

LE ATTIVITÀ DEI SINDACI E DEI REVISORI LEGALI DEI CONTI NELLE AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI

Provasi Roberta
Università degli Studi di Milano-Bicocca
roberta.provasi@unimib.it

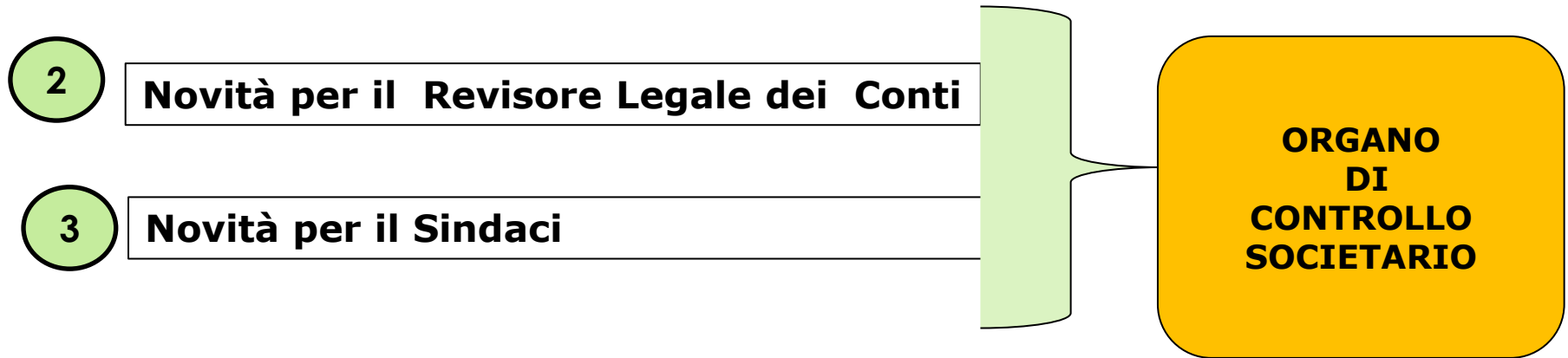
AGENDA

1 Le novità per i sindaci e revisori legali dei conti

2 Il controllo dei bilanci periodici ai sensi del nuovo OIC 30

**3 Il recepimento delle disposizioni statuite dall'ISQM1 e ISQM2.
Aspetti operativi e criticità**

4 Carte da lavoro e controllo di qualità.



NOVITA' DA ATTENZIONARE PER ATTIVITA' 2025

1

Norme di Comportamento del Collegio Sindacale delle Società NON quotate, dicembre 2024- entrate in vigore 01/01/25

2

Comunicazione MEF del 28/01/25 «Entrata in vigore a regime dei principi professionali sulla gestione della qualità ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2, nonché del principio professionale di revisione aggiornato ISA (Italia) 220- entrata in vigore dal 01/01/25 il SISTEMA DEL CONTROLLO DI QUALITA' INTERNA DEL REVISORE

3

D.Lgs 136/2024, modificato art 25 octies che poi modifica art 2407 cc con L. 35 del 14/03/25 entrata in vigore il 12/04/25

4

17 aprile 2025 è entrata in vigore la c.d. Stop-the-clock Directive (Direttiva (UE)2025/794), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea il 16 aprile 2025 (serie L 794).

5

11 giugno 2025, OIC 30, BILANCI INTERMEDI, entrato in vigore o 01/01/25 o 01/05/26

6

Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 25 settembre 2025 è stato fissato al 1° ottobre 2025 il termine iniziale per l'invio delle istanze di abilitazione allo svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità

DOCUMENTI- LINEE GUIDE DI RIFERIMENTO (1)

CNDCEC- FONDAZIONE

Norme di Comportamento del Collegio Sindacale delle Società NON quotate, dicembre 2024

Vademecum obblighi formativi, 01/04/2025

Sindaci e revisori legali: la nomina del tribunale e la disciplina degli incarichi nelle s.r.l.17/06/2025

Valutazione aziende in crisi: criticità e spunti di riflessione, 06/08/2025

DOCUMENTI- LINEE GUIDE DI RIFERIMENTO (2)

ASSIREVI

Documento di Ricerca n. 259

**L'obbligo di segnalazione da parte del revisore di situazioni di crisi e insolvenza ai sensi dell'art. 25 -octies CCII modificato dal D.Lgs 136/2024 (correttivo -Ter)
Dicembre 2024**

Documento di Ricerca n. 251R

**Le attestazioni della Direzione.
Gennaio 2025**

Documento di Ricerca n. 262

**Aspetti relativi alla relazione del soggetto incaricato dell'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità ai sensi del D.Lgs. 125/2024
Marzo 2025**

DOCUMENTI- LINEE GUIDE DI RIFERIMENTO (3)

MEF

Determina MEF RR13 del 31/01/25 ADOTTATO IL PRINCIPIO DI ATTESTAZIONE DELLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA' Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia)»

Determina MEF RR 12 del 31/01/25 «ADOZIONE DEL PRINCIPIO IN MATERIA DI DEONTOLOGIA PROFESSIONALE, RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE, NONCHE' DI INDIPENDENZA E OBIETTIVITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA ATTESTAZIONE SULLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA'

DECRETO ABILITAZIONE SOSTENIBILITA', Pubblicato sulla GU n. 51 del 3/3/2025 il DM 19/2/2025 relativo all'abilitazione dei revisori legali, in tre diverse fasi, allo svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità

Comunicazione MEF del 08/09/25 «OBBLIGO COMUNICAZIONE DELLA PEC PER GLI ISCRITTI AL REGISTRO»

Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 25 settembre 2025 è stato fissato al 1° ottobre 2025

MEF, ANALISI COMPOSIZIONE ISCRITTI, Roma 2025

1

Dall'analisi dei dati relativi al Registro dei revisori si evidenzia una sostanziale invarianza della decrescita tendenziale del numero degli iscritti che dal 2018 al 2024 che registra una riduzione di circa 38.000

2

L'età media dei revisori che rimane costantemente ancorata dal 2020 all'età di 55 anni e tale da configurare un evidente ritardo nell'accesso al Registro da parte delle nuove generazioni.

TIROCINANTI

Iscritti n. 8057 (da 7654, + 5%)

Donne 43,25% e uomini 56,75% (in aumento la parità di genere)

MEF, ANALISI COMPOSIZIONE ISCRITTI, Roma 2025 (segue)

PERSONE FISICHE

Iscritti n. 113.693 (da 116.492, di cui donne 31,43% e uomini 68,57%);

SEZIONE A

41.501 ossia il 36% (in lieve aumento rispetto alle 39.535)

SEZIONE B

75.013 ossia 64%

NUMERO MEDIO DEGLI INCARICHI DI REVISIONE COMUNICATI DA PERSONE FISICHE (al 30/06/24)

Nr. medio di incarichi comunicati pro capite 2,64 (2,63 al 30 giugno 23)

Nr. di revisori titolari di 1 solo incarico 11.185 (11.258 al 30 giugno 23)

Nr. totale di incarichi in capo a società di revisione 26.003 (22.722 al 30 giugno 23 e 21.555 al 30/06/22)

CORRISPETTIVI

	30/06/24	30/06/23
Tot Incarichi revisione	68.074	65.858
Tot Incarichi Soc revisione	26.003	22.722
Tot Corrispettivi revisore	281.857.911	272.118.325
Tot Corrispettivi Soc Revisione	573.365.072	511.780.021
Compendi medi per revisore	4.140	4131
Compensi medi per Soc Revisione	22.049	22.523

MEF, ANALISI COMPOSIZIONE ISCRITTI, Roma 2025 (segue)

REVISORE DELLA SOSTENIBILITA': PRIMA RILEVAZIONE

Gli incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità ex articolo 18, comma 1 del d.lgs. 125/2024, a decorrere dal 25 settembre 2024, sono circa 180 ripartiti tra 10 società di revisione con un totale corrispettivi stimato pari a circa 6.600.000 euro.

In merito a questo ultimo dato si rileva che la determinazione del corrispettivo presunto per lo svolgimento di incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione della sostenibilità **è nettamente superiore al corrispettivo previsto per le attestazioni DNF con differenziali percentuali che mediamente risultano superiori al 30%.**

ALBO REVISORE DELLA SOSTENIBILITA': PRIMA FASE

Decreto MEF - RGS - Prot. 46750 del 06/03/2025 (primo decreto)

https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/decreti/Elenco-dei-revisori-iscritti-e-abilitati-alla-sostenibilita_15092025.pdf

Decreto MEF - RGS - Prot. 204829 del 11/09/2025 (ultimo decreto al 11/09/25)

TOTALE ISCRITTI ALBO: 245

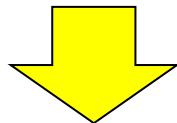
NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (1)

Norme da attenzionare

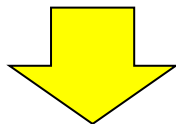
- 1 1.5. Retribuzione**
- 2 2.2. Ruolo del Presidente del Collegio Sindacale**
- 3 3.4. Vigilanza sulla rendicontazione di sostenibilità**
- 4 3.10 Vigilanza sull'istituzione di canale di segnalazione (whistleblowing)**
- 5 11.1. Vigilanza per la rilevazione tempestiva della perdita della continuità**
- 6 11.2. Vigilanza per la rilevazione tempestiva della crisi**

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (2)

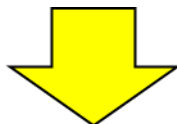
LE NORME DI COMPORTAMENTO DEI SINDACI DELLE SOCIETA' NON QUOTATE. NORMA 1.5-RETRIBUZIONE (1)



EQUO COMPENSO



Il principio, garantito dalla legge n. 49/2023, ha trovato conferma nella sentenza n. 8580 del 2024 del Tar del Lazio, nella quale viene sancito che sono nulle le clausole che non prevedono un compenso equo e proporzionato all'opera prestata.



NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (3)

NORMA 1.5-RETRIBUZIONE

Al momento dell'accettazione della nomina, il candidato sindaco valuta l'adequatezza del compenso proposto tenendo in considerazione:

- l'ampiezza e la complessità dell'incarico;
- la dimensione anche economica della società (ad esempio, al volume dei componenti positivi di reddito e delle attività);
- la complessità dell'attività, il settore di attività, l'assetto organizzativo e le altre caratteristiche della società;
- le competenze professionali e l'esperienza richieste;
- l'applicabilità alla società delle norme di cui alla l. 49/2023.

La delibera di nomina può prevedere modalità di adeguamento del compenso in caso di modifica delle attività previste dalla legge, dallo statuto o dalle autorità di vigilanza, ovvero in caso di significativa modifica delle risultanze contabili emergenti dal bilancio ordinario e/o del perimetro aziendale, anche in considerazione delle dimensioni, della complessità e delle altre caratteristiche della società, che dovrebbero trovare rispondenza nell'adequatezza del compenso.

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (4)

Norma di comportamento 3.4:

Vigilanza sulla rendicontazione di sostenibilità (1)

1

Il collegio sindacale vigila sull'osservanza delle disposizioni stabilite dall'ordinamento in tema di rendicontazione societaria di sostenibilità, sul processo di formazione e di pubblicazione del report di sostenibilità

2

Il collegio sindacale scambia informazioni con il revisore legale incaricato dell'attestazione della rendicontazione di sostenibilità in ordine alla pianificazione delle relative attività, al livello di estensione dei controlli alle società del gruppo i cui dati sono inclusi nel documento.

