Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

La vigilanza dell'organo sindacale

L'attività dell'Organo Sindacale incaricato anche della Revisione Legale dei Conti

Roma, 4 Aprile 2018

Relatore: Alessandro Forgione

COMMISSIONE DI DIRITTO DELL'IMPRESA

IL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE NELLE SPA CHIUSE

Riferimento normativo: **art. 2409-bis co. 2**

- *Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori iscritti legali nell'apposito registro.*

- Ipotesi alternativa alla nomina di un revisore esterno
- Non in caso di bilancio consolidato
- Totalità dei componenti iscritti nel Registro dei Revisori

L'OBBLIGO DELL'ORGANO DI CONTROLLO NELLE SRL: Art. 2477

Organo di controllo

Bilancio consolidato

Attivo SP	20 mln
Ricavi	40 mln
Dipendenti	250

Superamento limiti bilancio in forma abbreviata

Attivo SP	4,4 mln
Ricavi	8,8 mln
Dipendenti	50

Società che controlla una società obbligata alla revisione

- Concetto di controllo ex art. 2359 c.c.
- Revisione legale ai sensi del D.Lgs. 30/2010

Società controllata da una quotata

- Incarico da affidare ad una società di revisione
- Disposizioni per le quotate (art. 165 D.Lgs. 58/98)

Società che emette titoli di debito

- Obbligo di nominare organo di controllo e revisore
- Revisione obbligatoria in quanto EIP

Abrogazione della norma che prevedeva l'organo di controllo/ revisore obbligatorio se il capitale sociale non era inferiore a quello minimo stabilito per le SPA. (Decreto Crescita D.Lgs. 91/2014)

FUNZIONI DI CONTROLLO CONTABILE COMUNQUE DEMANDATE AL COLLEGIO SINDACALE

- Valutazione sulla possibilità di iscrizione nello Stato Patrimoniale dei costi di impianto e ampliamento, dei costi di ricerca e sviluppo aventi utilità pluriennale, ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 5, nonché dell'avviamento, ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 6.

- Formulazione del parere sulla congruità del prezzo di emissione delle azioni in presenza di esclusione o limitazione del diritto di opzione, ai sensi dell'art. 2441 co. 6.

- Formulazione delle osservazioni sulla situazione patrimoniale della società nel caso in cui risulta che il capitale è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, ai sensi dell'art. 2446 co. 1)

- Redazione della relazione di accompagnamento al rendiconto finale del patrimonio destinato ad uno specifico affare, ai sensi dell'art. 2447-*novies*.

LE MACRO FASI DEL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

Pianificazione del lavoro

- Analisi della società
- Analisi del sistema di controllo interno
- Mappatura delle aree di rischio
- Individuazione dei livelli di significatività
- Definizione della strategia di revisione

Esecuzione del lavoro

- Verifiche sostanziali sulle voci di bilancio
- Verifica della validità del sistema di controllo interno
- Individuazione delle rischiosità specifiche
- Circolarizzazione

Espressione del giudizio

- Attestazione della Direzione
- Relazione di revisione

LINEE GUIDA DI ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE EMANATE DAL CNDCEC

- L’attività «ordinaria» del collegio sindacale è delineata nel Codice Civile. L’attività di revisione legale dei conti, invece, è prevista nel D.Lgs. n. 39/2010 che ha sostituito le norme civilistiche sulla revisione.

- Il collegio sindacale che svolge anche le funzioni di revisione legale dei conti deve coordinare le due normative al fine di svolgere un’attività unitaria completa, massimizzando le sinergie derivanti dall’attività di vigilanza e dall’attività di revisione.

- La maggiore attività sinergica può essere individuata tra la vigilanza sull’adeguatezza del sistema amministrativo e contabile adottato dalla società, e il controllo sulla rilevazione dei dati contabili e la formazione del bilancio di esercizio.

