

Il quadro di riferimento della revisione legale delle società

Per quanto riguarda l'evoluzione normativa in Italia della revisione legale dei conti, in questa sede si richiamano solo le norme della riforma del diritto societario attuata con il d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, in vigore dal 1° gennaio 2004, integrandole con le ulteriori novità emerse dal d.lgs. 39/2010, dalla cd. "Legge di stabilità" (legge 12 novembre 2011, n. 183) e dal cd. "decreto semplificazioni" (d.l. 9 febbraio 2012, n. 5).

Le attuali norme inerenti le società di capitali e le cooperative mantengono la separazione del controllo sull'amministrazione dell'impresa dalla revisione legale, affidando quest'ultima al Collegio sindacale (qualora sussistano determinate condizioni) o, in certi casi, ad un revisore legale o ad una società di revisione. È anche stata introdotta la figura del cd. "sindaco unico".

In particolare, l'attuale normativa in tema di revisione legale dei conti e, più in generale di assetto dei controlli nelle imprese italiane, prevede quanto segue:

La revisione nelle società per azioni (S.p.a.)

Il decreto di riforma ha profondamente innovato la disciplina della revisione legale dei conti per le società per azioni ("S.p.a."), modificando l'art. 2409-bis c.c. che oggi prevede che la revisione legale delle S.p.a. è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Tuttavia, lo statuto delle S.p.a. che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato e che non rientrino tra gli enti di interesse pubblico¹ ("EIP"), può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal Collegio sindacale. In tal caso il Collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Il divieto al Collegio sindacale di svolgere la revisione legale in un EIP, tra i quali rientrano anche le società quotate, è imposto dall'art. 16, comma 2, del d.lgs. 39/2010 che prevede che "Negli enti di interesse pubblico, nelle società controllate da enti di interesse pubblico, nelle società che controllano enti di interesse pubblico e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale".

La revisione nelle società a responsabilità limitata (S.r.l.) e il "sindaco unico"

Di recente la disciplina della revisione legale delle società a responsabilità limitata ("S.r.l.") è stata oggetto di rilevanti modifiche introdotte, oltre che dal decreto di riforma, anche dalla legge di stabilità e dal decreto semplificazioni.

¹ O siano controllate da EIP, o controllanti di un EIP o sottoposte con questi ultimi a comune controllo di un EIP.

In particolare, la nuova disciplina dell'art. 2477 c.c., come modificata dalle norme sopra accennate, prevede la possibilità per i soci di S.r.l. di scegliere fra diverse forme di controllo, ossia di scegliere se nominare un organo di controllo o un revisore.

Il novellato art. 2477 c.c. recita, infatti, al 1° comma che: “L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo”.

Pertanto, pur rimando inalterati per la S.r.l. i presupposti che rendono obbligatoria la nomina di un “controllore”, il nuovo art. 2477 c.c. dispone che le S.r.l. potranno scegliere se dotarsi di un organo di controllo interno, ossia del Collegio sindacale o del cd. “sindaco unico”, oppure alternativamente di un revisore.

In tema di presupposti che rendono obbligatoria la nomina di un “controllore”, l'art. 2477 c.c. prevede – come prima – che la S.r.l. debba nominare l'organo di controllo o del revisore qualora ricorra una delle seguenti circostanze:

- capitale sociale della S.r.l. non inferiore a quello minimo stabilito per le S.p.a. (120.000 euro);
- obbligo di redazione del bilancio consolidato;
- controllo da parte della S.r.l. di una società obbligata alla revisione legale dei conti (es. controllo di un EIP);
- superamento, per due esercizi consecutivi, di almeno due dei limiti previsti dall'art. 2435-bis, comma 1, c.c. per la redazione del bilancio in forma abbreviata, ossia:
 - euro 4.400.000 per l'attivo dello stato patrimoniale;
 - euro 8.800.000 per i ricavi delle vendite e delle prestazioni;
 - n. 50 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Particolare rilevanza assume la previsione che la S.r.l. debba dotarsi di Collegio sindacale quando è tenuta alla redazione del bilancio consolidato. La nuova norma ha l'effetto di chiarire il dubbio che, in precedenza, derivava dal silenzio del codice civile, circa l'obbligatorietà del Collegio sindacale nella società controllante che non avesse i requisiti dimensionali richiesti per rendere obbligatorio l'organo di controllo.

L'art. 41 del d.lgs. 127/1991 sancisce, infatti, che il bilancio consolidato deve essere sottoposto a controllo e che tale controllo è demandato agli organi o soggetti cui è attribuito per legge quello sul bilancio d'esercizio dell'impresa controllante.

La nuova disciplina ha inoltre previsto anche la possibilità di nominare un organo di controllo “monocratico”, ossia un “sindaco unico”, al ricorrere di determinate condizioni, assoggettandolo alle disposizioni in tema di S.p.a.

In altre parole, nella S.r.l., sia nel caso di nomina facoltativa sia nel caso di

nomina obbligatoria, si avrà la possibilità di scegliere fra:

- il sindaco unico;
- il Collegio sindacale;
- il revisore (revisore persona fisica o la società di revisione).