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (5)

Norma di comportamento 3.4:

Vigilanza sulla rendicontazione di sostenibilità (2)

3

Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno

Il collegio sindacale verifica se il sistema di controllo interno (Norma 3.6.) sia stato integrato e l'impatto sull'attività sociale e sulla governance dell'approccio ESG e del rispetto delle disposizioni in materia

4

Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione

Il collegio, inoltre, vigila sul ruolo dell'organo di amministrazione (Norma 3.3.) affinché, nella definizione delle strategie della società (ed eventualmente del gruppo), persegua il successo sostenibile.

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (6)

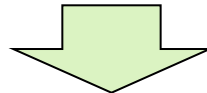
Norma di comportamento 3.4:

Vigilanza sulla rendicontazione di sostenibilità (3)

5

SPECIFICHE ATTIVITA' DI VIGILANZA SULLE TEMATICHE ESG:

- 1) l'ambiente;**
- 2) la tutela e la sicurezza del lavoro;**
- 3) l'osservanza della legge e della normativa vigente in materia di privacy;**
- 4) lo scambio di informazioni con l'organismo di vigilanza di cui al d.lgs. n. 231/2001, se istituito (Norma 5.5).**



Luglio 2024, CNDCEC, Modello 231 e fattori ESG: l'importanza di una virtuosa connessione

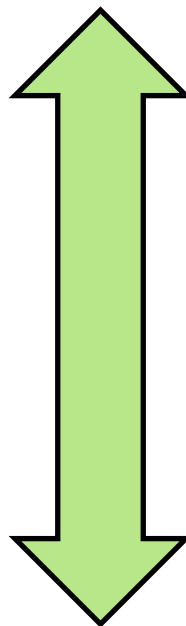
IRS 11- Il processo di implementazione dei fattori ESG nelle PMI

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (7)

SOSTENIBILITA': VERSO UN PROCESSO DI SEMPLIFICAZIONE

**PRIMA DEL DECRETO
OMNIBUS**

(26 febbraio 2025)



**DIRETTIVA 2025/794,
«STOP THE CLOCK»**

(16 aprile 2025)

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (8)

SOSTENIBILITA': VERSO UN PROCESSO DI SEMPLIFICAZIONE

Novembre 2024 Ursula Von Der Leyen annuncia pubblicamente l'intenzione di riformare le normative europee di sostenibilità, ovvero la CSRD, la CSDDD e la Tassonomia Europea, con l'obiettivo di ridurre gli oneri burocratici delle aziende.

A seguire il 26 febbraio 2025: la Commissione Europea presenta il pacchetto di semplificazione "Omnibus I", che si compone di due direttive:

1

La prima, la cosiddetta proposta "stop-the-clock", prevede di posticipare al 2028 gli obblighi di rendicontazione previsti da CSRD e CSDDD.

2

La seconda, invece, propone delle riduzioni drastiche degli obblighi previsti, che verrebbero applicati solo alle grandi imprese con più di 1000 dipendenti

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE (9)

1

EFRAG, Exposure Drafts (EDs). Amendments of European Sustainability Reporting Standards (ESRS), 31 luglio 2025

La consultazione pubblica dei nuovi Standard emendati è aperta dal 31 luglio al 29 settembre 2025.

Al riguardo come richiesto dall'EFRAG, tutti gli stakeholder – preparatori, revisori, investitori, autorità nazionali, e società civile – sono invitati a esprimere il proprio parere sui nuovi standard così come sono stati rivisti in bozza. A supporto della consultazione, EFRAG mette a disposizione una vasta gamma di documenti

2

RACCOMANDAZIONE C(2025), 4984 FINAL- 30 luglio 2025(1)

La Raccomandazione prevede in allegato il documento:

**“Annex to the Brussels, 30.7.2025 C(2025) 4984 final Commission Recommendation on a voluntary sustainability reporting standard for small and medium-sized undertakings
(https://ec.europa.eu/finance/docs/law/250730-recommendation-vsme-annex-1_en.pdf)**

che sottolinea che l'aspetto più rilevante del VSME Standard risiede nella sua struttura modulare, che consente alle imprese di adattare il livello di rendicontazione in base alle loro dimensioni e esigenze

- 1. Modulo Base (Basic Module);**
- 2. Modulo Comprensivo (Comprehensive Module**

NOVITA' PER I REVISORI art. 25 octies del D.Lgs 136/24 (1)

Art. 25-octies (previgente)	Art. 25-octies vigente dal 28 09 2024
<p>1. L'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17.</p> <p>La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.</p> <p>2. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile.</p>	<p>1. L'organo di controllo societario e il soggetto incaricato della revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni, segnalano, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17.</p> <p>La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.</p> <p>2. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini dell'attenuazione o esclusione della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile o dall'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. La segnalazione è in ogni caso considerata tempestiva se interviene nel termine di sessanta giorni dalla conoscenza, che non sussiste in caso di colpevole ignoranza, delle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a), da parte dell'organo di controllo. 2-bis. Al solo fine di agevolare la previsione di cui all'articolo 3, comma 3, l'organo di controllo societario e il soggetto incaricato</p>

NOVITA' PER I REVISORI art. 25 octies del D.Lgs 136/24 (2)

Responsabilità

Il secondo comma dell'art. 25-octies CCII prevede che: "la tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini dell'attenuazione o esclusione della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile o dall'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39".

La Relazione chiarisce che la finalità della normativa è finalizzato a fornire all'imprenditore strumenti di monitoraggio della propria attività non solo tramite l'adozione di misure idonee di rilevazione della crisi già in atto ma anche con l'individuazione di segnali che, se considerati e valutati tempestivamente, consentono di evitare la situazione di difficoltà. In definitiva, l'imprenditore che si muove secondo le indicazioni fornite, agendo costantemente in via preventiva, evita la crisi e, se non vi riesce, ha maggiori possibilità di perseguire con successo il proprio risanamento".

La "**segnalazione è in ogni caso considerata tempestiva se interviene nel termine di sessanta giorni dalla conoscenza delle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a), da parte dell'organo di controllo o di revisione.**"



Il novellato art. 25 octies ha comportato:

- 1) Nuova normativa Responsabilità Sindaci art. 2407 cc**
- 2) Recepimento definitivo legge equo compenso per sindaci**
- 3) Proposta di legge responsabilità revisore legale dei conti**
- 4) OIC 30, BILANCI INTERMEDI**
- 5) Numerose sentenze**
- 6) Numerosi Documenti interpretativi di supporto**
- 7) In definizione nuove norme (Responsabilità Revisori e modifica TUF)**

NOVITA' PER I REVISORI art. 25 octies del D.Lgs 136/24 (3)

Assirevi, Documento di Ricerca n. 259, L'Obbligo di segnalazione da parte del revisore di situazioni di crisi ed insolvenza ai sensi dell'art. 25-octies CCII modificato dal D.Lgs n. 136/2024 ("Correttivo Ter"), Dicembre 2024



1

LE FUNZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE

2

LE FUNZIONI DEL REVISORE

NOVITA' PER I REVISORI art. 25 octies del D.Lgs 136/24 (4)

LE FUNZIONI DEL COLLEGIO SINDACALE

Il Collegio Sindacale, svolge un'attività di vigilanza continuativa sull'operato degli amministratori, a partire dal controllo, ex art. 2403 cod. civ. (richiamato anche al comma 1 dell'art. 25-octies CCII), sulla corretta istituzione di "un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative", ai sensi di quanto previsto all'art. 3 CCII.

Il controllo dei Sindaci si estende al rispetto dei principi di corretta amministrazione e all'osservanza della legge e dello statuto da parte degli amministratori

L'ampiezza dei compiti di vigilanza attribuiti dalla legge al Collegio Sindacale è poi alimentata da specifici poteri ispettivi e di attivazione.

Ai Sindaci è attribuito il potere/dovere di:

- 1) intervenire sulle operazioni potenzialmente dannose per la società;
- 2) di convocare l'assemblea (anche ai sensi degli artt. 2446 e 2447 cod. civ.);
- 3) di impugnare le delibere che possano recare pregiudizio alla società;
- 4) di formulare denuncia al Tribunale ai sensi dell'art. 2409 cod. civ.;
- 5) di avviare l'azione di responsabilità.

NORME COMPORTAMENTO COLLEGIO SINDACALE
Edizione dicembre 2024

NOVITA' PER I REVISORI art. 25 octies del D.Lgs 136/24 (5)

LE FUNZIONI DEL REVISORE

L'attività di revisione legale è svolta seguendo precisi e specifici standard di riferimento.

Nonostante il legislatore non faccia specifici riferimenti alla relazione esistente fra "crisi" e "continuità aziendale", è abbastanza evidente che il revisore al fine di recepire adeguatamente le disposizioni di cui all'art. 25- octies CCII non possa prescindere dalle attività di auditing statuite dal Principio **ISA 570**.



CRITICITA'

1

Le procedure **ISA Italia 570** si riferiscono al momento dell'emissione della propria relazione e non all'eventualità che l'esigenza della segnalazione del venire meno del presupposto della continuità intervenga in corso di esercizio. Lo stesso principio **SA Italia 250B**, che disciplina le verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale affidate al revisore, al par. 14 ("Contenuto delle verifiche periodiche") non prevede infatti lo svolgimento di procedure di analisi in merito alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società revisionata o alle prospettive future della stessa. Cionondimeno, proprio lo svolgimento delle verifiche periodiche effettuate presso l'impresa revisionata può rappresentare occasione appropriata per intercettare con ragionevole tempestività elementi informativi idonei per rivelare la ricorrenza dei presupposti per una segnalazione.

NOVITA' PER I REVISORI art. 25 octies del D.Lgs 136/24 (6)

2

CRITICITA' (segue)

Altra criticità, gli strumenti di azione e di reazione nei confronti dei gestori attribuiti dall'art. 2409 c.c. al collegio sindacale non possono essere "di competenza" del revisore legale dei conti. Risulta pertanto evidente che le novità introdotte dal D.Lgs 136/2024 rappresentano una chiara sinergia fra le attività dei sindaci e dei revisori se presenti contemporaneamente.

Se viceversa, come nel caso di tante aziende di minori dimensioni (srl) l'organo di controllo è presente nella sola figura del revisore legale dei conti che svolge funzioni più tecniche focalizzate sulla verità dei dati contabili, per cui le loro segnalazioni si devono basare sui risultati della revisione contabile. Se emergono anomalie, devono informare l'organo gestorio, ma il loro ruolo, pur avendo accesso a tutte le informazioni necessarie per la revisione, non prevede, a differenza dei sindaci, un potere di intervento diretto sulla gestione.