INIZIO E CESSAZIONE DELL'INCARICO

Attività preliminari

- Elemento di attenzione inziale è la peculiare natura collegiale dell'incarico.
- I principi di revisione richiedono una preliminare attività di valutazione, finalizzata all'accettazione o meno dell'incarico, almeno riguardo di seguenti punti:
  - Adeguatezza delle competenze e capacità necessarie per svolgere l'incarico.
  - Condivisione delle metodologie di lavoro e delle procedure da applicare.
  - Analisi della rischiosità della società.
  - Verifica dell'integrità della Direzione e dei responsabili delle attività di governance.
  - Sussistenza di minacce significative all'indipendenza dei candidati sindaci.

Valutazione dell'incarico

- È fondamentale la raccolta di tutte le informazioni necessarie al fine di effettuare una valutazione dell'incarico, ad es.
  - Colloqui con la Direzione, con il collegio sindacale uscente/ revisore.
  - Analisi dei documenti pubblici (bilanci, visure, etc.).
  - Informazioni rese da altri operatori di business (es. consulenti).

Termini dell'incarico

- Identificazione delle condizioni indispensabili per effettuare la revisione del bilancio e individuazione delle relative responsabilità:
  - Obiettivo e portata della revisione del bilancio.
  - Responsabilità del collegio sindacale in merito all'espressione del giudizio sul bilancio.
  - Responsabilità della Direzione.
  - Identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio.
  - Riferimento alla diversa forma e contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del collegio sindacale in relazione ai diversi esito del lavoro svolto.

INIZIO E CESSAZIONE DELL'INCARICO

Indipendenza

- Centralità della verifica dell'indipendenza: l'incarico deve essere svolto con obiettività ed integrità, in assenza di interessi che possano comprometterne l'indipendenza di giudizio.
- Valutazione dell'indipendenza nel caso di rete professionale.
- Verifica costante delle condizioni di indipendenza, anche nel corso dell'incarico.

- Necessità di documentare nelle carte di lavoro l'identificazione delle minacce all'indipendenza, la valutazione della rilevanza delle stesse, e le misure adottate per ridurle ad un livello accettabile.
- Identificazione delle procedure adottate per prevenire e rilevare tempestivamente le minacce all'indipendenza.
- Ciascun componente del collegio sindacale deve valutare in autonomia il proprio livello di indipendenza, e darne evidenza nelle carte di lavoro.

Cessazione dell'incarico

- Si applicano le norme del Codice Civile in tema di cessazione d'ufficio (art. 2400 c.c) e di sostituzione del sindaco (art. 2401 c.c.).
- Si ritiene che non siano applicabili le norme previste dal D.Lgs n. 39/2010 relative alla revoca, dimissioni e risoluzione consensuale del contratto.
- Tale interpretazione è giustificata dalla diversa natura delle due figure:
  - Collegio sindacale: organo della società
  - Revisore legale: funzione

FOCUS: DEFINIZIONE DELLA SIGNIFICATIVITÀ (ISA ITALIA 320)

- Tra le attività di avvio dell'incarico, riveste un ruolo di particolare importanza la definizione dei livelli di «significatività». Sono previsti 3 livelli:
  - Significatività per il giudizio sul bilancio: si definisce un limite di materialità sulla base del quale viene emesso un giudizio sul bilancio. A livello generale, un errore è considerato «significativo» quando può cambiare le decisioni dei lettori del bilancio.
  - Significatività operativa: riguarda l'individuazione di specifiche aree di rischio. È fissata ad un livello più basso della materialità generale
  - Significatività specifica: riguarda determinate entità particolarmente sensibili, individuate in funzione delle caratteristiche specifiche dell'impresa.

- La definizione dei livelli di significatività viene effettuata sia in fase iniziale, sia periodicamente a seguito delle nuove informazioni acquisite nel corso dell'incarico.

Parametri IFAC per il calcolo della significatività		
Voce di riferimento	% minima	% massima
Ricavi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

FOCUS: CONTINUITÀ AZIENDALE (ISA ITALIA 570)

- Aspetto di un focus particolare è la regolare verifica del requisito della continuità aziendale, per almeno i 12 mesi successi.