Da ciò deriva la possibilità di cumulo della funzione di vigilanza e di revisione legale in capo all'organo di controllo (ossia al sindaco unico o al Collegio sindacale), possibilità invece vietata al revisore che potrà esercitare esclusivamente l'attività di revisione legale. Pertanto, la scelta del soggetto al quale affidare il controllo condiziona, evidentemente, anche il sistema dei controlli della S.r.l.

La possibilità di nomina del "sindaco unico" è invece inibita alle S.p.a.

Il decreto semplificazioni ha infatti abrogato il 3° comma dell'art. 2397 c.c. che consentiva la nomina del sindaco unico anche nelle S.p.a.².

Il legislatore, dunque, per le S.p.a. ha di fatto mantenuto la previgente disciplina in tema di assetto dei controlli, prevedendo una composizione solo "pluripersonale" (tre o cinque membri effettivi e due supplenti) dell'organo di controllo.

Vediamo ora di sviluppare il quadro di riferimento sopra analizzato relativo alla disciplina della revisione legale dei conti, tenendo in considerazione le diverse tipologie di modelli di "governance" che una S.p.a. può adottare, e in particolare:

- 1) modello cd. "tradizionale";
- 2) modello cd. "monistico";
- 3) modello cd. "dualistico".

Tale scelta ha un impatto rilevante sull'esercizio delle funzioni di controllo su cui ci concentreremo.

TRE MODELLI DI GOVERNANCE PER LE S.P.A.

- MODELLO TRADIZIONALE
- MODELLO MONISTICO (ispirato al modello inglese) – CON UN UNICO ORGANO DI GOVERNANCE
- MODELLO DUALISTICO (ispirato al modello tedesco) – CON DUE ORGANI DI GOVERNANCE

Il modello tradizionale deriva dalla tradizione tipicamente italiana e resta il più diffuso; per contro, il modello monistico deriva dalla tradizione di origine anglosassone mentre il modello dualistico deriva dalla tradizione di origine tedesca.

Per poter comprendere in quali circostanze sia possibile affidare la revisione legale dei conti al Collegio sindacale è utile analizzare le diverse situazioni che si prospettano a seconda del modello di governance scelto, inclusa l'analisi dello

² Tal comma recitava: "Per le società aventi ricavi o patrimonio netto inferiori a 1 milione di euro lo statuto può prevedere che l'organo di controllo sia composto da un sindaco unico, scelto tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro".

scenario per le S.r.l.

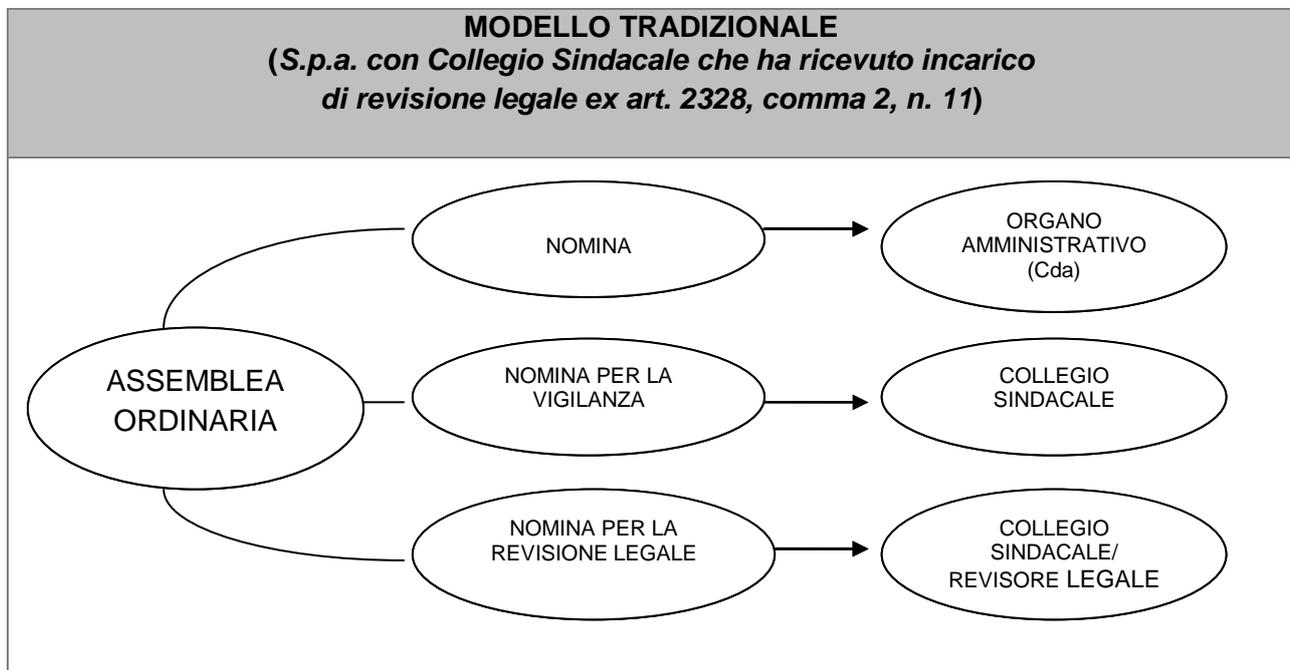
Non bisogna, inoltre, dimenticare che i controlli dipendono dagli obiettivi, per cui vi sono controlli diversi per raggiungere obiettivi diversi e soggetti diversi che li possono svolgere.