In conclusione, seppur sia i sindaci che i revisori oggi sono investiti del dovere di segnalare ai sensi dell'art. 25-octies, le modalità di intervento degli uni e degli altri differiscono sostanzialmente. **I sindaci detengono un ruolo attivo e diretto nella gestione della crisi, mentre i revisori si concentrano sulla correttezza dei dati finanziari e delle pratiche contabili.**



CNDCEC, "Sindaci e revisori legali: la nomina del Tribunale e la disciplina degli incarichi nelle srl", 17 giugno 2025

LEGGE n. 35 a modifica art. 2407 cc (1)

Normativa vigente	A.C. 1276 LEGGE 35 del 14/03/25 in vigore dal12/04/25
Codice civile Art. 2407	
Responsabilità	Responsabilità
I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.	Identico.
Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.	Al di fuori delle ipotesi in cui hanno agito con dolo, anche nei casi in cui la revisione legale è esercitata da collegio sindacale a norma dell'articolo 2409- bis, secondo comma, i sindaci che violano i propri doveri sono responsabili per i danni cagionati alla società che ha conferito l'incarico, ai suoi soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito, secondo i seguenti scaglioni: per i compensi fino a 10.000 euro, quindici volte il compenso; per i compensi da 10.000 a 50.000 euro, dodici volte il compenso; per i compensi maggiori di 50.000 euro, dieci volte il compenso.
RESPONSABILITA' CONCORRENTE	
RESPONSABILITA' DIRETTA ED ESCLUSIVA	
All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.	Identico.
	L'azione di responsabilità verso i sindaci si prescrive nel termine di cinque anni dal deposito della elazione di cui all'articolo 2429 relativa all'esercizio in cui si è verificato il danno.

LEGGE n. 35 a modifica art. 2407 cc (2)

Nello specifico due tipi di responsabilità:

1

RESPONSABILITA' ESCLUSIVA O DIRETTA

I sindaci responsabili della verità di ciò che attestano.

2

RESPONSABILITA' CONCORRENTE O INDIRETTA

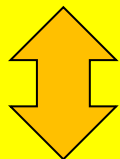
I sindaci sono responsabili solidalmente con gli amministratori, per gli atti o le omissioni di questi, se il danno non si sarebbe verificato se i sindaci avessero vigilato in conformità agli obblighi della loro carica.

Tale responsabilità richiede tuttavia il susseguirsi di alcuni passaggi, concatenati tra loro da un duplice legame:

- 1) cattiva gestione («mala gestio») da parte degli amministratori;**
- 2) nesso di causalità: tra cattiva gestione e danno prodotto («primo nesso di causalità»);**
- 3) nesso di causalità tra danno ed omessa vigilanza («secondo nesso di causalità»).**

LEGGE n. 35 a modifica art. 2407 cc (3)

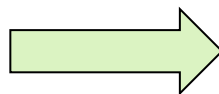
**GLI OBBLIGHI
(DIRITTI E DOVERI)
DIRETTI DEI SINDACI**



**RESPONSABILITA'
DIRETTA**

①

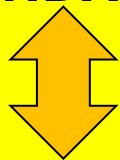
**poteri-doveri ricognitivi e
partecipativi**



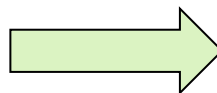
②

poteri-doveri di iniziativa,

**GLI OBBLIGHI
(DIRITTI E DOVERI)
INDIRETTI DEI
SINDACI**



**RESPONSABILITA'
CONCORRENTE**



**«corretta amministrazione»
e
"sull'adeguatezza
dell'assetto organizzativo,
amministrativo e contabile
adottato dalla società»**

LEGGE n. 35 a modifica art. 2407 cc (4)

DIRITTI E DOVERI RICOGNITIVI-PARTECIPATIVI

Doveri diretti sono codificati nell'art. 2407, comma 1,

1) L'obbligo di verità in ordine ai fatti riscontrati e le dichiarazioni ricevute nelle attestazioni [19] (è evidente il riferimento al verbale delle riunioni secondo l'art. 2404, comma 3, c.c., alla loro trascrizione nel libro tenuto ai sensi dell'art. 2403 bis, comma 3, c.c. e alle relazioni periodiche all'assemblea);

2) L'obbligo di segretezza delle informazioni acquisite e dei documenti visionati nell'esercizio delle funzioni.

Doveri di natura ricognitiva, che si esprimono mediante comportamenti tipizzati dal legislatore.

La vigilanza sul rispetto della legge e dello statuto (quelli relativi alla corretta amministrazione e all'organizzazione, attengono invece al quadro degli obblighi in cui la condotta o l'omissione dell'amministratore ne è il presupposto, mentre il controllo di legalità ha come destinatari tutti gli organi sociali).

Essi coincidono con poteri-doveri;

1) di informazione;

2) di convocazione del collegio;

3) di partecipazione alla attività degli organi sociali

DIRITTI E DOVERI IN AMBITO CONTABILE

In caso di controllo contabile attribuito ai sindaci, gli obblighi dei sindaci si allineano a quelli dei revisori nella verifica della regolare tenuta della contabilità, nella corretta rilevazione nelle scritture dei fatti gestori di rilievo economico e, infine, nella redazione del bilancio secondo i criteri imposti dalla legge e in coerenza con le scritture contabili o gli eventuali accertamenti compiuti nel corso dell'esercizio.

Anche in presenza di revisori rimangono attribuito ai sindaci compiti riferibili ai profili contabili in senso stretto:

- 1) la relazione destinata, in occasione delle delibere di approvazione, all'assemblea sui risultati di esercizio, con formulazione di osservazioni e proposte (art. 2429, comma 2, c.c.) da sottoporre alla discussione;
- 2) Il controllo dell'adeguatezza dell'assetto contabile di cui fa uso la società (art. 2403, comma 1, c.c.);
- 3) La formulazione di un parere alla relazione sulla situazione patrimoniale in caso di rilevanti perdite (art. 2446, comma 1, c.c.) al fine di sollecitare eventualmente all'assemblea riduzioni del capitale e, nel caso queste dovessero essere inferiori ai limiti di legge, la ricapitalizzazione oppure la messa in liquidazione.

LEGGE n. 35 a modifica art. 2407 cc (6)

DIRITTI E DOVERI INDIRETTI-RESPONSABILITA' CONCORRENTE

L'originario e tradizionale **controllo di legalità formale** nelle condotte degli amministratori muta, dopo la riforma, in un **controllo di legalità sostanziale**.

Il sindaco non si limita solo a una verifica del formale rispetto della legge e delle norme statutarie, **ma deve occuparsi anche del merito e dei contenuti degli atti gestori e organizzativi degli amministratori**. Con questo, però, al sindaco non è attribuito un compito di amministrazione "attiva" poiché gli amministratori restano liberi nelle scelte discrezionali e di merito in funzione del raggiungimento degli scopi sociali.

La nuova disposizione consente un'indagine sulla governance sociale ai sindaci per verificare la coerenza dell'azione amministrativa con le tecniche e i mezzi suggeriti dalla scienza economica aziendalistica.

Non è il singolo atto di gestione soggetto a un possibile controllo di coerenza con le indicazioni dell'esperienza e della scienza aziendalistica, ma lo è anche l'organizzazione dell'impresa. (nel senso aziendalistico dell'art. 2555 c.c.). Il sindaco, deve essere munito di una adeguata preparazione e professionalità e conoscenza delle tecniche della scienza aziendalistica. In questo si misura anche il grado di diligenza funzionale alla natura della prestazione dettata dall'art. 2407 c.c.

LEGGE n. 35 a modifica art. 2407 cc (7)

PARAMETRO DELLA DILIGENZA PROFESSIONALE

La riforma del 2025 ha confermato che il primo comma dell'art. 2407 c.c. impone ai sindaci di **adempiere ai propri doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico**. Questo significa che non è sufficiente un comportamento generico ispirato alla buona fede o alla diligenza del buon padre di famiglia: la legge richiede una preparazione tecnica e una consapevolezza professionale adeguata al ruolo.

La novità di rilievo è l'intervento sull'art. 2407, comma 1, c.c., dove la diligenza del mandatario ex art. 1710, comma 1, c.c. – **"diligenza del buon padre di famiglia"** come diligenza dell'uomo medio –, ora con la nuova formula viene misurata in relazione al grado dei problemi tecnici e delle conoscenze della singola prestazione (dove il testo: **"la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico"**). Non basta quindi adempiere in modo formale: è necessario agire con cura, attenzione e competenza, secondo gli standard richiesti a un soggetto esperto e consapevole delle proprie responsabilità, dettati dai codici di comportamento suggeriti dagli ordini professionali

Aspetti critici della Riforma (1)

1

MODELLI DI GOVERNANCE

La legge prevede un tetto risarcitorio solo per i sindaci, escludendo figure come revisori legali, membri del Consiglio di Sorveglianza (modello dualistico) e del Comitato di Controllo interno (modello monistico).

In particolare, **Assonime nella Circolare 18/2025** interviene in modo critico sull'impianto normativo dell'art. 2407 c.c. Secondo l'Associazione, "la nuova disciplina sulla responsabilità civile dei sindaci nel modello tradizionale viene ... ridisegnata a salvaguardia di una categoria di soggetti a scapito di una visione sistematica della materia, sollevando questioni di opportunità e, per alcuni commentatori, di costituzionalità delle norme".

Per i componenti del Consiglio di sorveglianza (nel sistema dualistico) e per quelli del Comitato per il controllo interno (nel sistema monistico), nulla è precisato dalla nuova disciplina, con la conseguenza che essi continuano a rispondere illimitatamente.

In particolare, va sottolineato il caso in cui al Collegio sindacale siano affidate anche le funzioni dell'Organismo di Vigilanza (OdV) ex DLgs, 231/2001 il regime di cui all'art. 2407 c.c possa trovare applicazione quando l'attività di ODV si incroci con quella del Collegio sindacale

Aspetti critici della Riforma (2)

2

PRESCRIZIONE

La riforma ha uniformato a 5 anni il termine di prescrizione per l'azione di responsabilità, decorrente dal deposito della relazione del collegio sindacale.

Tuttavia, la questione della retroattività della norma, ovvero se si applichi anche a violazioni commesse prima della sua entrata in vigore, rimane aperta. (SENTENZE TRIBUNALI)

In particolare, al riguardo va anche sottolineata la poca chiarezza in merito al momento del deposito della stessa relazione. Si osserva come per "deposito" si dovrebbe intendere quello presso il Registro delle imprese ex art. 2435 c.c. comma 1 c.c. (e non quello presso la sede della società ex art. 2429 comma 3 c.c.), in quanto momento in cui la relazione è resa disponibile al pubblico divenendo conoscibile dai terzi (soluzione che, comunque, non è ritenuta coerente con il principio giurisprudenziale secondo cui il termine di prescrizione del diritto al risarcimento danni decorre dal momento in cui il danneggiato abbia potuto avere ragionevole percezione della condotta illecita e del danno).

Aspetti critici della Riforma (3)

3

COMPENSO PERCEPITO O PATTUITO?

Il problema attiene all'infelice espressione utilizzata dal legislatore per parametrare la responsabilità al compenso del sindaco.

Il secondo comma del nuovo art. 2407 c.c. stabilisce infatti che "i sindaci che violano i propri doveri sono responsabili per i danni cagionati alla società che ha conferito l'incarico, ai suoi soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito".

E' evidente che ciò che rileva, ai fini dell'individuazione della soglia di responsabilità, non è il compenso percepito, bensì il compenso pattuito, anche se non effettivamente incassato.

La responsabilità è indipendente dalla percezione o meno del compenso, la quale rileva solo come ammontare ai fini dell'individuazione dello scaglione e del tetto massimo.

Appare dunque senz'altro preferibile leggere il vocabolo "percepito" nel senso di "deliberato dall'assemblea" (o, a seconda dei casi, "stabilito nello statuto")

Aspetti critici della Riforma (4)

4

EFFICACIA DELLA NORMA

Da ultimo assume senz'altro un rilievo centrale il tema dell'efficacia della nuova norma nel tempo, atteso che nessuna norma transitoria è stata prevista dal Legislatore.

