoscenza del soggetto abilitato alla revisione al momento in cui le conclusioni sono tratte, o che ci si potrebbe ragionevolmente aspettare siano a conoscenza del soggetto abilitato. Non è necessario che il soggetto terzo ragionevole e informato sia un soggetto abilitato alla revisione, ma è sufficiente che possieda la conoscenza e l'esperienza pertinenti per comprendere e valutare in modo imparziale l'adeguatezza delle conclusioni tratte dal soggetto abilitato alla revisione [tali termini sono descritti al paragrafo R120.5 A4 del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*].
Stretto familiare	Il **coniuge**, che non sia legalmente separato, o il convivente more uxorio, o la persona economicamente dipendente. Si considera economicamente dipendente la persona che nel più recente anno solare ha ricevuto più della metà del suo sostentamento dalla persona di cui è considerata a carico.
Familiare	**Un genitore, un figlio, un fratello o una sorella**, che non rientra nella definizione di stretti familiari.
Team dell'incarico (di *assurance*/ revisione)	**Responsabile dell'incarico, tutti i partner e il personale professionale del soggetto abilitato alla revisione** o di un soggetto appartenente alla sua rete che partecipano allo svolgimento dell'incarico e i collaboratori eventualmente impiegati che svolgono procedure relative all'incarico. Sono esclusi gli esperti esterni.

ATTIVITÀ UTILI ALLA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA

SOMMARIO

• SCHEMA DI SINTESI
• APPROFONDIMENTI

(ISA Italia) 315 *- Art. 2409 c.c.*

Nell'ambito dell'esecuzione degli incarichi di revisione legale, risulta di fondamentale importanza instaurare una comunicazione efficace tra il soggetto responsabile della revisione contabile e i dirigenti delle attività di governance della società sottoposta a controllo. Una comunicazione efficiente consente di sviluppare, nel pieno rispetto dei principi di indipendenza e obiettività del revisore, un rapporto di collaborazione costruttiva che facilita l'acquisizione di dati e informazioni utili per una comprensione approfondita dell'impresa.

SCHEMA DI SINTESI

ATTIVITÀ DEL REVISORE

Acquisizione informazioni	L'attività di revisione rappresenta un processo di acquisizione costante di informazioni su cui il revisore fonda il proprio giudizio professionale.
	Tale processo inizia con la comprensione dell'impresa e del contesto in cui essa opera, al fine di valutare i rischi di errori significativi e, conseguentemente, definire le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.
Comprensione dell'impresa	La comprensione dell'impresa e del suo contesto costituisce un elemento essenziale per l'esecuzione di un'attività di revisione conforme ai principi stabiliti, in particolare riguardo al funzionamento del sistema di controllo interno implementato dall'azienda sottoposta a revisione.
	• L'obiettivo primario del revisore consiste **nell'identificare le componenti di rischio e nel realizzare una prima valutazione circa l'affidabilità dei controlli**. • Successivamente, il revisore pianifica le attività e le procedure da attuare per confermare o meno l'efficacia operativa del sistema di controllo, perseguendo così il livello desiderato di garanzia attraverso l'esecuzione di test sostanziali.
Ambiente di controllo	Durante questa fase lavorativa, il revisore sviluppa prime considerazioni che conducono alla formulazione di diversi giudizi. È tuttavia importante evidenziare che le caratteristiche dell'ambiente di controllo possono esercitare un'influenza sia positiva che negativa sull'efficacia dei controlli stessi.
	Quando l'ambiente di controllo è adeguatamente progettato e si giunge alla conclusione che la revisione potrà fare affidamento sui controlli esistenti, è probabile che il grado previsto di controllo risulti superiore.
Valutazione approccio al rischio	• **Il rischio**, che può essere valutato con maggiore accuratezza grazie alla conoscenza dell'entità sottoposta a revisione, **si presenta come un concetto ampio e complesso, essendo connesso a molteplici aspetti della revisione, tra cui**: .. la pianificazione delle attività di revisione; .. la comprensione dell'impresa e la valutazione dei rischi di errori significativi; .. il concetto di significatività; .. la documentazione del lavoro di revisione.
	• **Nella fase iniziale dell'incarico di revisione**, l'incaricato ha il compito importante di definire le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati. • Pertanto, l'identificazione delle diverse componenti che caratterizzano il cliente costituisce la base per un approccio efficace alla revisione.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

APPROFONDIMENTI

CONTROLLI INDIPENDENTI

- **Possibilità**
  - Per acquisire una piena comprensione dell'impresa oggetto di revisione, il revisore può avvalersi di controlli indipendenti, i quali sono stati concepiti per fornire un contesto adeguato ai controlli effettuati dalla direzione.
- **Caratteristiche**
  - **Le caratteristiche distintive dei controlli indipendenti includono**:
    - informazioni dettagliate su operazioni insolite sia per entità che per frequenza;
    - informazioni tempestive e affidabili;
    - utilizzo di elaborati contenenti eccezioni;
    - le informazioni devono essere analizzate da persone dotate sia delle competenze specifiche necessarie sia del tempo indispensabile per comprendere appieno il loro significato, nonché investite dei poteri necessari per attuare eventuali interventi correttivi;
    - l'illustrazione deve essere presentata in modo tale da evidenziare problematiche rilevanti, facilitandone così la comprensione.

ATTIVITÀ DI CONTROLLO

- **Controlli per la salvaguardia del patrimonio**
  - **I controlli per la salvaguardia del patrimonio aziendale comprendono misure di sicurezza strutturate con l'obiettivo di garantire l'accesso ai beni di proprietà dell'impresa esclusivamente al personale autorizzato**.
  - Tali controlli assicurano che il suddetto patrimonio aziendale sia protetto da possibili falsificazioni, intendendo per esse:
    - beni tangibili;
    - situazioni giuridiche;
    - attività finanziarie;
    - attività immateriali.
  - Pertanto, i **dati da tutelare non si limitano ai soli dati contabili**, ma includono anche tutte le informazioni che, per motivi di riservatezza nei confronti di terzi, devono rimanere segrete a causa di obblighi contrattuali o deontologici, o per evitare di fornire informazioni utili alla concorrenza.
  - Rimanendo nell'ambito della protezione dei beni, è evidente che quelli oggetto di maggiore tutela sono quelli di elevato valore e facilmente trasportabili.
- **Controlli procedurali**
  - Le procedure implementate nel sistema aziendale sono soggette a controllo al fine di prevenire o rilevare errori e irregolarità originatisi in una fase immediatamente precedente.
  - Nelle aziende di grandi dimensioni, tali controlli vengono effettuati mediante l'utilizzo di software sofisticati; nei sistemi non altamente computerizzati, essi avvengono attraverso la ripetizione dei calcoli precedenti.