TRE TIPOLOGIE DI CONTROLLI

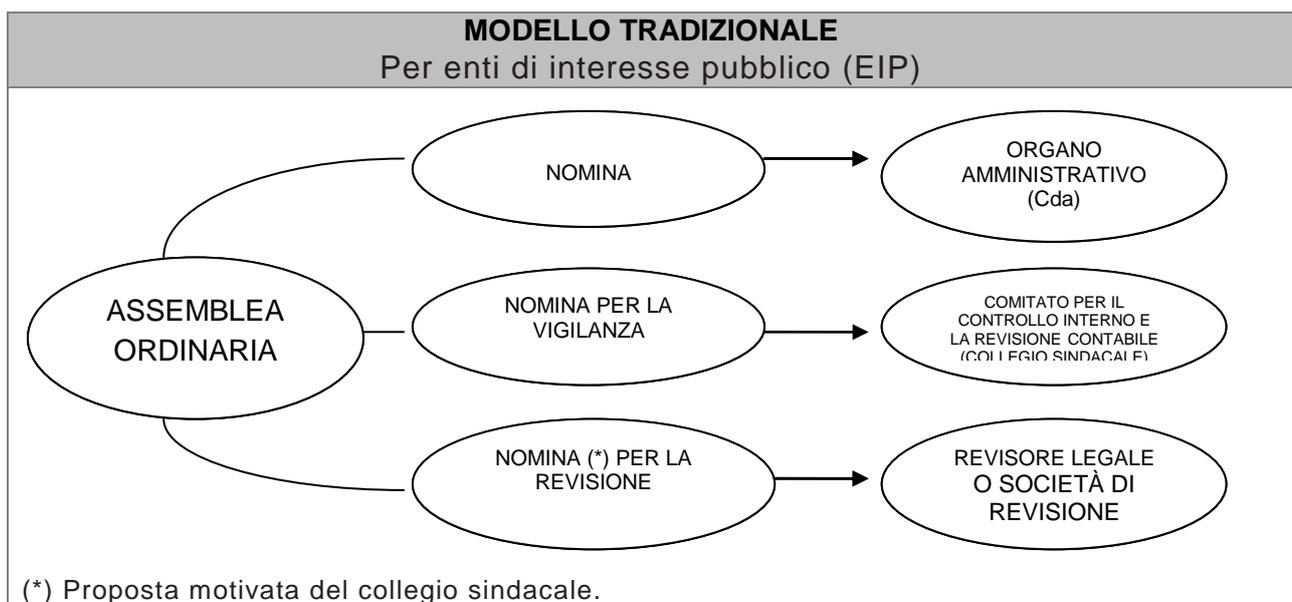
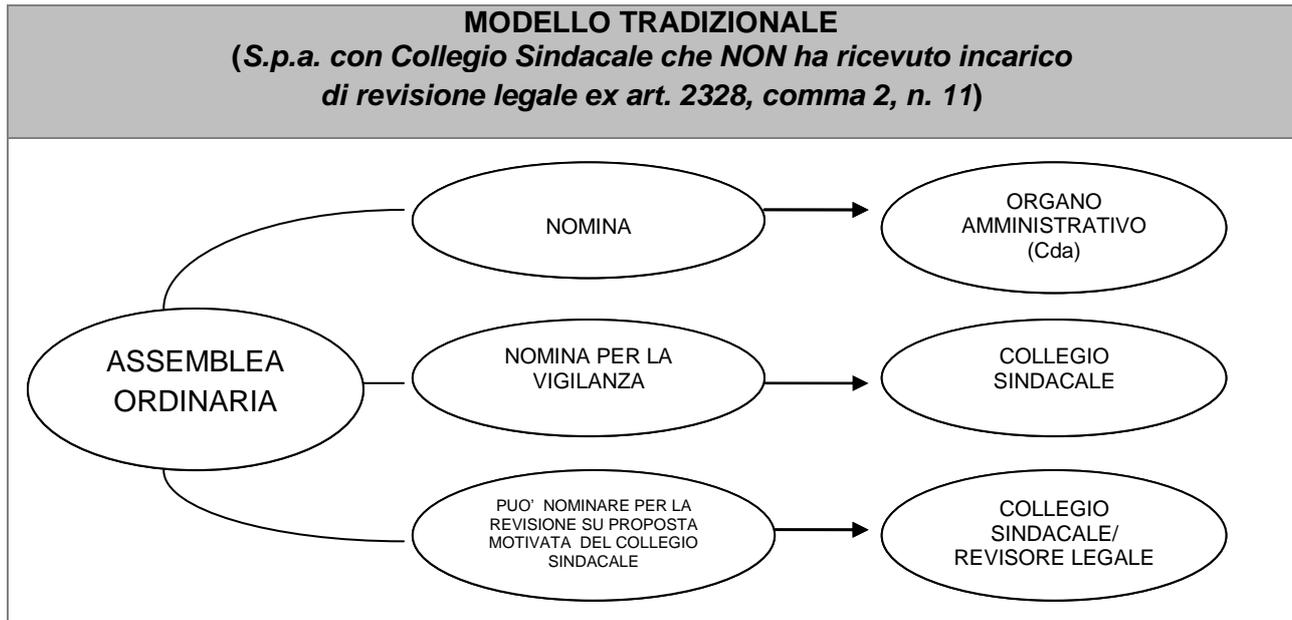
- Controlli sull'amministrazione
- Controlli sulla osservanza delle norme e delle leggi e statuti interni
- Controlli sull'informativa contabile

In linea generale si distinguono i controlli sulla corretta amministrazione in genere, sulla osservanza delle norme, delle leggi e delle regole interne alle imprese e i controlli sulla informativa contabile, oltre a controlli richiesti da norme specifiche come, ad esempio, il d.lgs. 231/2001 – Responsabilità amministrativa degli Enti.