È noto che la legge civile non dispone che per l'avvenire e dunque, salva espressa deroga, non ha efficacia retroattiva.

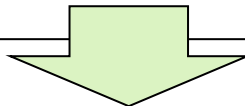
Sebbene il principio sia chiaro, non è immediato comprendere in quali casi si possa in concreto ravvisare un'ipotesi di applicazione retroattiva di una norma. In altri termini, nel caso di specie, ci si domanda se sia consentita o se, comportando profili di retroattività della disciplina, sia esclusa l'applicazione della nuova norma nei processi instaurati dopo la sua entrata in vigore ma riguardanti fatti verificatisi prima, o finanche in procedimenti già pendenti all'entrata in vigore della novella.

Le sentenze dei Tribunali (1)

Tribunale di Bari con l'ordinanza n. 1981 del 24 aprile 2025,

I limiti quantitativi previsti dall' art. 2407 c.c., come modificato dalla L. n. 35/2025, si applicano anche ai fatti anteriori all'entrata in vigore della nuova norma, con la precisazione che il tetto massimo di responsabilità deve essere riferito ad ogni singolo evento dannoso causato dalla violazione dei doveri sindacali e parametrato al compenso annuo corrispondente all'importo netto deliberato dall'assemblea.

Così ha stabilito il Tribunale di Bari con l'ordinanza del 24 aprile 2025., la prima pronuncia ad applicare la L. 35/2025 in tema di responsabilità dei sindaci.



In mancanza di una norma di diritto transitorio, il Tribunale ha formulato motivazioni sia:

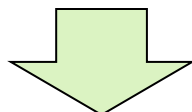
- 1) con riferimento alla decorrenza del termine di prescrizione dell'azione di responsabilità;**
- 2) sia per quanto riguarda l'applicabilità dei limiti quantitativi previsti per la determinazione dell'ammontare oggetto di condannatorio nei confronti dei sindaci.**

Le sentenze dei Tribunali (2)

Tribunale di Tribunale di Palermo sentenza del 4 luglio 2025

Ordinanza n. 24004 del 27 agosto 2025, la Suprema Corte di Cassazione, I Sezione Civile

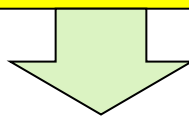
La vicenda trae origine dalla condanna, pronunciata da una Corte d'Appello, nei confronti dei membri del collegio sindacale della società Alfa S.p.A., poi dichiarata fallita. Ai sindaci veniva contestato l'omesso controllo su atti di mala gestio posti in essere dall'amministratore, con un focus specifico su una complessa operazione di aumento di capitale dal valore di 1.040.000 Euro.



La Corte di merito aveva ritenuto i sindaci responsabili per aver violato i loro doveri di vigilanza, non avendo effettuato una verifica sulla regolarità sostanziale, e non solo formale, dell'intera operazione. Secondo i giudici d'appello, un controllo diligente avrebbe permesso di rilevare l'anomalia e di agire tempestivamente nei confronti del socio per ottenere l'effettivo versamento del capitale sottoscritto.

Le sentenze dei Tribunali (3)

Ordinanza n. 24004 del 27 agosto 2025, la Suprema Corte di Cassazione, I Sezione Civile (segue)

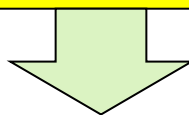


CHECK LIST PER RESPONSABILITA' COLLEGIO SINDACALE ex art.2403 e 2407 cc

- 1 Qual è l'estensione del dovere di vigilanza del collegio sindacale?**
Si estende a tutta l'attività sociale, non solo ai profili formali, ma anche alla sostanza economica e giuridica delle operazioni, nell'interesse dei soci e dei creditori.
- 2 È sufficiente un controllo formale della documentazione predisposta dagli amministratori?**
No. I sindaci hanno un potere-dovere attivo: devono chiedere notizie, acquisire chiarimenti, vigilare sulla corretta amministrazione e reagire a segnali di irregolarità.
- 3 Quando scatta la responsabilità civile dei sindaci?**
Quando omettono di vigilare su operazioni di dubbia legittimità o regolarità, non convocano l'assemblea né segnalano al PM ex art. 2409 c.c., e ciò consente il verificarsi di un danno.

Le sentenze dei Tribunali (4)

Ordinanza n. 24004 del 27 agosto 2025, la Suprema Corte di Cassazione, I Sezione Civile (segue)



CHECK LIST PER RESPONSABILITA' COLLEGIO SINDACALE ex art.2403 e 2407 cc (segue)

4

Che tipo di prova serve per affermare la responsabilità?

È richiesto un giudizio controfattuale: occorre dimostrare che un intervento diligente avrebbe ragionevolmente potuto impedire o ridurre il danno (criterio del "più probabile che non").

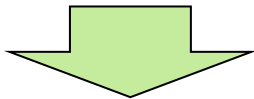
5

Qual è il bene giuridico tutelato?

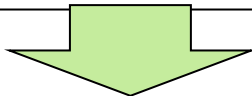
L'integrità del patrimonio sociale, che costituisce garanzia generica ex art. 2740 c.c. per le obbligazioni verso terzi.

Responsabilità Revisori (1)

La nuova disciplina non si estende ai revisori legali tout court, come ad esempio i revisori delle S.r.l. nominati ai sensi dell'articolo 2477 c.c., i quali restano soggetti al regime di responsabilità previgente.



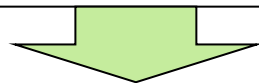
Il disegno di legge n. 1426, rubricato "Modifica al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in materia di responsabilità dei revisori legali e dei componenti del Collegio Sindacale ai giudizi pendenti", del 19 marzo 2025. La proposta, mira ad allargare le tutele per i professionisti già previste dalla legge 35/2025 per i sindaci, contiene inoltre una norma transitoria (art. 2) chiesta dallo stesso Consiglio nazionale la quale, per consentire l'applicazione della responsabilità limitata sia per i sindaci (già approvata) sia per i revisori (da approvare) anche ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della suddetta legge.



D'iniziativa dei Senatori Calandrini, Gelmetti, Rastrelli, Cosenza, Sigismondi, Liris, Pellegrino, Farolfi, Rosa, Guidi, Spinelli e Mancini, il DDL n. 1426 presenta una significativa proposta di modifica per l'introduzione di limiti quantitativi alla responsabilità dei revisori, anche facendo riferimento a valori parametrati al corrispettivo spettante ai soggetti incaricati dell'attività di revisione legale e includendo limiti massimi parametrati alla tipologia del cliente oggetto di revisione, come già introdotto da numerosi Stati membri, quali Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Estonia, Germania, Grecia, Lettonia, Lituania, Olanda, Polonia, Slovacchia e Slovenia.

Responsabilità Revisori (2)

Il citato DDL prevede la modifica dell'art. 15 D.Lgs. 39/2010, con una nuova formulazione, prevedendo una suddivisione per la revisione in favore di enti di interesse pubblico o società diverse dagli enti di interesse pubblico e quella per revisori legali persone fisiche o società di revisione legale.



Responsabilità: attuale formulazione	Responsabilità: proposta di riforma
<p>1.I Revisori legali e le Società di Revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli Amministratori nei confronti della Società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi Soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato.</p>	<p>1.I soggetti incaricati della revisione legale sono responsabili nei confronti della Società, dei Soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri.</p> <p>2. Al di fuori delle ipotesi in cui hanno agito con dolo, i Revisori legali persona fisica sono responsabili per i danni cagionati alla Società che ha conferito l'incarico di revisione legale, ai suoi Soci e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito per la revisione legale del bilancio rispetto al quale sia accertato l'inadempimento ai loro doveri, fermo in ogni caso il limite massimo complessivo di 8.000.000 di euro, secondo i seguenti scaglioni:</p> <p>a) quanto ai Revisori Legali che svolgono incarichi di revisione legale relativi a Società non qualificabili come enti di interesse pubblico, nei limiti di dieci volte il compenso;</p> <p>b) quanto ai Revisori legali che svolgono incarichi di revisione legale relativi a Società qualificabili come enti di interesse pubblico, nei limiti di dodici volte il compenso.</p>

Responsabilità Revisori (3)

Responsabilità: attuale formulazione	Responsabilità: proposta di riforma
<p>2. Il responsabile dell'incarico ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.</p> <p>3. L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili ai sensi del presente articolo si prescrive nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.</p>	<p>3. Al di fuori delle ipotesi in cui hanno agito con dolo, le Società di revisione legale sono responsabili per i danni cagionati alla Società che ha conferito l'incarico di revisione legale, ai suoi Soci e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito per la revisione legale del bilancio rispetto al quale sia accertato l'inadempimento ai loro doveri, fermo in ogni caso il limite massimo complessivo di 16.000.000 di Euro, secondo i seguenti scaglioni:</p> <p>a) quanto alle Società di revisione legale che svolgono incarichi di revisione legale relativi a società non qualificabili come enti di interesse pubblico, nei limiti di venti volte il compenso;</p> <p>b) quanto alle Società di revisione legale che svolgono incarichi di revisione legale relativi a società qualificabili come enti di interesse pubblico, nei limiti di venticinque volte il compenso.</p>

Responsabilità Revisori (4)

Estensione ai giudizi pendenti

Un'ulteriore proposta di modifica attiene l'estensione della disciplina ai giudizi pendenti, tramite l'introduzione di un nuovo articolo.

Giudizi Pendenti: attuale formulazione	Giudizi Pendenti: proposta di riforma
	La disciplina sulla responsabilità dei Revisori legali di cui all'articolo 1 della presente legge e quella sulla responsabilità dei componenti del Collegio Sindacale, di cui al secondo comma dell'articolo 2407 del Codice Civile si applicano anche ai giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge.

Proposta modifica TUF

Il decreto legislativo di riforma del TUF, approvato dal Consiglio dei Ministri l'8 ottobre 2025 e ora all'esame del Parlamento, prevede infatti un'esclusione significativa.

Secondo la bozza, la limitazione della responsabilità introdotta dal nuovo art. 2407 non si applicherebbe ai sindaci delle società quotate.

Il testo precisa che:

“Si esclude la limitazione di responsabilità prevista dal Codice civile per i componenti del Collegio sindacale delle società quotate, al fine di non compromettere l'impegno richiesto nell'applicazione della diligenza professionale.”

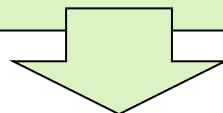
Se il decreto verrà approvato in via definitiva, si delineerà dunque un regime differenziato tra società quotate e non quotate, con implicazioni rilevanti per i professionisti coinvolti.

OIC 30, BILANCI INTERMEDI (1)

Lo scorso 11 giugno 2025, l'OIC ha pubblicato la versione definitiva del principio contabile OIC 30 "I bilanci intermedi" che dovrà essere applicato obbligatoriamente a partire dal 1 gennaio 2026 ma potrà essere adottato facoltativamente in via anticipata per i bilanci intermedi relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025

Il principio OIC 30 disciplina, in particolare, i criteri di rilevazione, classificazione, valutazione e informativa applicabili ai bilanci redatti con la finalità di fornire le informazioni circa la situazione patrimoniale, economica e finanziaria relativa ad un periodo contabile inferiore all'intero esercizio.