CONCLUSIONI

- **Durante la fase di pianificazione è necessario adottare procedure mirate ad acquisire una comprensione approfondita dell'impresa e del contesto in cui opera, al fine di identificare e valutare il rischio di errori significativi a livello di bilancio e nelle asserzioni**. È pertanto indispensabile ottenere una solida conoscenza dell'attività svolta affinché si possa comprendere e valutare gli eventi, le transazioni, le procedure e altri fattori che potrebbero influenzare in modo significativo il bilancio.
- **Per conseguire tale conoscenza riguardante l'impresa e il contesto operativo è fondamentale raccogliere le seguenti informazioni**:
  - il settore d'attività;
  - la natura dell'impresa;
  - la misurazione e l'analisi della performance economica e finanziaria dell'impresa;
  - gli obiettivi e le strategie adottate dall'impresa;
  - la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa;
  - colloqui con la direzione e altro personale;
  - analisi delle relazioni e dei documenti interni;
  - analisi delle relazioni e dei documenti esterni.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

OBBLIGO DI CONOSCENZA DELL'IMPRESA

(ISA Italia) 315

SOMMARIO

• SCHEMA DI SINTESI
• APPROFONDIMENTI

L'articolo propone una road-map operativa che il revisore, o la società di revisione, è tenuto a seguire sin dall'assunzione dell'incarico, con l'obiettivo di trasformare "l'obbligo di conoscenza dell'impresa" da mero adempimento formale a presidio sostanziale di vigilanza. L'intento è guidare il revisore lungo un percorso strutturato, a partire dall'identità legale della società, per passare alla mappatura dell'assetto societario e al riesame critico dei libri sociali. Dovranno essere inoltre affrontati ulteriori aspetti fondamentali, quali la verifica del sistema informatico, l'analisi della protezione dei dati personali e, infine, l'esame dell'assetto organizzativo attraverso organigramma e funzionigramma. L'intreccio di queste verifiche consentirà di costruire un fascicolo conoscitivo integrato, strumento essenziale per pianificare test mirati, vigilare sulla continuità aziendale e supportare eventuali interventi correttivi con evidenze documentali convergenti. In conclusione, si sottolinea l'importanza che tutte le evidenze raccolte confluiscano in un dossier digitale strutturato, conforme a quanto previsto dal principio (ISA Italia) 230.

SCHEMA DI SINTESI

REGOLA GENERALE	⇨		• Quando il professionista assume l'incarico come revisore, o società di revisione, il primo dovere operativo, ancor prima di pianificare test o richiedere documenti contabili, è comprendere a fondo l'identità dell'impresa. • La conoscenza della società non rappresenta un adempimento formale, bensì un processo organico che alimenta l'intero ciclo di vigilanza e l'analisi del rischio prevista dal **principio (ISA Italia) 315R**.
MAPPATURA DELL'IMPRESA REVISIONATA	⇨	Identità legale della società	⇨ • La visura camerale ordinaria e lo statuto vigente devono essere letti con attenzione, accertando che denominazione, sedi operative, oggetto sociale e capitale versato siano coerenti con quanto indicato in bilancio. • Eventuali discrepanze, ad esempio un codice ATECO difforme rispetto allo Statuto, costituiscono fin da subito indicatori di rischio da approfondire.
	⇨	Analisi dell'assetto societario	⇨ • Il libro soci, o in alternativa le comunicazioni sulle partecipazioni rilevanti, consentono di ricostruire la catena di controllo fino all'eventuale holding capogruppo. • In questa fase è fondamentale rilevare la presenza di fiduciarie, trust, pegni o patti parasociali, poiché proprio queste clausole possono spostare il baricentro del potere decisionale e generare conflitti d'interesse. • L'esito dell'analisi deve essere tradotto in un organigramma di gruppo chiaro e trasparente, completo di percentuali di possesso e legami di controllo, che costituirà una sezione stabile del fascicolo conoscitivo.
	⇨	Analisi della governance	⇨ • È necessario esaminare la composizione del CdA e le deleghe operative attribuite, nonché prendere conoscenza della composizione del Collegio Sindacale (o altro organo di controllo). • Completa la mappatura l'eventuale Organismo di Vigilanza (ODV), la cui effettiva operatività va valutata in base alla frequenza delle riunioni, alla qualità dei verbali e alla presenza di flussi informativi strutturati verso consiglio di amministrazione e Collegio Sindacale. • Al termine di questa fase, il revisore potrà individuare eventuali lacune di responsabilità, aree grigie o concentrazioni di potere che richiedono particolare attenzione in fase di pianificazione della revisione.
	⇨	Evidenze documentali	⇨ • I libri sociali, verbali di consiglio di amministrazione, assemblee dei soci, collegio sindacale e ODV, devono essere letti con cura. • Anomalie come delibere approvate in assenza di documentazione, ratifiche tardive, assenze reiterate di amministratori o sindaci, oppure decisioni assembleari con impatti sulla continuità aziendale, diventano elementi da approfondire formalmente con l'organo amministrativo.
	⇨	Dossier digitale	⇨ Tutte le informazioni raccolte confluiscono in un dossier digitale strutturato in sezioni coerenti (anagrafica, gruppo, governance, libri sociali, rischi identificati). Tale fascicolo, conforme ai requisiti del **principio (ISA Italia) 230**, è la prova concreta del lavoro svolto e costituisce la base documentale per revisioni qualitative o ispezioni degli organi di vigilanza.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