Per “controllo sulla informativa contabile”, secondo le norme nazionali attualmente in vigore, si intende non solo quello sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, se applicabile, ma anche quello sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e, per le società quotate, quello su alcune parti della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, come previsto dalla normativa di riferimento.



Qui ci si limita solo a ricordare che in caso di revisione legale affidata al revisore, che ricordiamo essere sempre obbligatoria in caso di EIP, l'incarico di revisione sarà affidato dall'Assemblea su “proposta motivata” del Collegio sindacale.



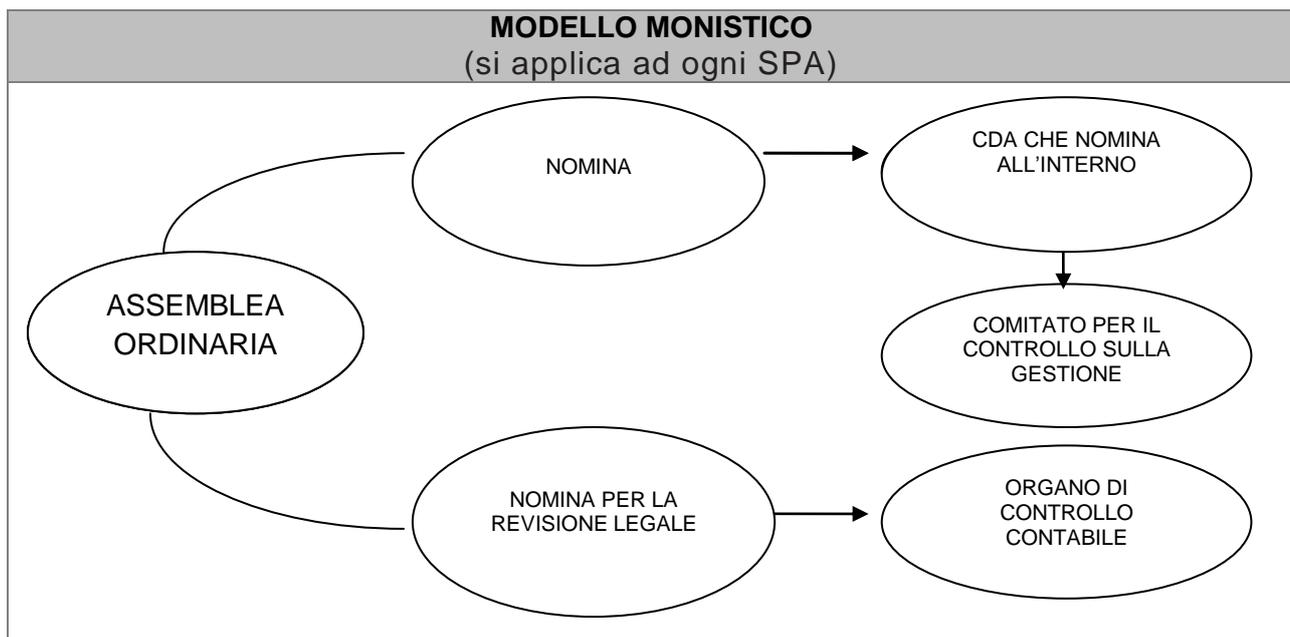
2° caso – Modello monistico

Il modello monistico si caratterizza per la presenza di un unico organo di gestione e di controllo che, al suo interno, si articola in due sotto organi:

- un organo tipicamente di gestione (“Consiglio di amministrazione”) e
- un Comitato costituito in seno al Consiglio di amministrazione (cd. “Comitato per il controllo sulla gestione”), le cui competenze sono definite agli artt. dal 2409-sexiesdecies al 2409-noviesdecies c.c., cui si rinvia.

In questo caso è obbligatoria la revisione legale dei conti che deve essere conferita dall’Assemblea obbligatoriamente ad un revisore legale o ad una società di revisione, iscritti nell’apposito registro, secondo quanto previsto dal combinato

disposto degli artt. 2409-noviesdecies e 2409-bis c.c.



3° caso – Modello dualistico

Esso si caratterizza dalla presenza di due organi tra loro distinti, oltre all'Assemblea dei soci:

- il “Consiglio di sorveglianza” e
- il “Consiglio di gestione”.