Stante il principio stesso, la redazione si rende necessaria ogniqualvolta vi sia l'esigenza di disporre di informazioni aggiornate e attendibili su base non annuale.



CODICE CRISI ED INSOLVENZA????

La versione definitiva è pubblicata conferma l'impostazione del "discrete approach", secondo cui i criteri di valutazione sono identici a quelli del bilancio d'esercizio. **PERIODO INTERMEDIO VA VALUTATO COME PERIODO ANNUALE**

OIC 30, BILANCI INTERMEDI (2)

Il bilancio intermedio è uno strumento fondamentale in particolare per:



- 1. monitorare l'andamento gestionale in corso d'anno;**
- 2. fornire informazioni a terzi (banche, investitori, autorità);**
- 3. supportare operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, cessioni, trasformazioni);**
- 4. verificare covenants finanziari o clausole contrattuali;**
- 5. redigere piani attestati o accordi di ristrutturazione.**

Al riguardo l'OIC 30 definisce le casistiche ove trovano applicazione i bilanci intermedi e denota le relative situazioni patrimoniali richieste dal codice civile o dalla tipologia di operazione.

OBBLIGATORIO	VOLONTARIO
<p>La redazione del bilancio intermedio è obbligatoria in alcune circostanze specifiche:</p> <ol style="list-style-type: none">1) per obblighi normativi (es. società quotate o vigilate);2) per determinazioni imposte da operazioni straordinarie;3) per verificare condizioni previste in contratti di finanziamento;4) per documentare situazioni previste dalla normativa concorsuale.	<p>È volontario quando redatto per esigenze interne di controllo e gestione, oppure per una maggiore trasparenza nei confronti degli stakeholder.</p> <p>In questi casi la società può decidere autonomamente struttura, contenuto e periodicità, fermo restando il rispetto dei principi contabili, in particolare del nuovo OIC 30.</p>

OIC 30, BILANCI INTERMEDI (3)

STRUTTURA BILANCIO INTERMEDIO

BILANCIO INTERMEDIO COSTITUITO DA STATO PATRIMONIALE, CONTO ECONOMICO; RENDICONTO FINANZIARIO E NOTA INTEGRATIVA



NOTA INTEGRATIVA

1

NOTA INTEGRATIVA bilancio intermedio Forma Ordinaria

2

NOTA INTEGRATIVA bilancio intermedio Forma Abbreviata

3

NOTA INTEGRATIVA bilancio intermedio Micro-Impresa

4

NOTA INTEGRATIVA bilancio intermedio Consolidato

L'OIC 30 enfatizza la coerenza con i criteri del bilancio annuale, il criterio della continuità aziendale, e la necessità di dare adeguata informativa in nota integrativa sull'eventuale uso di stime e su fatti successivi.

OIC 30, BILANCI INTERMEDI (4)

CRITERI VALUTAZIONE

I ricavi che sono percepiti stagionalmente, ciclicamente o occasionalmente all'interno di un periodo intermedio non possono essere anticipati o differiti rispetto alla data intermedia se l'anticipazione o il differimento non sarebbe ammissibile nel bilancio di esercizio;

I costi sostenuti in modo disomogeneo nel corso dell'esercizio di una società sono anticipati o differiti nel bilancio intermedio solo se l'anticipazione o il differimento di quel costo sarebbe ammissibile nel bilancio di esercizio

Un costo per il quale non sussistono le condizioni per essere capitalizzato alla fine di un periodo intermedio va rilevato a conto economico

Per il calcolo delle imposte correnti e differite del periodo intermedio si utilizza l'aliquota fiscale annua effettiva rappresentata dalla stima dell'incidenza dell'onere fiscale annuale (corrente e differito) sul risultato civilistico annuale ante imposte. (si vedano esempi 2, 3 e 4 dell'Appendice B)

OIC 30, BILANCI INTERMEDI (5)

CRITERI VALUTAZIONE (segue)

- 1** **AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI**
- 2** **COSTI DI MANUTENZIONE ORDINARIA**
- 3** **COSTI DI SVILUPPO**
- 4** **FONDI PER RISCHI ED ONERI**
- 5** **INCENTIVI E PREMI DI RISULTATO**
- 6** **RIMANENZE DI MAGAZZINO**
- 7** **SCONTI QUANTITA' DETERMINATI A FINE ANNO**
- 8** **SVALUTAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI**

I CONTROLLI DELLE VERIFICHE PERIODICHE

1

VERIFICHE PERIODICHE PER SINDACI

2

VERIFICHE PERIODICHE PER REVISORI

VERIFICHE PERIODICHE DEI SINDACI (1)

SECONDO IL CODICE CIVILE

Art. 2403 cc.: Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma

Art. 2404 cc.: **Il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni.** La riunione può svolgersi, se lo statuto lo consente indicandone le modalità, anche con mezzi di telecomunicazione.... **Delle riunioni del collegio deve redigersi verbale, che viene trascritto nel libro previsto dall'articolo 2421, primo comma, n.5), e sottoscritto dagli intervenuti.**

VERIFICHE PERIODICHE DEI SINDACI (2)

Secondo il CNDCEC, Linee guida per organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, febbraio 2012

R.30. ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE

R.30.10. Principio di collegialità

R.30.20. Funzioni del presidente ed organizzazione del collegio

R.30.30. Atti individuali di ispezione e controllo

R.30.40. Ricorso a dipendenti ed ausiliari

R.30.50. Riunioni e verifiche

R.30.60. Carte di lavoro

R.30.70. Modalità di conservazione ed archivio delle carte di lavoro .

R.10.40. Verifica dei requisiti di indipendenza

R.10.50. Procedure e carte di lavoro inerenti all'indipendenza

VERIFICHE PERIODICHE DEI SINDACI (3)

**SECONDO IL SET DEI VERBALI DEL COLLEGIO SINDACALE NON QUOTATE
CNDCEC-gennaio 2021**

V.5. VERBALE PERIODICO DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA

**V.11. VERBALE RELATIVO ALLA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E
SUL FUNZIONAMENTO DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO**

**V.12. VERBALE RELATIVO ALLA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E
SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA AMMINISTRATIVO-CONTABILE**

**V.13. VERBALE RELATIVO ALLA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E
SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

**V.17. VERBALE RELATIVO ALL'ATTIVITÀ DI VERIFICA DELLA
SITUAZIONE PATRIMONIALE-FINANZIARIA ED ECONOMICA**

VERIFICHE PERIODICHE DEI SINDACI (4)

V.5. VERBALE PERIODICO DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA (segue)

2 BILANCI DI VERIFICA INFRANNUALI

La società redige con periodicità _____ **bilanci infrannuali** al fine di monitorare l'andamento economico e patrimoniale dell'esercizio.

I sindaci prendono visione del bilancio di verifica al __/__/_____, rilevando che:

- l'utile/la perdita è pari a euro _____ contro euro _____ dello stesso periodo dell'esercizio precedente, con un aumento/diminuzione di circa il ____%;
- i ricavi sono pari a euro _____ contro euro _____ dello stesso periodo dell'esercizio precedente, con un aumento/diminuzione di circa il ____%;
- le disponibilità (liquidità, crediti vs. clienti ed altri crediti a breve), ammontano a euro _____, mentre le passività a breve (fornitori, banche passive ed altri debiti) ammontano a euro _____; conseguentemente l'indice di liquidità immediata è pari a _____ rispetto a _____ relativo alla situazione alla data del __/__/_____;
- la società nel corso del periodo ha effettuato investimenti per complessivi euro _____, relativi in particolare a _____; gli stessi sono stati finanziati mediante _____.

Dal confronto effettuato con i dati riportati nel *budget*, si osserva un miglioramento/peggioramento del risultato gestionale, rispetto alle previsioni, pari ad euro _____, in termini assoluti e pari al ____%, in termini percentuali. Tale miglioramento/peggioramento è imputabile a _____ (ad esempio, incremento delle vendite, minor consumo di materie prime, diminuzione del costo del personale, minore incidenza del costo forza motrice, ecc.).

VERIFICHE PERIODICHE DEI SINDACI (5)

V.17.VERBALE ATTIVITA' DI VERIFICA SITUAZIONE PATRIMONIALE-FINANZIARIA ED ECONOMICA (segue)

I seguenti indicatori sono presentati in via meramente esemplificativa e generale. Gli indicatori considerati sono scelti in funzione della capacità informativa che gli stessi contengono in funzione del settore di attività, della complessità e della fase del ciclo di vita dell'azienda. Anche le soglie in seguito riportate sono generiche ed indicative dell'attività di controllo che il sindaco deve effettuare al fine di essere contestualizzati e pesati in ragione delle condizioni aziendali e societarie.

- 1 PFN/EBITDA
- 2 EBITDA/VALORE PRODUZIONE (o FATTURATO)
- 3 ROI
- 4 ROE
- 5 $(\text{ATTIVO A BREVE} - \text{RIMANENZE}) / \text{DEBITI A BREVE}$
- 6 INDICE DI INDEBITAMENTO (LEVERAGE)
- 7 COSTO DEL DEBITO (ROD)

VERIFICHE PERIODICHE DEI REVISORI (1)

Secondo il D.lgs. n. 14/2019 (di cui GU, il 27 settembre 2024, del d.lgs. n. 136 del 13 settembre 2024 - c.d. "Terzo Correttivo)

Gli obblighi che implicano delle adeguate verifiche periodiche sono finalizzate a:

1

"diagnosi precoce" dello stato di difficoltà dell'impresa

2

"rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività svolta dal debitore»

3

verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi

4

verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi

5

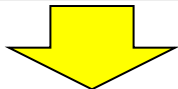
rilevare i "segnali" rappresentati da:

- **esistenza di debiti per retribuzioni**
- **esistenza di debiti verso fornitori scaduti**
- **esistenza di esposizioni nei confronti di banche / altri intermediari finanziari**
- **esistenza di una o più delle seguenti esposizioni debitorie INPS e INAIL, Agenzia Entrate, Agenzia Riscossione**

VERIFICHE PERIODICHE DEI REVISORI (2)

SA ITALIA 250B

**Regolare tenuta
della contabilità**

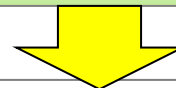


Il revisore ha la **responsabilità**:

- **di verificare la regolare tenuta della contabilità sociale attraverso lo svolgimento delle procedure previste nel principio SA Italia 250 B.**

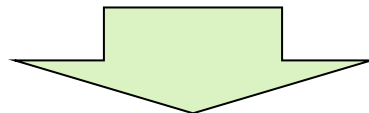
Lo svolgimento di tali procedure specifiche consente al revisore di acquisire informazioni utili anche ai fini della revisione contabile del bilancio.

**Corretta rilevazione
dei fatti di gestione
nelle scritture contabili**



Il revisore ha la **responsabilità**:

- **di verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili attraverso lo svolgimento delle procedure di revisione** finalizzate all'espressione del giudizio sul bilancio descritte nei principi di revisione ISA Italia che disciplinano la revisione contabile del bilancio (*Audit*).