APPROFONDIMENTI

ANALISI ORGANIGRAMMA E FUNZIONIGRAMMA

- **Confronto tra documenti societari e grafico**
  - Uno dei primi passaggi operativi in ogni incarico di revisione è la richiesta dell'organigramma aziendale.
  - A questo punto, il revisore deve effettuare un confronto accurato tra quanto formalizzato nei documenti societari e quanto rappresentato graficamente: date, titoli, deleghe devono essere coerenti. Questa attività permette di individuare eventuali figure "di fatto" che esercitano poteri non formalizzati, o, al contrario, soggetti presenti nell'organigramma, ma privi di reali responsabilità operative.
  - Ogni difformità tra governance formale e sostanziale rappresenta un potenziale rischio di controllo e va segnalata.
- **Registro delle procure**
  - Il revisore deve verificare che i poteri di firma, bancari, fiscali e legali, siano coerenti con la posizione gerarchica dei soggetti delegati.
  - Un allineamento corretto tra organigramma e poteri delegati costituisce una prima barriera di controllo contro il rischio di frodi, abusi o sconfinamenti rispetto ai limiti autorizzativi.
  - Una mancata corrispondenza tra chi detiene un potere e la sua reale posizione nell'azienda può indicare una criticità da approfondire.
  - Accertata l'organizzazione dell'impresa, l'attenzione si sposta sul funzionigramma un documento che associa funzioni, processi e responsabilità operative.
- **Identificazione cicli aziendali**
  - **Una volta chiarite le responsabilità, si procede con l'identificazione dei cicli aziendali fondamentali**: ciclo attivo, ciclo passivo, gestione delle risorse umane, produzione, investimenti e capitalizzazione delle immobilizzazioni. Per ciascun ciclo si ricostruisce un diagramma di processo annotandosi i controlli preventivi previsti, i punti di controllo rilevati e potenziali criticità inerenti aree prive di presidi e potenzialmente esposte a rischi operativi e frodi.
- **Dossier**
  - L'organigramma, il funzionigramma e l'analisi dei cicli operativi, una volta verificati e documentati, confluiscono in un fascicolo di conoscenza integrato.
  - Questo dossier diventa uno strumento fondamentale in quanto supporta la pianificazione delle verifiche di bilancio e rende possibile proporre interventi correttivi basati su evidenze oggettive e verificabili.

VERIFICHE SUL SISTEMA INFORMATICO

- **Affidabilità**
  - La verifica dell'affidabilità dei dati informatici messi a disposizione del Collegio Sindacale o del revisore legale deve partire dall'identità digitale degli utenti, per poi estendersi all'intera infrastruttura IT, fino alle procedure di backup.
- **Aree di verifica**
  - Il revisore deve accertarsi che ogni utente disponga di credenziali personali, non condivise, protette da password complesse (almeno otto caratteri, con lettere maiuscole, minuscole, numeri e simboli non riconducibili all'utente) e associate a un sistema di autenticazione. Le autorizzazioni devono essere coerenti con le reali mansioni operative, evitando privilegi eccessivi che potrebbero facilitare frodi o manomissioni.
  - Router, switch, access point e firewall devono essere gestiti da personale qualificato, seguendo un piano di manutenzione e coperti da contratti con livelli di servizio chiari. È fondamentale garantire la protezione perimetrale, la cifratura delle reti Wi-Fi, la limitazione dei contenuti web e la presenza di gruppi di continuità per evitare interruzioni critiche in caso di blackout.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 — **Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico**

VERIFICHE SUL SISTEMA INFORMATICO (segue)

- **Aree di verifica (segue)**
  - Un uso incontrollato di Internet rappresenta un rischio per la resilienza aziendale. Sono quindi necessarie policy che limitino i siti accessibili, sistemi di filtro e logging, oltre a procedure disciplinari per eventuali abusi.
  - Il revisore deve verificare l'esistenza di schedulazioni automatiche, l'impiego di supporti diversificati (per evitare il single point of failure) e la presenza di almeno una copia off-site. Devono inoltre essere documentati i responsabili del ciclo di backup, le procedure di ripristino e l'effettuazione periodica di test di restore.
  - Server, NAS e dispositivi di sicurezza devono trovarsi in ambienti con controllo accessi, ventilazione adeguata, cablaggi protetti e sistemi antincendio. Il sopralluogo al CED e il confronto con le planimetrie ufficiali sono elementi imprescindibili della verifica.
  - **Se l'azienda sviluppa internamente applicativi o report, devono esistere controlli che impediscano al personale tecnico di alterare fraudolentemente gli output**.
  - **In caso di outsourcing**, i contratti devono prevedere log di accesso, limiti autorizzativi, tracciabilità delle attività e clausole di riservatezza, poiché i fornitori esterni sono da considerarsi parte integrante dell'infrastruttura.
- **Dossier interno**
  - L'impresa deve fornire un dossier che descriva l'architettura IT, le misure di sicurezza adottate e attesti la corrispondenza tra i dati nei database e quelli consegnati al revisore. Questo documento rappresenta il fondamento oggettivo della relazione di revisione e del fascicolo di bilancio.

Esempio n. 1 — **Carta di lavoro "verifica periodica della regolare tenuta della contabilità sociale"**

Esempio n. 2 — **Check-list adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili**

La valutazione degli adeguati assetti organizzativi

	Quesito	Risposta			Adeguato		Note e commenti
		Sì	No	N/A	Sì	No	
1	L'impresa è dotata di organigramma formalizzato e comunicato all'interno dell'organizzazione?						
2	• In caso di risposta affermativa alla precedente domanda, qual è il modello di struttura organizzativa adottato? .. semplice; .. funzionale; .. divisionale; .. a matrice; .. per progetti; .. per processi; .. altro:						
3	L'impresa è dotata di un funzionigramma formalizzato e comunicato al suo interno?						
4	L'impresa è dotata di mansionario formalizzato e comunicato al suo interno?						
5	Nei procedimenti di selezione del personale, l'impresa è dotata di procedure e/o strumenti di analisi delle competenze dei canditati?						
6	L'impresa è dotata di sistemi di valutazione costante delle competenze delle risorse umane in relazione ai ruoli ricoperti?						

... omissis ...

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

Esempio n. 2 **Check-list adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili (segue)**

La valutazione degli adeguati assetti amministrativi							
	Quesito	Risposta			Adeguato		Note e commenti
		Sì	No	N/A	Sì	No	
1	Nelle società di capitali è presente un CdA?						
2	Nel caso di costituzione di un CdA, sono stati formalizzati i poteri e compiti assegnati a ciascun componente?						
3	Si ritiene che ci sia corrispondenza tra delega assegnata e poteri decisori in capo al delegato?						
4	È presente una funzione di internal audit?						
5	Nel caso di S.r.l., al ricorrere delle condizioni previste dalla normativa, è stato nominato un organo di controllo anche monocratico?						
6	Nel caso di S.r.l., al ricorrere delle condizioni previste dalla normativa, è stato nominato un soggetto incaricato della revisione legale?						

... omissis ...