Le norme e le competenze di tali organi sono descritte compiutamente negli artt. dal 2409-octies al 2409-quinquiesdecies. In questa sede si vogliono solo sottolineare due aspetti molto peculiari che differenziano questo modello di governante da quello tradizionale; in particolare, nel sistema dualistico, il Consiglio di sorveglianza, oltre alle tipiche mansioni demandate al Collegio sindacale:

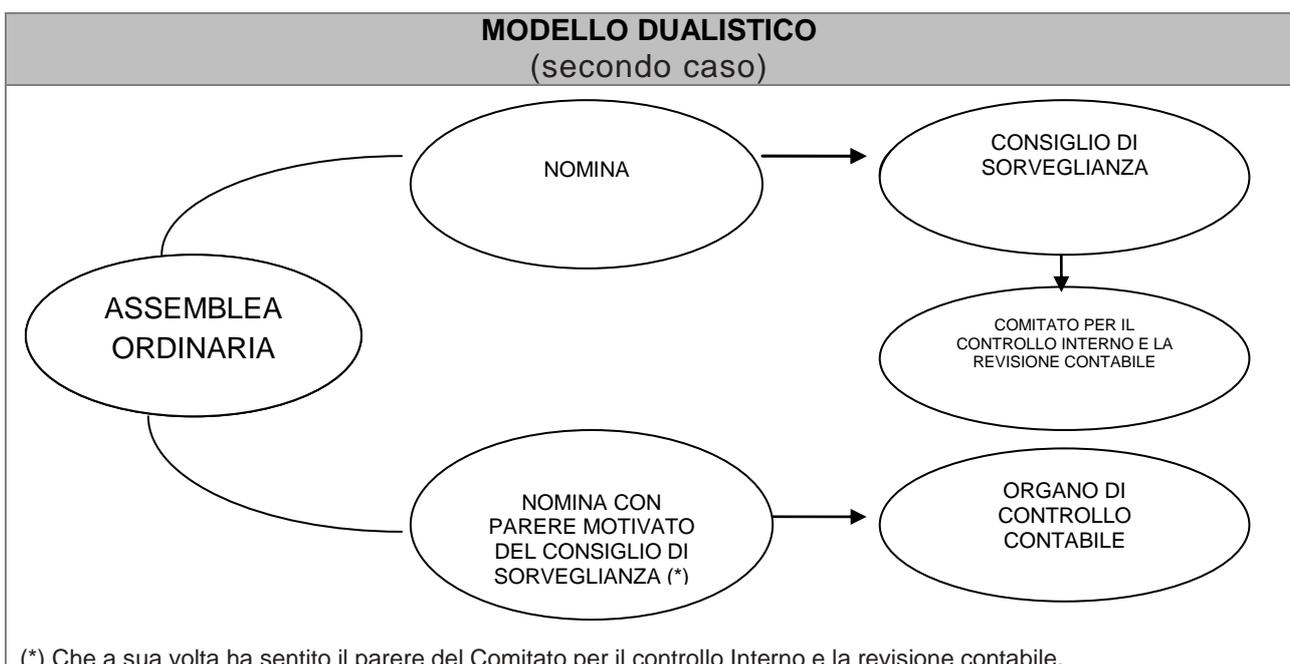
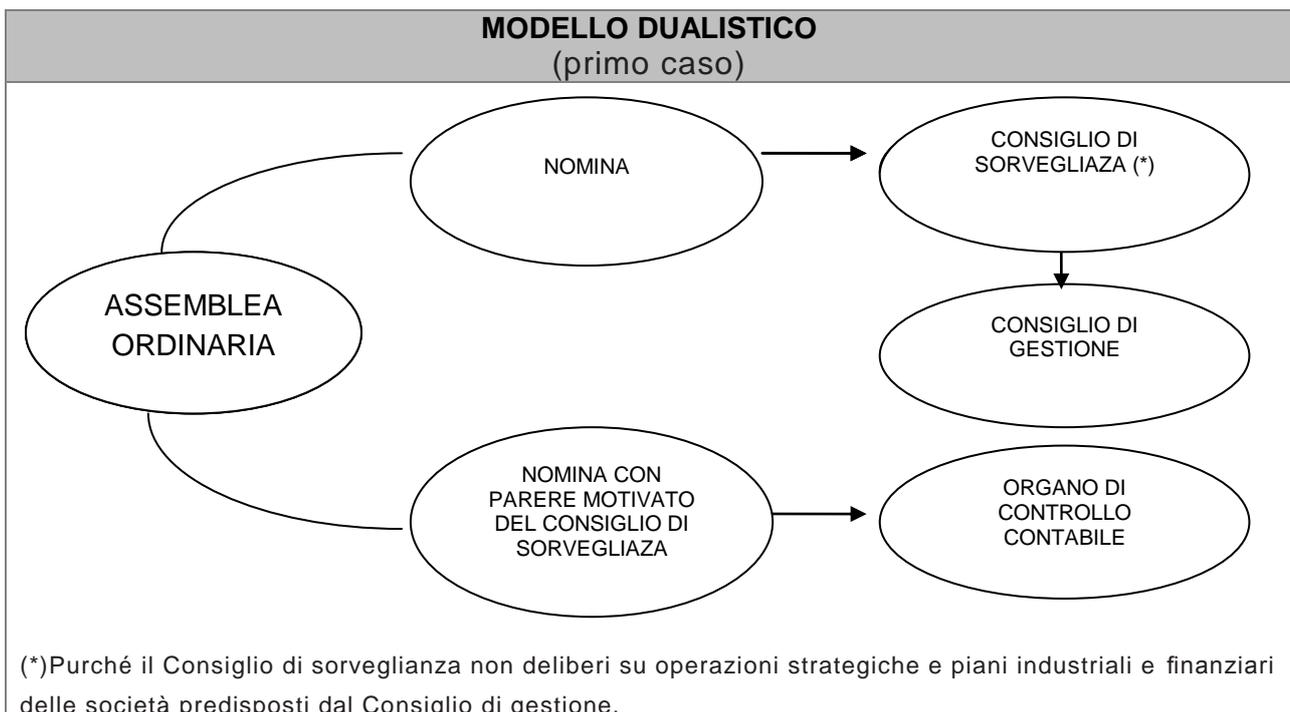
- nomina e revoca gli amministratori, compito che nel sistema tradizionale è di competenza dell'Assemblea;
- approva il bilancio d'esercizio (e consolidato, se presente), compito che nel sistema tradizionale è di competenza dell'Assemblea; a quest'ultima è lasciata la delibera sulla distribuzione degli utili³;