**SA ITALIA 250B, nulla riporta in merito alla
review del Bilancio Periodico**

VERIFICHE PERIODICHE DEI REVISORI (3)

IL BILANCIO PERIODICO PER I REVISORI DEVE RECEPIRE DISPOSIZIONI DEL CCI

Il Correttivo-Ter al Codice della Crisi d'Impresa, approvato il 4 settembre 2024 ha così modificato primo periodo del c. 1:

«L' organo di controllo societario e il soggetto incaricato della revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni, segnalano, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17.»;

LA RELAZIONE TECNICA AL DECRETO CHIARISCE CHE A «TAL FINE FONDAMENTALE LA DISPONIBILITA' DI UN BILANCIO PERIODICO REDATTO AI SENSI OIC 30).

BILANCIO PERIODICO

Indicatori Periodici

BUDGET DI ESERCIZIO

Analisi Scostamenti

**BILANCIO PERIODICO DEVE ESSERE REVISIONATO
I DATI PERIODICI DEVONO ESSERE CORRETTI**

VERIFICHE PERIODICHE DEI REVISORI (4)

La principale problematica è connessa all'attendibilità della base dati. Pertanto, laddove presente l'organo di controllo, in particolare nella veste del revisore legale dei conti, la sua attività di review dei bilanci intermedi assume un valore significativo e di estrema rilevanza.

Al riguardo le criticità che il revisore deve fronteggiare sono connesse alle regole e alle tecniche da seguire per implementare una adeguata attività di auditing dei bilanci intermedi. L'obiettivo della revisione contabile del bilancio intermedio è significativamente diverso da quello della revisione contabile completa condotta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA).

Fra i documenti e le linee guida di riferimento può essere utile ricordare principi contabili internazionali ISRE 2410 (se la società di revisione ha anche l'incarico di revisione legale del bilancio annuale) o ISRE 2400 (in caso contrario). In particolare, stante le disposizioni contenute negli stessi principi, la revisione dei bilanci intermedi si basa su procedure più snelle rispetto alla revisione annuale.

Il revisore, attraverso interviste e analisi comparative, valuta se il bilancio intermedio è stato redatto in modo corretto, senza errori significativi, e se le informazioni presentate sono conformi ai principi contabili, nel caso specifico a quanto statuito dal novellato OIC 30.

TOOL GESTIONE DEGLI INCARICHI -10 maggio 2024

A	DATI
B	ATTIVITA' PRELIMINARI
C	PIANIFICAZIONE
D	ESECUZIONE
E	COMPLETAMENTO
F	VERIFICHE PERIODICHE
G	PERMANENT FILE
Z	CARTE DA LAVORO DEFINITIVE

TOOL GESTIONE DEGLI INCARICHI -10 maggio 2024

F

VERIFICHE PERIODICHE

F01

PROGRAMMA VERIFICHE PERIODICHE

**F01
-01**

ADEMPIMENTI FISCALI E CONTRIBUTIVI

**F01
-02**

CHECL LIST PERIODICA

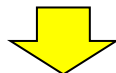
CONTROLLI QUALITA' (1)

1

CONTROLLO DI QUALITA': A CHE PUNTO SIAMO (1)

**CONTROLLI
INTERNI**

**CONTROLLI
ESTERNI
(in attesa)**



1) Linee Guida contenute negli International Standard on Quality Management (ISQM 1 e ISQM 2) ad integrazione di quanto già disposto dall'ISA Italia 220.

2) Introdotti con la determina n. RR 184 dell'8.8.2023 Ragioniere generale dello Stato, entrata in vigore il 1.1.2025, con possibilità di applicazione anticipata all'1.1.2024.

3) Comunicazione MEF del 28/01/25 «Entrata in vigore a regime dei principi professionali sulla gestione della qualità ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2, nonché del principio professionale di revisione aggiornato ISA (Italia) 220

CONTROLLI QUALITA' (2)

Determina MEF n. RR 184 dell'8 agosto 2023-Nuovi Principi Revisione (1)

Con determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) n. RR 184 dell'8 agosto 2023 resa pubblica il 5 settembre 2023 sono stati adottati i principi professionali ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2 e il principio di revisione ISA (Italia) 220 aggiornato, preceduti dalla nuova versione dell'Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati

- 1) il principio International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1) - Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements ha sostituito il precedente principio International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) - Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements;**
- 1) Il principio International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2) ha sostituito le corrispondenti disposizioni dei citati principi ISQC 1 e dell'ISA 220 – Quality Control for an Audit of Financial Statements, denominato conseguentemente Quality Management for an Audit of Financial Statements**

CONTROLLI QUALITA' (3)

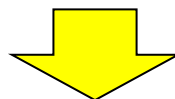
(ISQM Italia) 1 - Gestione della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione ("Incarichi di assurance") o servizi connessi

(ISQM Italia) 2 - Riesame della qualità degli incarichi

(ISA Italia) n. 220 - Gestione della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio, aggiornato

Introduzione aggiornata ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia)

Glossario dei Principi di Revisione (Italia) aggiornato



**ENTRATA IN VIGORE:
01/01/2024 o 01/01/2025**

CONTROLLI QUALITA' (4)

CNDCEC, Informativa n. 145/2023 del 28 novembre 2023

REVISORI ANTICIPATARI

La Determina RR 184 dell'8 agosto 2023 ha introdotto ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2, nonché il principio professionale di revisione aggiornato ISA (Italia) 220, elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 39/201

I principi professionali consentono la relativa applicazione anticipata a decorrere dal 1° gennaio 2024 per quanto riguarda l'ISQM (Italia) 1 e dallo svolgimento delle revisioni legali dei bilanci relativi a periodi amministrativi con inizio dalla medesima data del 1° gennaio 2024 o successiva per quanto riguarda l'ISQM (Italia) 2 e l'ISA (Italia) 220.

Con l'informativa n. 145/2023 del 28 novembre 2023 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili comunica che il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato ha reso note le modalità attraverso le quali le persone fisiche e le società di revisione iscritte al registro della revisione legale dei conti che intendono adottare anticipatamente i nuovi principi professionali sulla gestione della qualità della revisione legale (c.d. early adopter) comunicano tale intenzione entro il 31 dicembre 2023.

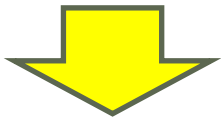
all'indirizzo PEC: gestione.qualita@pec.mef.gov.it.

CONTROLLI QUALITA' (5)

Comunicazione MEF del 28/01/25



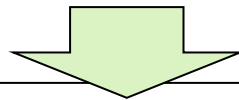
OBBLIGATORI DAL 1 GENNAIO 2025



Comunicazione MEF del 28/01/25 «Entrata in vigore a regime dei principi professionali sulla gestione della qualità ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2, nonché del principio professionale di revisione aggiornato ISA (Italia) 220

PRINCIPIO ISQM Italia 1, GESTIONE DELLA QUALITÀ (1)

Il Principio ISQM Italia 1, si caratterizza per la lunghezza del titolo ossia *"Gestione della Qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione (" incarichi di assurance) o servizi connessi"* proprio a voler sottolineare le finalità del contenuto vale a dire la responsabilità del soggetto abilitato nel configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità degli incarichi di revisione legale dei conti. Il pt 6 del principio definisce in modo chiaro che cosa si debba intendere per sistema della qualità e quali sono le sue componenti.



"un sistema di gestione della qualità opera in maniera continua e iterativa e risponde ai cambiamenti nella natura e nelle circostanze del soggetto abilitato e degli incarichi che svolge. Inoltre, non opera in modo lineare. Un sistema di gestione della qualità tratta le seguenti otto componenti: 1) il processo adottato dal soggetto abilitato per la valutazione del rischio; 2) la governance e la leadership; 3) i principi etici applicabili; 4) l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dei relativi incarichi; 5) lo svolgimento dell'incarico; 6) le risorse; 7) l'informazione e la comunicazione; 8) il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive".

PRINCIPIO ISQM Italia 1, GESTIONE DELLA QUALITÀ (2)

SOGGETTI OBBLIGATI A RECEPIRE ISQM Italia 1

1

ISQM Italia si applica a tutti i soggetti abilitati che svolgono incarichi di revisione contabile completa o limitata del bilancio, o altri incarichi di assurance o servizi connessi (ossia, se il soggetto abilitato svolge uno qualsiasi di questi incarichi si applica il presente ISQM Italia e il sistema di gestione della qualità definito in conformità alle regole del presente ISQM Italia consente lo svolgimento di tutti questi incarichi da parte del soggetto abilitato in modo uniforme).

2

ISQM Italia si applica obbligatoriamente a tutti i soggetti abilitati che svolgono incarichi di revisione contabile del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10.



L'applicazione del presente ISQM Italia consente di soddisfare le previsioni normative contenute negli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater del D.Lgs. 39/10 e degli artt. 6, 8 e 13 del Regolamento (UE) 537/14.

PRINCIPIO ISQM Italia 1, GESTIONE DELLA QUALITÀ (3)

8 COMPONENTI DEL SISTEMA DI GESTIONE DELLA QUALITÀ DEL SOGGETTO ABILITATO

- 1 Il processo adottato dal soggetto abilitato per la valutazione del rischio;**
- 2 La governance e la leadership;**
- 3 I principi etici applicabili;**
- 4 L'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dei relativi incarichi;**
- 5 Lo svolgimento dell'incarico;**
- 6 le risorse;**
- 7 l'informazione e la comunicazione;**
- 8 il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive.**

CARATTERISTICHE



1 L'approccio basato sul rischio

2 **Scalabilità.** Nell'applicare un approccio basato sul rischio, il soggetto abilitato è tenuto a prendere in considerazione: (a) la natura e le circostanze proprie del soggetto abilitato; (b) la natura e le circostanze degli incarichi svolti dal soggetto abilitato.

3 **L'obiettivo del soggetto abilitato è quello di configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità degli incarichi di revisione contabile completa o limitata del bilancio, o degli altri incarichi di assurance o di servizi connessi svolti da tale soggetto, affinché gli fornisca una ragionevole sicurezza che:**

- il soggetto abilitato e il suo personale adempiano alle proprie responsabilità e svolgano gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le relazioni relative agli incarichi emesse dal soggetto abilitato o dai responsabili dell'incarico siano appropriate alle circostanze.

PRINCIPIO ISQM Italia 2, GESTIONE DELLA QUALITÀ (5)

Il principio ISQM Italia 2 tratta:

- a) della nomina e dell'idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico; (QUALITY REVIEWER)**
- b) delle sue responsabilità per lo svolgimento e la documentazione di tale riesame.**

CARATTERISTICHE

1

Il riesame della qualità dell'incarico è una valutazione obiettiva dei giudizi significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni raggiunte in merito.

2

Un riesame della qualità dell'incarico non va inteso come una valutazione della conformità dell'intero incarico ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili, o alle direttive o procedure del soggetto abilitato. L'obiettivo del soggetto abilitato, mediante la nomina di un idoneo responsabile del riesame della qualità dell'incarico, è quello di effettuare una valutazione obiettiva dei giudizi significativi formulati dal team dell'incarico, e delle conclusioni raggiunte in merito.

3

Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico non è un membro del team dell'incarico. Fondamentale indipendenza e periodo di cooling-off .

PRINCIPIO ISA ITALIA 220, GESTIONE DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO(1)

NOVITA'

1

Nuova formulazione «gestione della qualità» al posto di “procedure di controllo”.

Cambio del titolo. Precedente «Controllo della Qualità dell'incarico di Revisione contabile del bilancio»

2

Introdotta il principio di scalabilità (novità introdotta dall'ISQM 1);

3

L'assunzione della responsabilità complessiva della gestione e del conseguimento della qualità e gli indicatori del coinvolgimento insufficiente del responsabile dell'incarico.