Esempio n. 3 **Check-list sistema IT**

Quesito	Risposta			Note e commenti
	Sì	No	N/A	
È implementato un meccanismo di autenticazione basato su nome utente e password?				
Ogni utente dispone di credenziali personali non condivise con altri soggetti?				
Le password utilizzate rispettano criteri di robustezza (min. 8 caratteri, presenza di lettere maiuscole e minuscole, numeri e simboli non riconducibili all'utente)? Sono aggiornate con cadenza periodica?				
Sono state fornite indicazioni per prevenire attacchi informatici come phishing e social engineering? Sono state fornite indicazioni per prevenire attacchi informatici come phishing e social engineering?				
Le figure incaricate della gestione delle credenziali sono formalmente nominate e tracciabili?				
I diritti di accesso alle risorse (lettura, modifica, configurazione) sono attribuiti in base al profilo e alle effettive necessità operative di ciascun utente?				
L'attività di configurazione e manutenzione della rete è svolta da personale interno qualificato o da un fornitore esterno specializzato?				
È stato predisposto un sistema per garantire la continuità dell'alimentazione elettrica in caso di interruzioni improvvise?				
La rete Wi-Fi è protetta da sistemi di cifratura adeguati?				
È in funzione un sistema automatico per il salvataggio periodico dei dati (backup)? Le attività di backup sono automatizzato o eseguite manualmente? Con quale schedulazione? Le copie di backup sono conservate su supporti eterogenei così da evitare punti singoli di vulnerabilità? Quali? L'accesso fisico alle copie di backup è protetto?				
I referenti incaricati della gestione e verifica delle copie di backup sono individuati nominativamente?				

ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE LEGALE

Art. 10-bis D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 *- (ISA Italia) 220 – (ISQC Italia) 1*

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- REQUISITI SOGGETTIVI DEL REVISORE
- RISCHI ASSOCIATI AL CLIENTE
- VALUTAZIONI FINALI

L'accettazione o il mantenimento di un incarico di revisione legale è una vera e propria procedura che comporta la valutazione di tutta una serie di fattori sia interni, ossia riferibili al revisore e alla sua organizzazione, sia esterni, riguardanti il potenziale cliente e il contesto nel quale opera. In particolare, l'attenzione del revisore in questa fase deve essere posta sull'identificazione e sulla valutazione dei rischi legati all'incarico, sull'esistenza di possibili azioni di mitigazione degli stessi e di come queste ultime possano impattare sul processo di pianificazione della revisione. La decisione di accettare un incarico o di mantenerne uno in corso deve estendersi a una serie di valutazioni che mettano in grado il revisore di fare una scelta "consapevole". Con l'entrata in vigore del nuovo Codice della crisi, che ha modificato l'art. 2477 c.c., definendo le nuove soglie per l'obbligo di nomina dell'organo di controllo nelle società a responsabilità limitata e nelle società cooperative, sono molte le società che hanno dovuto nominare l'organo di controllo con l'approvazione del bilancio chiuso al 31.12.2022 e, di conseguenza, sono numerosi anche i revisori che hanno dovuto affrontare questa fase prima di accettare l'incarico di revisione.

SCHEMA DI SINTESI

NORMATIVA DI RIFERIMENTO ⇨	Art. 10-bis D.Lgs. 39/2010 ⇨	L'art. 10-bis D.Lgs. 39/2010 disciplina la valutazione dell'accettazione o del mantenimento di un incarico di revisione. In tale fase occorre verificare: il possesso dei requisiti di indipendenza e obiettività; la presenza o meno di rischi per l'indipendenza; la disponibilità di competenze professionali, tempo e risorse necessarie per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione proposto.
⇨	(ISA Italia) 210 ⇨	• L'obiettivo del revisore è di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico deve essere svolto sono stati concordati: ‥ stabilendo se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile; ‥ confermando che vi è una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance.
⇨	(ISA Italia) 220 ⇨	Il principio di revisione (ISA Italia) 220 richiede al revisore di svolgere una serie di **attività preliminari tese a verificare l'adeguatezza delle proprie competenze per svolgere l'incarico, la rischiosità della società, l'integrità della direzione e la presenza di minacce all'indipendenza.**
⇨	(ISA Italia) 300 ⇨	• Prima di iniziare l'incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività: ‥ svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione; ‥ comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.
⇨	(ISQC Italia) 1 ⇨	• Il revisore, prima di accettare l'incarico, deve porre in essere opportune procedure volte alla valutazione dei propri clienti (potenziali o effettivi) sulla base dei seguenti criteri: ‥ la disponibilità, da parte del candidato-revisore, delle competenze contabili, giuridiche ed economiche per svolgere l'incarico; ‥ la fattibilità dell'incarico, con particolare riferimento alla disponibilità di tempo e di risorse (dunque un giudizio di congruità tra obiettivo e mezzi necessari per raggiungerlo); ‥ il rispetto dei principi etici applicabili (codice etico); ‥ la considerazione dell'integrità del cliente e l'assenza di informazioni che possano far concludere che quello ne sia privo.
OBIETTIVO DELLE PROCEDURE ⇨	L'obiettivo delle procedure di accettazione di nuovi clienti o di mantenimento di clienti già acquisiti è consentire al revisore di comprendere se vi siano le condizioni per svolgere la revisione in conformità agli standard professionali e alle norme di legge e regolamentari applicabili.	

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

REQUISITI SOGGETTIVI DEL REVISORE

INDIPENDENZA

- **Problema**
  - Il revisore deve considerare e valutare se l'accettazione dell'incarico potrebbe comportare l'insorgere di minacce alla sua indipendenza o del network in cui svolge la sua attività professionale.
- **Possibili rischi**
  - **I rischi da monitorare sono quelli scaturenti da:**
    - autoriesame;
    - interesse personale;
    - esercizio del patrocinio legale;
    - familiarità;
    - intimidazione;
    - relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere;
    - conflitti di interesse, anche solo potenziali.
- **Rapporti con la società**
  - Il revisore, gli appartenenti alla sua rete professionale e le persone a loro strettamente legate **non possono detenere strumenti finanziari** emessi, garantiti o oggetto di sostegno della società.
  - Inoltre, il revisore legale **non può rivestire cariche sociali** negli organi di amministrazione della società che ha conferito l'incarico né **prestare lavoro autonomo o subordinato** a favore della stessa con ruoli dirigenziali di rilievo se non sia trascorso almeno un anno dalla cessazione della propria attività di revisione.
- **Possibili rimedi**
  - Se il revisore riscontra minacce all'indipendenza, dovrà considerare i relativi fattori di mitigazione e gli effetti sulla valutazione del rischio associato all'incarico.