Questo modello, attualmente in fase di ripensamento, soprattutto da parte del settore bancario che in prima istanza lo aveva privilegiato, presenta alcuni profili di riflessione per i confini non sempre chiari nella definizione dei ruoli e delle responsabilità dei componenti del Consiglio di sorveglianza stesso nel caso in cui la gestione non fosse soddisfacente e i componenti del Consiglio di gestione dovessero essere sostituiti.

³ Lo statuto può però prevedere che in caso di mancata approvazione del bilancio, o qualora lo richieda almeno 1/3 dei componenti del Consiglio di gestione o del Consiglio di sorveglianza, l'approvazione del bilancio di esercizio sia attribuita all'Assemblea (art. 2409-terdecies, comma 2).

Anche in questo caso è obbligatoria la revisione legale dei conti che deve essere conferita dall'Assemblea obbligatoriamente ad un revisore legale o ad una società di revisione, iscritti nell'apposito registro, secondo quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 2409-quinquiesdecies e 2409-bis c.c., su parere motivato del Consiglio di sorveglianza.

Nel caso di EIP che adottino il modello dualistico, il Consiglio di sorveglianza sarà obbligato a sentire il Comitato per il controllo interno e la revisione contabile, previsto dall'art. 19 del decreto di riforma, in sede di proposta motivata sulla scelta del revisore da sottoporre all'Assemblea.



Dopo aver diffusamente trattato di coloro che nei diversi casi si occupano di revisione legale è ora di trattare di ciò che la revisione legale è. Importante è conoscere le norme di legge in materia, ma se non si conoscono i compiti e gli scopi della revisione, svolgere questa funzione è molto complesso.

Il d.lgs. 39/2010 nulla dice riguardo allo scopo e al contenuto della revisione legale salvo un riferimento esclusivo alla osservanza dei principi di revisione.

Quando si parla di revisione legale è fondamentale sapere che la stessa, oltre alla revisione del bilancio d'esercizio e consolidato, se presente, include la verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili⁴ da cui poi si redigerà il bilancio.

In particolare, l'art. 14, comma 1 del decreto di riforma prevede quanto segue:

“1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

- a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;
- b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.”

L'utilizzo del termine “verificano” non è affatto casuale, ma esprime il preciso intendimento che l'attività di verifica deve prevedere che “... esista qualcosa da verificare ...”. In altri termini esso sottintende che, ad esempio, tutte le operazioni contabili siano registrate nei conti e che siano state registrate correttamente in modo da ottenere la “regolare tenuta della contabilità sociale” che è il presupposto della corretta redazione di ogni documento di sintesi contabile, bilancio d'esercizio o bilancio consolidato che sia. Si suppone anche che l'impresa abbia in essere un adeguato e funzionante sistema di controllo interno sulla corretta e puntuale registrazione delle operazioni di gestione.

In questo senso va precisato che il ruolo del revisore legale e del Collegio sindacale⁵ sono diversi, in quanto a quest'ultimo è affidato un ruolo di vigilanza e non di verifica.

Il d.lgs. 39/2010 ha ribadito l'importanza della vigilanza sulla verifica tramite l'art. 19, in cui negli EIP, il Comitato per il controllo interno e la revisione contabile vigila sul processo di informativa finanziaria, sull'efficacia dei sistemi di controllo interno, sulla revisione legale dei conti annuali e consolidati e sull'indipendenza del revisore legale, in particolare per la prestazione di servizi non ammessi. Come illustrato nel secondo comma dello stesso articolo il suddetto Comitato si identifica con il Collegio Sindacale (nel modello tradizionale), con il Consiglio di

⁴ In tal senso si veda l'art. 14, comma 1, del d.lgs. 39/2010. Sono abrogati i riferimenti alle verifiche trimestrali e al dovere di verifica della corrispondenza tra il bilancio d'esercizio e consolidato, ove redatto, alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e di conformità alle norme che li disciplinano. Questi ultimi evidentemente sono ritenuti dal legislatore assorbiti dal dovere di verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

⁵ Ovvero organo di controllo equivalente.

Sorveglianza (nel modello dualistico) e con il Comitato per il Controllo sulla Gestione (nel modello monistico).

Tornando a quanto prima esposto, è quindi lecito porsi la domanda su che differenza vi sia tra vigilare e verificare e quali siano i limiti e i confini dell'uno e dell'altro visto che spettano ad organi diversi per cui è opportuno evitare sovrapposizioni di competenze e di controlli.

Vigilare è una cosa, verificare un'altra!

Vediamo di capirne le differenze con un esempio.