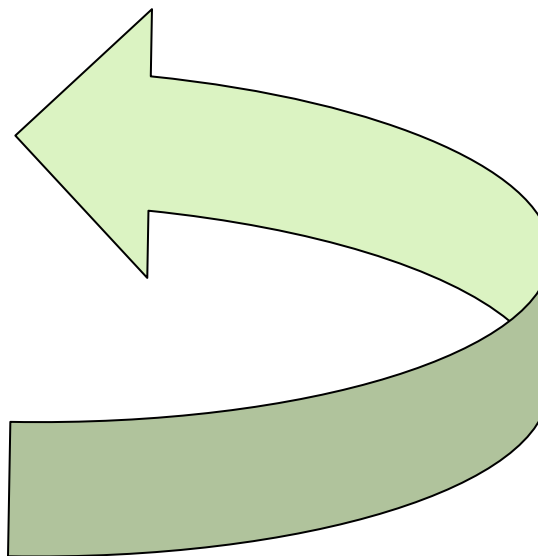
SINTESI: ISQM1-ISQM2-ISA 220

	ISQM 1	ISQM 2	ISA 220
Obiettivo	Sistema di gestione della qualità a livello aziendale.	Revisione della qualità a livello di incarico.	Gestione della qualità durante il singolo incarico.
Applicabilità	A tutte le imprese di revisione.	Solo agli incarichi specifici.	A ogni incarico
Responsabilità	Responsabili governance	Revisore della qualità	Revisore responsabile dell'incarico.
Monitoraggio	Continuo e su larga scala	Revisione di lavori specifici	Supervisione durante l'incarico

CONTROLLI ATTIVITA' DEL REVISORE LEGALE DEI CONTI

**SISTEMA DI CONTROLLO
INTERNO DELLA QUALITA'
(ISQM1, ISQM2, ISA 220)**

**SISTEMA DI CONTROLLO
ESTERNO DELLA QUALITA'
ISPETTORI MEF, CONSOB**



CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (1)

FASCICOLO DI REVISIONE

Art. 10 quater – Organizzazione del lavoro

7. Il revisore legale o la società di revisione legale deve creare un **fascicolo di revisione** per ogni revisione legale, contenente i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis e, ove applicabile, i dati e i documenti di cui agli articoli da 6 a 8 del Regolamento europeo.

Il fascicolo di revisione deve altresì contenere **tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14** e, ove applicabile, delle relazioni di cui agli articoli 10 e 11 del Regolamento europeo, nonché i **dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del presente decreto** e delle ulteriori disposizioni applicabili.

Il fascicolo di revisione è chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione di revisione.

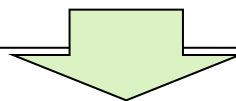
I documenti e le informazioni di cui al presente comma nonché, ove applicabile, quelli di cui all'articolo 15 del Regolamento europeo sono **conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.**

CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (2)

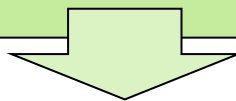
Il Fascicolo di revisione deve contenere:

i dati e i documenti previsti dall'articolo 10-bis del D.Lgs 39/2010, relative alle attività preliminari per l'accettazione, la continuazione e l'assegnazione dell'incarico:

- a) possesso dei **requisiti di indipendenza** ed obiettività;
- b) **l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;**
- c) la **disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione**



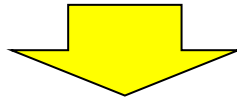
Il fascicolo di revisione prodotto nel rispetto dell'art. 10 quater del DLgs 39/2019 permette di soddisfare le «LINEE GUIDA PER ATTIVAZIONE DELLA DISCIPLINA DEI CONTROLLI» di cui Relazione del Comitato del 7 luglio 2023



OGGETTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ

L'approccio alle verifiche si basa sull'analisi della documentazione di revisione da cui desumere la conformità ai principi di revisione, **ivi inclusi quelli relativi al controllo della qualità, e ai requisiti d'indipendenza**, la quantità e la qualità delle risorse impiegate e la congruità dei corrispettivi per l'attività svolta.

CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (3)



ISA ITALIA 230, LA DOCUMENTAZIONE DEL REVISORE CONTABILE FINALITA' CARTE DA LAVORO

- fornisce evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore (par.2.a)
- fornisce evidenza che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo di riferimento (par. 2.b)
- permettere** al team di revisione di dare conto dell'attività svolta;
- mantenere** una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione;
- permettere l'effettuazione** di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili.

CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (4)

Linee Guida ISA 230

- Il revisore può considerare utile preparare e conservare nella documentazione della revisione, un memo riepilogativo (**denominato «memorandum conclusivo»**), con la descrizione degli aspetti significativi identificati durante la revisione e del modo in cui sono stati fronteggiati, o con il rinvio ad altra documentazione di revisione che fornisca tali informazioni.
- Detto riepilogo può facilitare riesami e ispezioni efficienti ed efficaci della documentazione della revisione, in particolare nei casi di revisioni contabili ampie e complesse. Inoltre, la preparazione di un tale riepilogo può aiutare il revisore nel tenere in considerazione aspetti significativi.
- Può altresì aiutare il revisore a considerare se, alla luce delle procedure di revisione svolte e delle conclusioni raggiunte, vi sia un obiettivo, contenuto in un principio di revisione applicabile nelle circostanze, che egli non è in grado di raggiungere e che gli impedirebbe la realizzazione degli obiettivi generali di revisione.

CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (5)

ESISTE UN MODO CORRETTO PER REDIGERE CARTE DA LAVORO ???

Nella pratica molti revisori organizzano la documentazione nei seguenti archivi:

- **Archivio Generale:** contiene informazioni che potrebbero rilevarsi utili e importanti per più di un periodo contabile
- **Archivio permanente:** contiene le informazioni rilevanti per vari esercizi e quindi per più revisioni contabili;
- **Archivio corrente:** contiene la documentazione dei controlli effettuati e delle conclusioni raggiunte per una revisione contabile di bilancio. A seconda del tipo di impresa può essere organizzato per voci di bilancio o per cicli aziendali



PRINCIPIO PROPORZIONALITA'-SCALABILITA'

CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (6)

APPROCCIO METODOLOGICO CARTE DA LAVORO (1)

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) ha pubblicato il documento

“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”, (Versione definitiva 19/04/2018) che ha sostituito per le revisioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2018, la guida “L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”, pubblicata nel dicembre 2015,

Il corposo volume, **ben 336 pagine**, si articola in **27 capitoli** che partendo dalle fonti normative della revisione legale e dalla loro evoluzione, passano in rassegna l’intero processo di revisione, dall’accettazione e mantenimento dell’incarico fino all’emissione della relazione di revisione e al controllo della qualità del lavoro svolto.

Separatamente, a corredo della guida, il CNDCEC ha pubblicato anche n. 63 “carte di lavoro

CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (7)

Il 15 gennaio 2020 il CNDCEC pubblica la versione definitiva:

La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessioni e strumenti operativi, con l'intento di fornire strumenti di supporto nello svolgimento degli incarichi di revisione dei bilanci delle nano-imprese nell'ambito degli attuali standard professionali di riferimento, scegliendo le tecniche di revisione più appropriate alle peculiarità dell'incarico.

Il nuovo documento da interpretarsi congiuntamente alla guida dello stesso CNDCEC titolata ***Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*** - identifica la nano-impresa sia per le sue dimensioni che per le caratteristiche qualitative.

CONTROLLI QUALITA' E CARTE DA LAVORO (8)

TOOL GESTIONE DEGLI INCARICHI -10 maggio 2024

A	DATI
B	ATTIVITA' PRELIMINARI
C	PIANIFICAZIONE
D	ESECUZIONE
E	COMPLETAMENTO
F	VERIFICHE PERIODICHE
G	PERMANENT FILE
Z	CARTE DA LAVORO DEFINITIVE

MODALITA' ORGANIZZARE CARTE DA LAVORO

PERIODICA

BILANCI
PERIODICI

1 Quale Periodicità?

2 Quali procedure
come da
programma Piano
Revisione

INTERAZIONE ALTRI
ORGANI
DI CONTROLLO

FONDAMENTALE ORGANIZZARE VERIFICHE CONGIUNTE

Collegio Sindacale
ODV 231
Internal Auditors
Risk Manager
Revisore Sostenibilità
Consulenti Esterni (avvocati,
fiscalisti commercialisti,

ANNUALE

FASCICOLO
BILANCIO

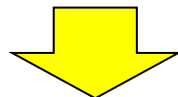
1 Procedure a
Supporto
Emissione Giudizio
(Procedure Fase
Final)

2 Focus: criticità del
bilancio e relative
novità normative

CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DEL CONTROLLO
DI QUALITA' INTERNA dal 01/01/2025

CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DEL CONTROLLO QUALITA' INTERNO (1)

DOCUMENTI DI RIFERIMENTO E LINEE GUIDA



1

CNDCEC, APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI

2

LINEE GUIDA INTERNAZIONALI ELABORATI DA ISTITUZIONI (IAASB), ORGANISMI E ASSOCIAZIONI

CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DEL CONTROLLO QUALITA' INTERNO (2)

Linee Guida Internazionali di riferimento

FIRST-TIME IMPLEMENTATION GUIDE

Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements

SEPTEMBER 2021

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board



Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements

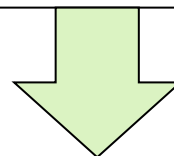
2025 EDITION | Volume 5



COME IMPOSTARE IL SISTEMA GESTIONE QUALITA' (1)

**CNDCEC, APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE
AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI
MINORI DIMENSIONI**

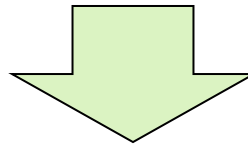
**27. CONTROLLO DELLA QUALITÀ DEL LAVORO DI REVISIONE
CONTABILE pag. 312 - AI SENSI ISQC Italia 1**



L'aspetto fondamentale consiste nella **statuizione di regole** per l'implementazione di direttive, procedure e controlli interni che assicurino lo svolgimento di un servizio di revisione di qualità per garantire che la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e la relazione di revisione sia emessa in modo appropriato alle circostanze

COME IMPOSTARE IL SISTEMA GESTIONE QUALITA' (2)

Il sistema di controllo interno della qualità si compone, quindi, di direttive e procedure che interessano tutti gli aspetti rilevanti del lavoro di revisione contabile: dalla verifica preliminare dell'indipendenza e obiettività, all'accettazione e mantenimento dell'incarico, alle varie fasi dello svolgimento del lavoro (supervisione, riesame ed emissione del giudizio professionale), alla gestione dei dipendenti, ausiliari e collaboratori coinvolti nel lavoro (in particolare su: preparazione, formazione, assegnazione agli incarichi, retribuzione, criteri di valutazione, comunicazione e rispetto delle procedure interne), alla gestione di eventuali reclami e segnalazioni che potrebbero avere gravi ripercussioni sull'integrità dell'attività di revisione legale.



Le direttive e procedure interne devono anche prevedere lo svolgimento di verifiche annuali sull'adeguatezza e sull'efficacia dello stesso sistema di controllo interno (procedura di monitoraggio) conservando la documentazione dei risultati della verifica e delle misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate.