ADEGUATEZZA ORGANIZZATIVA

- **Problema**
  - Il revisore deve valutare se esistono motivi di preoccupazione in relazione alla disponibilità di tempo e alla capacità dei professionisti incaricati di rispettare i requisiti formativi e di competenze tecniche necessari per svolgere l'incarico.
- **Specialisti**
  - Tale valutazione deve essere estesa anche a eventuali specialisti (per esempio, specialisti informatici, fiscali, legali, attuari) di cui il revisore può avvalersi nello svolgimento del proprio incarico; nel caso di revisione contabile di un gruppo di imprese, tale valutazione deve essere rivolta anche ai revisori delle società controllate.
- **Requisiti**
  - Naturalmente, per effettuare tali valutazioni, il revisore dovrà avere acquisito una conoscenza appropriata, ancorché preliminare, dei rischi collegati al cliente, al contesto in cui opera la società, alle voci significative del bilancio, al sistema di controllo interno, alla governance aziendale.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 **Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico**

RISCHI ASSOCIATI AL CLIENTE

BUSINESS RISK

- **Problema**
  - Il revisore deve acquisire una sufficiente conoscenza dell'attività che svolge il potenziale cliente, in maniera tale da poter comprendere e valutare una serie di informazioni sulla società, sull'attività che svolge, sul contesto in cui opera, sulle voci significative del bilancio, sulle principali stime utilizzate, sull'integrità e sulla competenza del management, sullo stato di salute e sulle prospettive della società.
- **Comunicazione con la società**
  - Il revisore dovrà avviare colloqui con i responsabili delle attività di governance e delle principali funzioni aziendali per discutere degli aspetti rilevanti ai fini della revisione emersi nel corso delle attività svolte ed acquisire informazioni dettagliate sulla società e sul contesto in cui opera. Gli incontri con la direzione aziendale e il personale sono anche un momento, per il revisore, di valutazione delle competenze e dell'orientamento al controllo degli stessi.
- **Comunicazione con altri soggetti**
  - Il revisore dovrà effettuare uno scambio di informazioni anche con i consulenti dell'impresa, il collegio sindacale ove presente e con il revisore uscente.

QUADRO NORMATIVO APPLICATO AL BILANCIO

- **Problema**
  - Il revisore deve stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile.
- **Tipologie possibili**
  - Le società adottano uno dei due seguenti **quadri di regole**:
    - le norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e che sono interpretate e integrate dai principi contabili nazionali (OIC);
    - i principi contabili internazionali (IFRS) adottati dall'Unione Europea ed eventuali ulteriori provvedimenti normativi rilevanti.

RESPONSABILITÀ DELLA DIREZIONE

- **Problema**
  - Il revisore deve assicurarsi che la direzione aziendale sia a conoscenza delle proprie responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo di riferimento e di fornire al revisore tutte le informazioni di cui sia a conoscenza in riferimento alla redazione del bilancio.
- **Società di minori dimensioni**
  - Questo aspetto deve essere indagato con maggior cura nelle società di dimensioni minori, dove gli amministratori, spesso, non comprendono appieno quali siano le loro responsabilità sul bilancio e che la revisione comporta necessariamente lo svolgimento di procedure alle quali collaborare (per esempio, lettera di conferma a terzi, presenza del revisore nel corso delle procedure inventariali, rilascio di attestazioni della direzione, ecc.).
- **Valutazioni**
  - In presenza di amministratori che non riconoscono e non comprendono le proprie responsabilità e non sono orientati a favorire il controllo, il revisore non dovrà accettare l'incarico, non essendo presente una delle condizioni indispensabili per l'accettazione.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

RISCHIO FINANZIARIO

- **Problema**
  - Il revisore deve considerare gli aspetti di rischio che sono legati alla situazione finanziaria del potenziale cliente.
- **Verifiche**
  - Il revisore verifica ogni elemento utile a individuare eventuali difficoltà finanziarie del potenziale cliente come, ad esempio:
    - .. accordi finanziari non rispettati o prestiti non onorati;
    - .. mancato pagamento dei corrispettivi a fornitori o altri creditori;
    - .. *cash flow* negativo;
    - .. potenziale cliente in fallimento o in procedure concorsuali;
    - .. mancato pagamento dei corrispettivi al precedente revisore.

INTEGRITÀ DEL CLIENTE

- **Problema**
  - Uno dei principali indicatori di rischio da valutare in fase di accettazione e di mantenimento dell'incarico è l'integrità del potenziale cliente.
- **Elementi da verificare**
  - Il revisore dovrà considerare i seguenti aspetti:
    - .. l'identità e la reputazione commerciale dei principali proprietari del cliente, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di *governance*;
    - .. la natura delle attività del cliente, incluse le sue prassi aziendali;
    - .. l'atteggiamento dei principali proprietari del cliente, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di *governance* in relazione ad aspetti quali l'interpretazione aggressiva dei principi contabili e l'ambiente di controllo interno;
    - .. un eventuale eccessivo interesse del cliente a mantenere i corrispettivi del revisore al livello più basso possibile;
    - .. indizi di un'inappropriata limitazione alla portata del lavoro;
    - .. indizi sul possibile coinvolgimento del cliente nel riciclaggio di denaro o in altre attività illecite;
    - .. le motivazioni dell'eventuale mancata conferma del revisore precedente;
    - .. l'identità e la reputazione commerciale delle parti correlate.
- **Valutazioni**
  - Una cattiva reputazione del cliente e della direzione aziendale comporta maggiori possibilità di incontrare rischi di frode o in limitazione nelle procedure di revisione.

FONTI INFORMATIVE

- Per valutare i rischi associati al potenziale cliente, il revisore raccoglie una serie di informazioni attingendo da fonti che generalmente comprendono:
  - .. **fonti pubbliche;**
    - Si possono acquisire informazioni tramite visure camerali per verificare il regolare deposito dei bilanci, gli assetti proprietari, gli assetti della *corporate governance*, i procuratori di firma, le variazioni intervenute nel tempo, le operazioni straordinarie poste in essere nel passato, ecc.
  - .. **fonti private;**
    - Si possono svolgere ricerche via Internet per verificare se vi sono state condanne, indagini, sanzioni amministrative, sospetto di atti illegittimi e frodi, pubblicità negativa, legami stretti con persone o società con etica discutibile.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 — **Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico**

FONTI INFORMATIVE (segue)