Si può vigilare su un processo operativo in essere o da introdurre in una azienda, mentre per verificare occorre che il processo sia effettivamente operativo, altrimenti è difficile "verificare" qualcosa!

La vigilanza ha uno scopo diverso dalla verifica. La prima deve accertare che tutte le funzioni regolarmente e che le operazioni aziendali siano tutte rilevate e registrate correttamente, mentre la seconda indaga sulle singole operazioni, selezionandone alcune (cd. "verifica a campione"), per accertare che le norme di legge siano osservate.

La differenza emerge quando qualcosa non funziona come dovrebbe.

Metaforicamente ed estendendo il discorso, si vigila sul regolare andamento del traffico urbano, mentre si verifica che le auto non siano in divieto di sosta (mancata osservanza di leggi e regolamenti) o che esponano correttamente la targa dell'autoveicolo o abbiano a disposizione libretto e patente (corretta informativa); inoltre, che effetto ha sul bilancio il fatto di violare norme emerse da una verifica? L'effetto sarebbe stato lo stesso, se fosse stata svolta una vigilanza, in luogo di una verifica? Sono tutte domande da porsi che permettono di cercare di capire meglio la differenza tra il ruolo di chi verifica dal ruolo di chi vigila.

In particolare, in caso di violazione di norme cogenti la verifica tende a determinare l'effetto contabile sul bilancio d'esercizio delle violazioni, mentre la vigilanza si occuperà di considerare l'effetto sulla gestione dell'impresa e i motivi per cui il sistema di controllo interno dell'impresa non sia stato in grado di fare emergere la violazione.

Nell'ambiente dei controlli la vigilanza ha un ruolo diverso della verifica, certo meno "analitico" ma probabilmente più "preventivo". Occorre, infatti, vigilare sul fatto che un nuovo sistema informatico prevenga gli errori prima di introdurlo in operatività, mentre la verifica si applica dopo che un sistema è stato introdotto e ha prodotto dei risultati che è possibile verificare, riscontrandone gli eventuali errori, determinandone l'ampiezza e valutandone l'importanza nel contesto globale. Ad esempio, in base agli incidenti automobilistici verificati in un determinato periodo temporale, quanti potrebbero essere in percentuale quelli causati da coloro che guidano oltre i limiti di velocità imposti dalle norme o in stato

di ubriachezza?

Questo, d'altro canto, non significa che chi verifica non debba sapere come il sistema del traffico funzioni e come è stata prevista la vigilanza e, viceversa, la vigilanza deve sapere come viene svolta la verifica delle norme per accertarne l'estensione dell'applicazione. In parole povere, verifica e vigilanza devono costantemente comunicare tra loro in modo che ogni controllo sia realmente efficace e rapidamente monitorato.

Altro discorso è definire l'ampiezza della vigilanza e i suoi confini, ma su questi aspetti ritorneremo nei capitoli successivi.

Tornando all'oggetto dell'attività di revisione legale abbiamo visto come la stessa consista, oltre che nella revisione del bilancio, anche nella verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili: in altre parole, una revisione legale comporterà una verifica periodica finalizzata al controllo che la contabilità sia tenuta regolarmente e che tutti i fatti di gestione siano rilevati nella contabilità sociale in modo completo e appropriato.

Il programma di lavoro con l'indicazione delle verifiche da svolgere in sede di controllo della regolare tenuta della contabilità, è stato sviluppato dalla Consob attraverso la Comunicazione n. 99023932 del 29 marzo 1999, inviata a tutte le società di revisione, in materia di attività di controllo contabile nel corso dell'esercizio⁶.

⁶ "Comunicazione Consob n. 99023932 – Indicazioni sul lavoro da svolgere per la verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili

1. Nel corso dell'esercizio la società di revisione dovrà acquisire informazioni circa eventuali significativi cambiamenti nel sistema di controllo interno intervenuti nel periodo (trimestrale) e valutarne gli effetti sulla regolare tenuta della contabilità sociale e sulla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. Le informazioni da acquisire includono anche quelle relative alle procedure introdotte dalla società per:

- accertare tutti i libri obbligatori da tenere;
- introdurre nuovi libri obbligatori richiesti per tipologia di società;
- assicurare l'osservanza degli adempimenti, con particolare riferimento alle norme fiscali e previdenziali;
- accertare la tempestività e la regolarità delle vidimazioni di legge.

La società di revisione dovrà inoltre acquisire informazioni relative alle procedure per il tempestivo aggiornamento della contabilità sociale. L'analisi di tali procedure dovrà essere svolta utilizzando, ove ritenuto necessario in relazione alla complessità dei sistemi informativi della società, adeguate tecniche di EDP audit.

2. Esame di tutti i libri contabili obbligatori, previsti dalla normativa civilistica, tributaria, previdenziale e dalle legislazioni speciali, per accertare la loro corretta vidimazione e la tempestività nell'aggiornamento secondo quanto stabilito dalle norme in materia.

3. Esame dell'esistenza dei documenti formali relativi agli adempimenti tributari e previdenziali (verifica delle dichiarazioni e di eventuale altra documentazione inerente a tali adempimenti, nonché, con il metodo del campione, dei documenti comprovanti i pagamenti dei relativi oneri).