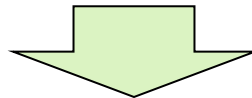
COME IMPOSTARE IL SISTEMA GESTIONE QUALITA' per IL COLLEGIO SINDACALE



Il collegio sindacale deve svolgere e documentare l'attività di supervisione del lavoro sia per assicurare i terzi interessati al bilancio sottoposto a revisione, sia per consentire ai propri membri di dimostrare individualmente all'autorità di vigilanza in caso di ispezioni, che la revisione è stata svolta con adeguati livelli qualitativi e la relazione di revisione emessa è adeguatamente supportata da verifiche fatte in accordo con i principi di revisione internazionali.

Considerando che tutti i componenti del collegio sindacale sono responsabili in egual misura dell'incarico di revisione legale, la responsabilità della supervisione del lavoro è del collegio sindacale.

Ai fini delle presenti linee metodologiche si raccomanda l'utilizzo del sistema di riesame del lavoro "collegiale". Il sistema "collegiale" presuppone che in ogni carta di lavoro vengano riportate sempre le firme di tutti e tre i componenti del collegio sindacale, con indicazione specifica di chi ha preparato la carta di lavoro e di chi l'ha riesaminata ed approvata



Carte da Lavoro al Capitolo 27 dell'APPROCCIO METODOLOGICO IL MODELLO DI QUALITA'. 20.03.2018

IL MANUALE DELLE PROCEDURE

In modo semplificato



**UN DOCUMENTO CHE DEFINISCE LE POLITICHE E PROCEDURE
CHE GARANTISCANO LA QUALITA' DELL'INCARICO DI REVISIONE**

Anche se il focus di ISQM1 è sulla società di revisione, sullo studio professionale o sul collegio sindacale incaricato della revisione è quanto mai opportuno che il sistema di qualità comprenda anche i requisiti previsti dai rilevanti ISA Italia dedicati alla gestione della qualità **del singolo incarico**, come ad esempio ISA 200 Italia, ISA Italia 220 che rimanda anche ai revisori singoli professionisti

IL MANUALE ISQM 1 (1)

E' un documento obbligatorio per i revisori legali, i sindaci incaricati della revisione e le società di revisione in Italia, finalizzato a garantire un sistema efficace di gestione della qualità nelle attività di revisione legale.

Il Manuale definisce le politiche e le procedure che un revisore legale o una società di revisione devono adottare per garantire la qualità dell'incarico di revisione.

Anche se il focus di ISQM1 è sulla società di revisione, sullo studio professionale o sul collegio sindacale incaricato della revisione a livello "macro", cioè di organizzazione, è quanto mai opportuno che il sistema di qualità comprenda anche i requisiti previsti dai rilevanti ISA Italia dedicati alla gestione della qualità del singolo incarico, come ad esempio ISA 200 Italia, in modo da formare un sistema unitario e completo.

IL MANUALE ISQM 1 (2)

Da quando è obbligatorio?

L'obbligo di adottare il Manuale ISQM Italia 1 decorre dal 1° gennaio 2025. Tuttavia, è stata prevista la possibilità di un'applicazione anticipata su base volontaria già dal 1° gennaio 2024, previa comunicazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF).

Da quando è obbligatorio?

L'obbligo di adottare il Manuale ISQM Italia 1 decorre dal 1° gennaio 2025. Tuttavia, è stata prevista la possibilità di un'applicazione anticipata su base volontaria già dal 1° gennaio 2024, previa comunicazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF).

Chi è tenuto ad adottarlo?

Il principio ISQM Italia 1 si applica a:

- Revisori legali (sia singoli professionisti che studi associati).
- Società di revisione che svolgono incarichi di revisione legale, anche su società non quotate

Conseguenze della mancata adozione

La mancata implementazione del sistema ISQM Italia 1 può comportare:

- Sanzioni disciplinari e amministrative da parte del MEF o della Consob.
- Invalidità o contestazione degli incarichi di revisione per non conformità ai requisiti normativi, con conseguente invalidità dei bilanci cui si riferiscono.
- Impossibilità di ottenere nuovi incarichi per revisori e società di revisione non conformi.

A cosa serve il manuale ISQM 1, consente di:

1. Progettare, attuare e mantenere un sistema di gestione della qualità per le attività di revisione legale.
2. Identificare, valutare e mitigare i rischi di qualità, con l'obiettivo di prevenire errori e garantire la conformità agli standard professionali.
3. Assicurare il rispetto degli standard ISA Italia e delle normative di riferimento, aumentando l'affidabilità della revisione legale.
4. Migliorare il controllo interno e la governance della qualità, attraverso un sistema strutturato che include:
 - Leadership e cultura organizzativa incentrata sulla qualità.
 - Criteri di accettazione e mantenimento degli incarichi.
 - Risorse (umane, tecnologiche, metodologiche) per garantire lo svolgimento efficace degli incarichi.
 - Monitoraggio continuo per verificare l'efficacia del sistema di gestione della qualità.

ITER PER L'ADOZIONE DI UN SISTEMA DI GESTIONE DELLA QUALITÀ CONFORME AL PRINCIPIO ISQM ITALIA 1

Passare dalla conoscenza dei principi all'applicazione pratica non è così semplice. E' un processo strutturato che richiede diverse fasi di analisi, pianificazione, implementazione e monitoraggio.

1. Analisi iniziale e valutazione del contesto

Prima di implementare il sistema ISQM 1, è necessario comprendere il contesto operativo dello studio o della società di revisione. Questa fase include:

- Identificazione delle caratteristiche dello studio/società: dimensione, numero di incarichi, tipologia di clienti.
- Analisi delle risorse disponibili (umane, tecnologiche e metodologiche).
- Mappatura dei processi di revisione già esistenti, ricognizione della modulistica in uso e confronto con i requisiti ISQM 1.
- Identificazione dei rischi di qualità connessi alle attività di revisione legale.

2. Definizione del Manuale ISQM 1 e delle politiche di qualità

Sulla base dell'analisi iniziale, viene redatto il Manuale ISQM Italia 1, che stabilisce:

- La governance e le responsabilità per la gestione della qualità.
- Le politiche e procedure interne per la gestione degli incarichi.
- Il sistema di identificazione e gestione dei rischi di qualità.
- I criteri di monitoraggio e valutazione periodica dell'efficacia del sistema.

ITER PER L'ADOZIONE DI UN SISTEMA DI GESTIONE DELLA QUALITÀ CONFORME AL PRINCIPIO ISQM ITALIA 1 (segue)

3

3. Implementazione delle procedure e formazione del personale

Una volta definito il sistema, è necessario renderlo operativo attraverso:

- Formazione del personale sulle nuove procedure di gestione della qualità.
- Adeguamento degli strumenti e software di revisione per garantire la conformità ai principi ISQM 1.
- Assegnazione dei ruoli e responsabilità all'interno dello studio o della società di revisione attraverso organigramma e mansionario.
- Definizione dei flussi operativi e dei controlli interni per assicurare la corretta esecuzione degli incarichi.

4

4. Attuazione del monitoraggio e delle verifiche di qualità

Per garantire che il sistema ISQM 1 sia efficace, è necessario istituire un meccanismo di monitoraggio continuo. Questa fase comprende:

- Verifiche periodiche interne (audit di qualità) per individuare eventuali criticità.
- Controlli di revisione interna sui singoli incarichi, per assicurare la conformità agli standard professionali.
- Riunioni periodiche di valutazione del sistema ISQM con discussione delle aree di miglioramento. Implementazione delle procedure e formazione del personale

ITER PER L'ADOZIONE DI UN SISTEMA DI GESTIONE DELLA QUALITÀ CONFORME AL PRINCIPIO ISQM ITALIA 1 (segue)

5

5. Riesame annuale e miglioramento continuo

Ogni anno il sistema ISQM 1 deve essere riesaminato e aggiornato dai vertici dello studio/società di revisione in base ai risultati delle verifiche di qualità e alle eventuali modifiche normative. Questa fase prevede:

- Analisi delle non conformità rilevate e individuazione delle cause.
- Implementazione di azioni correttive e migliorative per rafforzare il sistema.
- Revisione e aggiornamento del Manuale ISQM 1, se necessario.

Conclusione

L'adozione del Sistema di Gestione della Qualità ISQM Italia 1 è un processo strutturato che richiede:

- Un'analisi preliminare e una mappatura dei rischi documentata.
- La definizione di un Manuale ISQM 1 con politiche e procedure documentate.
- L'implementazione operativa e la formazione del personale.
- Un monitoraggio continuo per garantire l'efficacia del sistema.
- Un riesame periodico per l'aggiornamento e il miglioramento continuo.

Per i revisori legali e i sindaci incaricati della revisione legale, è essenziale verificare che questo iter sia seguito correttamente per garantire la conformità alla normativa e prevenire eventuali sanzioni o inefficienze nel processo di revisione.

ITER PER L'ADOZIONE DI UN SISTEMA DI GESTIONE DELLA QUALITÀ CONFORME AL PRINCIPIO ISQM ITALIA 1 (segue)

CHECK LIST DI RIFERIMENTO

1

PER LA REDAZIONE DEL MANUALE

2

PER IL SINGOLO REVISORE

ISQM 1 self diagnostic checklist

ACCA

The purpose of this document is to help you assess for yourself if you are in compliance with the relevant requirements of ISQM 1. It should not be considered an exhaustive list of requirements.

This document has no regulatory status. It is issued for guidance purposes only. Therefore, this document should not be regarded by you as a substitute for familiarising yourself with the appropriate regulations and corresponding updates or, where necessary, obtaining specific advice concerning a specific situation.

SYSTEM OF QUALITY MANAGEMENT (ISQM 1 and ISQM 2)

SYSTEM OF QUALITY MANAGEMENT	
Has the firm established and documented a system of quality management (SoQM) in accordance with ISQM 1? (ISQM 1.19)	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No
Has the firm put in place procedures to ensure that all principals and staff have confirmed that they have read and understood the firm's system of quality management? (ISQM 1.33(c)(i))	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No

RISK ASSESSMENT PROCESS	
Has the firm carried out and documented a risk assessment? (ISQM 1.23 and 1.58)	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No
Within the firm's documented risk assessment and management system, has the firm:	
1 Established the quality objectives specified by ISQM 1 and any additional objectives considered necessary (ISQM 1.24)	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No
2 Identified and assessed Quality Risks: <ul style="list-style-type: none">Obtained an understanding of conditions, events, circumstances, actions or inactions that may adversely affect the achievement of quality objectives with respect to (a) nature and circumstances of the firm, and (b) engagements performedConsidered how the above may adversely affect the achievement of the quality objectives (ISQM 1.24)	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No
3 Designed and implemented responses to the quality risks <ul style="list-style-type: none">responses have been designed to address all quality risks identifiedthat responses are implemented by the firm (ISQM 1.26)	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No
Has the risk assessment performed by the firm used relevant information, such as the results of the firm's monitoring process and results of external inspections? (ISQM 1.A41)	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No
Does the firm have policies and procedures in place to identify information about changes in the nature and circumstances of the firm and its engagements that may affect the risk assessment? (ISQM 1.27)	<input type="radio"/> Yes <input type="radio"/> No

**CHECK LIST DI
RIFERIMENTO PER
SINGOLO REVISORE
ACCA –ASSOCIATION of
CHARTERED CERTIFIED
ACCOUNTANTS**