- **.. informazioni rese dal cliente;**
  - Si possono acquisire informazioni tramite colloqui con gli amministratori, con il personale della società, con il collegio sindacale, con l'organismo di vigilanza. Di solito, i documenti richiesti sono:
    - .. copia delle dichiarazioni fiscali;
    - .. organigramma aziendale;
    - .. bilanci;
    - .. eventuali lettere di suggerimento del revisore precedente.
  - Le notizie acquisite, generalmente, comprendono: eventuali contenziosi pendenti, tipologia di business svolto dalla società, contesto in cui opera la società, stime di bilancio significative, valutazioni significative, principali utilizzatori del bilancio, principali procedure aziendali (esempio: inventario di magazzino), motivazioni del cambiamento del revisore precedente e prospettive aziendali.
- **.. analisi comparativa;**
  - Hanno lo scopo di far familiarizzare il revisore con i flussi di cassa della società, con la posizione finanziaria della stessa, con i risultati operativi che consegue, con eventuali dubbi circa le prospettive della società di operare in continuità. Il revisore, mediante tali procedure, identifica anche le voci di bilancio e i fattori che possono indicare maggiormente un rischio di continuità aziendale. Il revisore dovrebbe acquisire copie dei bilanci dei 2 esercizi precedenti e analizzarli per verificare le voci significative, le relazioni intercorrenti tra le stesse, i criteri di valutazione utilizzati, le principali stime, le politiche di ammortamento, di svalutazione dei crediti, l'informativa resa nella nota integrativa, il contenuto della relazione sulla gestione, ecc. Con l'analisi comparativa il revisore ottiene anche informazioni su natura, estensione, tempistica delle procedure di revisione da svolgere e, quindi, delle ore di revisione da stimare e riflettere nella lettera di incarico.
- **.. informazioni acquisite dal precedente revisore.**
  - Il revisore può richiedere al cliente l'autorizzazione a contattare il precedente revisore per acquisire alcune informazioni, quali quelle relative a eventuali pagamenti omessi o insoluti di compensi, eventuali divergenze di opinione o disaccordi, integrità della direzione aziendale, ragioni del cambiamento del revisore, orientamento al controllo della direzione aziendale.
  - Se il potenziale cliente dovesse negare l'autorizzazione a contattare il revisore precedente o limitare gli argomenti dei quali lo stesso può interloquire, il revisore subentrante deve prenderne atto nella valutazione del rischio incarico.

VALUTAZIONI FINALI

ANALISI FINALE DEL RISCHIO INCARICO

- **Tempistica**
  - La valutazione dell'incarico deve essere completata prima dell'emissione della lettera di incarico e, in ogni caso, prima del conferimento dell'incarico da parte della società.
- **Esito della valutazione**
  - Sulla base dei fattori emersi nella valutazione del potenziale incarico, il revisore deve ottenere un'aspettativa del rischio complessivo da associare all'incarico (alto, medio, basso).
- **Azioni da porre in essere**
  - Nel caso il revisore riscontri elementi di rischio deve documentare gli eventuali aspetti di mitigazione e le azioni che intende adottare nel caso accetti l'incarico e che rendono accettabile il livello di rischio evidenziato.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

DOCUMENTAZIONE DEL PROCESSO DI VALUTAZIONE

- Il revisore documenta le verifiche svolte e le motivazioni alla base delle quali ha valutato il rischio associato al cliente e all'incarico utilizzando moduli e/o checklist.
  - Si allegano, a titolo esemplificativo, le seguenti carte di lavoro relative alla fase di accettazione dell'incarico da parte del revisore:
    - memorandum sulle informazioni acquisite (📎);
    - memorandum dell'incontro con il precedente revisore (📎);
    - questionario di accettazione dell'incarico (📎).

AGGIORNAMENTO DELLA VALUTAZIONE

- **Tempistiche**
  - La valutazione che il revisore svolge in fase di accettazione deve essere aggiornata periodicamente e, di norma, si effettua sia negli anni successivi dell'incarico sia nei rinnovi susseguenti al primo triennio di revisione.
- **Cambiamenti significativi**
  - **Il revisore deve aggiornare la valutazione dell'incarico** ogni qualvolta intervengano cambiamenti tali da modificare significativamente la struttura dell'incarico ovvero il profilo di rischio associato.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 | **Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico**

LETTERA DI INCARICO PER ATTIVITÀ DI REVISIONE

(ISA Italia) 210

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Ultimo passaggio delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico è la predisposizione della proposta di contratto ("lettera di incarico"), da sottoporre all'accettazione del cliente. La lettera di incarico deve essere redatta in forma scritta. Lo scopo è quello di formalizzare i termini dell'incarico di revisione che, secondo il principio di revisione (ISA Italia) 210, è un adempimento necessario per chiarire le condizioni per effettuare la revisione legale del bilancio e identificare chiaramente le competenze e le responsabilità della direzione aziendale e dei revisori. La lettera di incarico è un documento che non può mancare nel fascicolo di revisione, per tutte le motivazioni giuridiche e pratiche che ne giustificano l'adozione.

SCHEMA DI SINTESI

CONTENUTO ED ELEMENTI ESSENZIALI ⇨	Quadro normativo ⇨	Nella prima parte della lettera d'incarico è specificata la portata della revisione legale, compresi i riferimenti alle disposizioni applicabili di leggi e regolamenti, nonché gli altri soggetti con i quali il revisore è tenuto a relazionarsi.
	Responsabilità del revisore ⇨	In un'apposita sezione della proposta si sottolinea che il compito del revisore è di svolgere la revisione legale in conformità ai principi di revisione. È peraltro chiarito che, in ragione dei limiti intrinseci della revisione legale e dei limiti del controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, nonostante la revisione sia correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.
	Responsabilità degli amministratori ⇨	• Nel paragrafo dedicato sono elencate le responsabilità della Direzione: ‥ redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile; ‥ accettare i termini dell'incarico riportati nella proposta; ‥ fornire accesso, senza limitazioni, alle scritture contabili, a qualsiasi documento o ad altra informazione oggetto di richiesta con riferimento alla revisione legale; ‥ fornire la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa; ‥ confermare l'aspettativa del revisore di ricevere una conferma scritta delle attestazioni che saranno rilasciate nel corso della revisione legale; ‥ consenso a informare il revisore sui fatti che possono influire sul bilancio, di cui la Direzione stessa può venire a conoscenza nel periodo intercorrente tra la data della relazione di revisione e la data di approvazione del bilancio.
	Relazione di revisione ⇨	Nella lettera di incarico è opportuno definire i **termini in riferimento alla diversa forma e contenuto previsti per le relazioni di revisione da emettere** rispetto ai diversi esiti del lavoro svolto.
	Corrispettivi ⇨	• È opportuno che i termini dell'incarico contengano anche **l'indicazione dei criteri di determinazione dei corrispettivi**, definiti sulla base dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico e delle risorse che si intende utilizzare. I termini dell'incarico possono, inoltre, includere altre informazioni, quali le modalità di fatturazione e altre condizioni specifiche. • In questa sezione è opportuno prevedere anche i compensi per attività strettamente legate alla revisione legale dei conti, ma non rientranti nella sfera applicativa diretta, si pensi al caso della certificazione delle spese di ricerca e sviluppo ai fini dell'ottenimento del tax credit o del visto di conformità fiscale per le cosiddette compensazioni orizzontali.
	Altri accordi ⇨	• È opportuno inserire nella lettera di incarico anche: ‥ le principali modalità di svolgimento della revisione tramite illustrazione delle principali fasi nelle quali si articola; ‥ la tempistica prevista per l'esecuzione del lavoro; ‥ l'eventuale coinvolgimento di esperti o di altri revisori; ‥ il coinvolgimento del precedente revisore con riferimento ai saldi di apertura; ‥ i riferimenti alla normativa sul trattamento dei dati personali e riservatezza; ‥ i riferimenti alla normativa antiriciclaggio; ‥ le clausole disciplinanti potenziali contenziosi tra le parti; ‥ la richiesta di confermare la ricezione della lettera di incarico e di approvare i termini in essa contenuti.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