4. Svolgimento di sondaggi di conformità, da effettuarsi con l'utilizzo di campioni ritenuti nella fattispecie adeguati, per accertare che le operazioni di gestione siano correttamente rilevate nelle scritture contabili in conformità alle procedure previste dal sistema contabile amministrativo e dal connesso sistema dei controlli interni. Svolgimento di sondaggi di conformità, da effettuarsi con l'utilizzo di campioni ritenuti nella fattispecie adeguati, per accertare che le operazioni relative agli adempimenti tributari e previdenziali siano rilevate nelle scritture contabili anche in conformità alle previsioni di legge in merito alla loro tempestiva ed appropriata rilevazione nei libri obbligatori e nei documenti formali.

5. Esame della sistemazione delle irregolarità eventualmente riscontrate in occasione degli accertamenti svolti nel corso delle verifiche precedenti.

6. Verifica delle disponibilità liquide e dei titoli di proprietà della società attraverso lo svolgimento di sondaggi di conformità, da effettuarsi con l'utilizzo di campioni ritenuti nella fattispecie adeguati.

7. Lettura dei verbali dell'Assemblea dei Soci, delle riunioni del Consiglio d'Amministrazione, del Comitato Esecutivo, se esistente, del Collegio Sindacale e dei revisori interni, se esistenti.

8. Lettura dei rilievi e delle contestazioni eventualmente inoltrati dalle Autorità di vigilanza e controllo alla società revisionata.

9. Ottenimento dell'ultima situazione periodica predisposta dalla direzione della società sulla quale effettuare le seguenti analisi:

(a) comparazione e determinazione dei principali scostamenti rispetto alla situazione periodica precedente, alla situazione periodica relativa al corrispondente periodo del precedente esercizio e al budget;

(b) eventuale calcolo degli indici di bilancio ritenuti utili nella fattispecie.

Dette analisi potranno fornire gli elementi necessari ai fini dei colloqui informativi con la Direzione della società e consentire l'individuazione di eventuali voci anomale o a carattere eccezionale da approfondire negli stessi colloqui, come indicato nel successivo

Nello svolgimento di tali attività, il revisore ha diritto di ottenere dagli amministratori della società tutti i documenti e le notizie utili allo svolgimento della revisione e può procedere ad accertamenti, ispezioni e controlli. Nell'ipotesi in cui il revisore rilevi la presenza di fatti ritenuti censurabili, deve informare senza indugio la Consob ed il Collegio sindacale.

Compiuti i due suddetti controlli, si procede alla verifica sul bilancio che si conclude con il giudizio sul bilancio.

punto. Nel caso in cui la società di revisione raccolga informazioni che indichino uno stato di grave squilibrio finanziario della società, essa dovrà procedere all'analisi della situazione finanziaria, utilizzando le diverse procedure di controllo a disposizione. Quando si ritenga che tale squilibrio possa mettere in discussione l'integrità del patrimonio, la società di revisione dovrà richiedere alla società informazioni e situazioni contabili aggiornate sulle quali condurre le opportune analisi.

10. Colloqui con la direzione della società, utilizzando anche gli scostamenti di cui al precedente punto, con lo scopo di ottenere informazioni sulle operazioni ed eventi significativi che si sono verificati nel periodo. A titolo puramente indicativo:

- cambiamenti significativi nella struttura organizzativa;
- operazioni di entità particolarmente significativa o caratterizzate da particolare rischiosità, incluse le voci anomale o a carattere eccezionale menzionate nel precedente punto;
- informazioni circa i motivi di significativi scostamenti nei conti patrimoniali e nei conti di ricavi, costi e spese, rilevati dalla comparazione di cui al precedente punto;
- contratti stipulati dalla società di eccezionale rilevanza o per operazioni di carattere straordinario;
- acquisizioni, cessioni, o liquidazioni di significative attività, già verificatesi o previste, e relativo trattamento contabile;
- modifiche nella struttura del capitale sociale e negli impegni obbligazionari;
- cambiamenti nel trattamento contabile di operazioni aziendali o nei criteri di valutazione;
- rettifiche contabili di entità significativa già rilevate o previste;
- introduzione di nuovi prodotti e servizi e abbandono di linee di prodotto già esistenti;
- andamento del portafoglio ordini o dei contratti da cui scaturiscono ricavi per la società;
- fluttuazioni nel volume d'affari;
- impegni significativi assunti nel periodo, oltre a quelli derivanti dalla normale attività aziendale;
- passività potenziali; nuovi procedimenti legali e sviluppi in quelli precedenti;
- cambiamenti nella situazione finanziaria della società, nuovi prestiti, garanzie ricevute concesse, eventuali difficoltà nell'ottenimento del credito o nel far fronte agli impegni assunti;
- cause di perdite sostenute o previste, eventuale perdita di fasce di mercato, di clienti o di fornitori importanti per i quali vi è difficoltà di sostituzione, di importanti livelli della direzione aziendale;
- operazioni significative con parti correlate.

11. Colloqui con il Collegio sindacale finalizzati all'ottenimento di dati e informazioni rilevanti per l'espletamento dei propri compiti.

12. Ricontri documentali per operazioni particolarmente significative o caratterizzate da particolari rischiosità, quali, a titolo esemplificativo, le operazioni infragruppo o con parti correlate, le operazioni atipiche o inusuali rispetto alla normale gestione d'impresa, le operazioni che rivestono un'incidenza rilevante sulla situazione economica – patrimoniale o che presentino elementi di criticità”.