APPROFONDIMENTI

DURATA DEL CONTRATTO DI REVISIONE

- **Termine**
  - La durata del contratto di revisione legale è prevista dalla norma in **3 esercizi**, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico.
  - Per gli enti di interesse pubblico (**EIP**) la durata è di **9 anni**.
- **Rinnovo**
  - Gli incarichi triennali sono rinnovabili senza limiti, mentre per gli EIP, il contratto non è immediatamente rinnovabile.

REVOCA DELL'INCARICO DI REVISIONE

- **Delibera**
  - La revoca è deliberata dall'assemblea della società conferente che contestualmente conferisce l'incarico ad altro revisore.
- **Motivazione**
  - La revoca dell'incarico di revisione può avvenire solo per giusta causa; non si ha giusta causa in caso di divergenze di opinioni su trattamenti contabili e procedure di revisione.
  - **Costituiscono situazioni di revoca per giusta causa**:
    - .. cambiamento del soggetto controllante;
    - .. cambio del revisore di gruppo;
    - .. cambiamenti all'interno del gruppo;
    - .. inidoneità sopravvenuta del revisore;
    - .. gravi adempimenti del revisore;
    - .. acquisizione o perdite della qualifica di EIP;
    - .. venire meno dell'indipendenza del revisore;
    - .. venir meno dell'obbligo di revisione legale.

STIMA DELLE ORE E DEI COMPENSI

- **Criteri generali**
  - **L'art. 10, c. 10 D.Lgs. 39/2010** prevede che il corrispettivo dell'incarico di revisione debba essere determinato in modo tale che possa essere garantita la qualità e l'affidabilità dei lavori e che, a tal fine, i revisori devono determinare le ore da impiegare nell'incarico sulla base dei seguenti criteri:
    - .. dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società;
    - .. preparazione tecnica ed esperienza richiesta;
    - .. necessità di assicurare oltre al materiale svolgimento delle verifiche anche tempo alle attività di supervisione ed indirizzo.
- **Modello Excel**
  - La **guida CNDCEC, § 2 del capitolo 7 "Lettera di incarico"**, fatta la precisazione che "Dal punto di vista operativo, non è possibile fissare con un rigido algoritmo le modalità di quantificazione del monte ore complessivo necessario per espletare un incarico di revisione […]", suggerisce un possibile schema di calcolo, supportato anche da uno specifico foglio Excel denominato "STIMA ORE", dove, sulla base di alcuni parametri vengono stimate le ore di revisione.
- **Parametri del modello**
  - I parametri richiesti sono i seguenti:
    - .. **il totale attivo e ricavi complessivi della società, assumendone la media aritmetica semplice**;

    Nel caso delle PMI tali grandezze economico-patrimoniali sono ritenute quelle "più significative". Nel foglio di calcolo è riportata una tabella, basata su dati empiricamente riscontrati, che associa un numero di ore standard a fronte di fasce di valori di media aritmetica semplice delle 2 grandezze.

STIMA DELLE ORE E DEI COMPENSI (segue)

- **Parametri del modello (segue)**
  - .. **settore di attività della società**, distinto in "settore industriale"; "settore commerciale, servizi e diversi"; "settore produzioni su commessa"; "settore immobiliare". A ogni settore è attribuito un fattore incrementativo o decrementativo del "monte ore base". Il fine è quello di tener conto della rischiosità intrinseca legata al "business". Nel caso di produzioni su commessa è previsto un fattore incrementativo del 10%; per le società commerciali e di servizi un fattore decrementativo del 15%; per le società immobiliari il fattore decrementativo è del 50% mentre per le società industriali non è previsto alcun fattore correttivo;
  - .. **rischio preliminare dell'incarico** che, secondo la metodologia proposta nella guida Cndcec può assumere la scala "Alto", "Moderato" o "Basso". La scelta influenzerà il monte ore di revisione incrementandone la quantità a fronte di rischi più elevati. In particolare, nel caso di "rischio basso" non sarà apportato alcun fattore modificativo, mentre in caso di "rischio moderato" il monte ore subisce un incremento del 20% e nel caso di "rischio alto" del 40%.

  Quanto proposto nella guida è un calcolo meramente indicativo e non deve essere assolutamente inteso come prassi di "pedissequa applicazione".
- **Collegio sindacale con incarico di revisore**
  - Nel caso di collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, il foglio di calcolo consente al collegio sindacale di ripartire le stesse tra i componenti del collegio ed eventuali ausiliari attribuendo tariffe orarie di corrispettivi differenziate.

Si allega un file di calcolo per la stima delle ore e dei compensi (📎).

Esempio

Calcolo della stima delle ore e dei compensi dell'incarico di revisione nel caso di collegio sindacale

Nel box sottostante è proposto il caso di una PMI avente ricavi complessivi 20 milioni di euro, totale attivo 8 milioni di euro e simulata la stima delle ore di revisione che risulterebbero necessarie a seconda del settore di attività in cui la stessa opera e della valutazione del rischio incarico preliminare fatta dai candidati sindaci - revisori.

Totale attivo	8.000.000
Ricavi complessivi	20.000.000
Media aritmentica semplice	14.000.000
MONTE ORE BASE	**220**

Fabbisogno ore in base alla media semplice dei parametri

Fascia di competenza

Fascia media semplice dei parametri (mln euro) Da ...		1	2.000.000	5.000.000	7.000.000	10.000.000	15.000.000	20.000.000	30.000.000	40.000.000
a ...		2.000.000	5.000.000	7.000.000	10.000.000	15.000.000	20.000.000	30.000.000	40.000.000	50.000.000
Numero ore stimate		80	130	160	180	220	250	310	360	400

RETTIFICHE SETTORE

	industria	Commesse	Servizi	Immobiliare
	100%	110%	85%	50%
MONTE ORE RETTIFICATO PER SETTORE	**220**	**242**	**187**	**110**

RETTIFICHE RISCHIO INCARICO

	industria	Commesse	Servizi	Immobiliare
Alto (+40%)	**308**	**339**	**262**	**154**
Moderato (+20%)	**264**	**290**	**224**	**132**
Basso	**220**	**242**	**187**	**110**

Come può evincersi dal box riportante l'esemplificazione, fermi restando ricavi e totale attivo, si va da un minimo di 110 ore riguardante il caso di una società operante nel settore immobiliare dove il rischio incarico è stato valutato "Basso" a un massimo di 339 ore riguardante il caso in cui la società operi nel settore delle produzioni su commessa e il rischio incarico fosse stato valutato "Alto". Il "monte ore" determinato deve poi essere ripartito tra i sindaci effettivi e gli eventuali coadiutori di cui il collegio si vuole avvalere. Moltiplicando le ore assegnate per una corrispondente tariffa oraria si approderà all'ammontare dei corrispettivi annui della revisione. Il calcolo fatto si riferisce alla sola attività di revisione per cui a tale importo dovrà essere aggiunto il corrispettivo relativo alle attività di vigilanza.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

INTESTAZIONE DELLA LETTERA DI INCARICO

- **Sistema tradizionale**
  - Nel caso la società adotti il **sistema tradizionale**, i riferimenti della lettera di incarico sono il consiglio di amministrazione e il collegio sindacale, ove presente.
- **Sistema dualistico**
  - Nel caso in cui la società cliente adotti il c.d. **sistema dualistico**, i riferimenti al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale dovranno essere sostituiti da quelli del consiglio di gestione e al consiglio di sorveglianza, mentre il termine amministratori è sostituito da consiglieri di gestione.
- **Sistema monistico**
  - Nel caso in cui la società adotti il c.d. **sistema monistico**, i riferimenti diventeranno il consiglio di amministrazione e il comitato per il controllo sulla gestione.
- **Alternative**
  - La lettera di incarico potrà alternativamente essere indirizzata al presidente del consiglio di amministrazione, all'amministratore delegato o ad altro amministratore in qualità di legale rappresentante.

PARAGRAFO PER IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI

- **Possibilità**
  - **Nel caso di incarichi in imprese di dimensioni minori, soprattutto se assoggettate per la prima volta a revisione legale**, il revisore legale deve valutare se inserire nella lettera di incarico un paragrafo con la descrizione delle principali procedure di revisione quali, ad esempio:
    - acquisizione delle lettere di conferma da clienti, fornitori, banche e istituti di credito, legali, assicurazioni, depositari, ecc.;
    - acquisizione delle attestazioni scritte da parte del rappresentante legale;
    - acquisizione delle informazioni dal personale dell'azienda e da soggetti terzi;
    - partecipazione alle operazioni inventariali.

PUBBLICITÀ DELL'INCARICO

- **Pubblicità legale del Registro delle Imprese**
  - La pubblicità legale al Registro delle Imprese si applica anche nel caso della nomina del revisore legale.
  - **Entro 30 giorni dalla data di nomina**, per le società che si rivolgono al mercato finanziario e senza un termine per le altre società, gli amministratori provvedono a comunicare la nomina con la delibera dell'assemblea dei soci e i dati anagrafici/societari del soggetto incaricato. In questo modo, chiunque acceda al Registro delle Imprese può accertare, mediante visura camerale, l'identità del revisore.
- **Comunicazione all'Authority da parte della società cliente**
  - La comunicazione all'Authority da parte della società cliente deve essere sistematica e tempestiva: sistematica perché riguarda tutti i possibili clienti di revisione ed è tempestiva perché deve avvenire **entro il termine di 15 giorni dalla data di adozione della delibera dell'assemblea concernente il conferimento del nuovo incarico e il parere dell'organo di controllo**.
  - Gli EIP trasmettono alla Consob la delibera assembleare riguardante il conferimento dell'incarico di revisione legale e il parere dell'organo di controllo.
  - Le società assoggettate a revisione diverse dagli enti di interesse pubblico trasmettono alla Ragioneria Generale dello Stato la deliberazione dell'assemblea riguardo al conferimento del nuovo incarico e il parere dell'organo di controllo.
- **Comunicazione al Registro dei revisori da parte del revisore**
  - La comunicazione al Registro dei revisori da parte del revisore è sistematica e tempestiva. I revisori devono comunicare al MEF i propri riferimenti quali recapito telefonico e indirizzo di posta elettronica certificata e gli incarichi di revisione in essere, con specifica indicazione di quelli svolti presso EIP, la durata degli stessi e i relativi compensi pattuiti direttamente nella propria area riservata sul sito dedicato alla revisione legale.

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*

CAPITOLO 1 | **Verifiche preliminari e accettazione dell'incarico**

COMUNICAZIONE DEL CORRISPETTIVO DI REVISIONE

- **Disciplina**
  - Il documento MEF "Registro dei revisori legali guida operativa per la gestione dell'area riservata per i revisori legali e le società di revisione", al paragrafo 2.4, prevede, in tema di registrazione del corrispettivo annuale, di: "Inserire il corrispettivo in termini di quota annuale; l'importo deve essere comprensivo di qualsiasi tipo di adeguamento nel periodo di riferimento".
- **Collegio sindacale con incarico di revisore**
  - Nel caso di collegio sindacale incaricato della revisione legale ogni sindaco - revisore, nella propria anagrafica deve riportare il solo corrispettivo di revisione annuale spettante e non quello dell'intero collegio sindacale.
  - Può succedere che il corrispettivo fissato in assemblea dei soci sia unico, di conseguenza il collegio sindacale deve:
    - chiedere all'assemblea dei soci di indicare, con successiva delibera, quale parte deve imputarsi alla vigilanza e quale alla revisione legale;
    - indicare nel Registro dei revisori legali la sola porzione relativa alla revisione legale.
  - Nell'operare tale suddivisione, il collegio sindacale deve rammentare che, mentre il compenso per la vigilanza non è suscettibile di valutazione di congruità, lo è, invece, quello relativo alla revisione legale.

ESEMPI DI LETTERA DI INCARICO

- Si allegano, a titolo esemplificativo, le seguenti lettere di incarico da predisporre per formalizzare l'incarico da parte del revisore o dal sindaco-revisore:
  - lettera di incarico del collegio sindacale e del sindaco unico incaricato della revisione legale dei conti (📎);
  - lettera di incarico del revisore unico (📎).

Centro Studi Castelli S.r.l. - *Riproduzione vietata*