- ISA ITALIA 570: «*in base al presupposto della continuità aziendale, un'impresa viene considerata in grado di continuare a svolgere la propria attività in un prevedibile futuro. I bilanci redatti per scopi di carattere generale sono predisposti sulla base del presupposto della continuità aziendale, a meno che la direzione intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività o che non abbia alternative realistiche a tale scelta.*»

- L'art. 2423-*bis* c.c. individua, come primo principio di redazione del bilancio, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuità aziendale.

- Attività di verifica iterativa, da monitorare continuamente tramite un'attenta informativa.

- Indicatori utilizzabili: economici, finanziari, gestionali.

- Evidenza, nella relazione annuale, del giudizio sulla continuità.

COORDINAMENTO TRA FUNZIONE DI VIGILANZA E FUNZIONE DI REVISIONE

- I poteri ispettivi previsti dalla legge, la frequente acquisizione di informazioni con la Direzione (es. nelle sedute consiliari), i contatti con gli altri sindaci possono agevolare l'individuazione delle aree di rischio e la correzione degli errori.

- Gli elementi raccolti nel corso dell'attività di revisione, del resto, possono indirizzare l'attività di vigilanza sulle aree di maggiore criticità.

- Il coordinamento tra le due attività e un'attenta pianificazione dei lavori permettono al collegio sindacale di ottenere una sinergia tra le funzioni svolte:
  - La vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto è di supporto alla valutazione del rischio di errori significativi sul bilancio.
  - La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione consente una tempestivo monitoraggio sulle scelte gestionali che possano impattare la continuità aziendale.

- È possibile evidenziare un risultato sinergico anche nello svolgimento delle seguenti attività:
  - Definizione e aggiornamento del processo di revisione.
  - Valutazione delle aree di rischio.
  - Identificazione degli interventi correttivi in funzione dei rischi individuati.

ORGANIZZAZIONE E SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE

- Il collegio sindacale svolge la propria attività in maniera collegiale. La funzione di revisione, pertanto, è attribuita all'intero collegio e non ai singoli componenti.

- Il sindaco che si trovi in dissenso su una delibera del collegio ha il diritto di far verbalizzare il proprio dissenso. Tale diritto è specifico del collegio sindacale e non sussiste una disposizione simile nel D.Lgs. N. 39/2010.

- L'attività viene svolta su impulso del presidente del collegio sindacale, il quale può prevedere una ripartizione di incarichi all'interno del collegio.

- Ogni sindaco, comunque, è investito del potere di procedere ad atti individuali di ispezione e controllo, sempre funzionali all'attività collegiale dell'organo di controllo.

- La norma civilistica obbliga il collegio sindacale ad effettuare delle verifiche almeno ogni 90 giorni (art. 2404 c.c). Non è prevista una analoga norma per l'attività di revisione, tuttavia può essere utile effettuare attività di verifica coordinate.

- Ruolo preminente delle carte di lavoro, per evidenziare gli elementi di supporto alla relazione di revisione e alla pianificazione e svolgimento delle attività.

LA RELAZIONE DI REVISIONE ED IL GIUDIZIO SUL BILANCIO

- La relazione di revisione rappresenta il documento finale che riassume l'attività di revisione svolta, ed esprime il giudizio sul bilancio:
  - Giudizio senza rilievi
  - Giudizio con rilievi
  - Giudizio negativo
  - Impossibilità di esprimere un giudizio

- In caso di giudizio con rilievi o giudizio negativo, il collegio deve riportare nelle carte di lavoro gli effetti sul patrimonio netto derivanti dalle deviazioni dalla legge o dai Principi Contabili vigenti.

- La relazione deve essere depositata presso la sede della società almeno 15 giorni prima della data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio.

- Il singolo sindaco può esprimere il proprio dissenso sul giudizio, che deve essere motivato e riportato nella relazione, al fine di:
  - Fornire all'assemblea la completa informativa fornita dai sindaci.
  - Garantire che il collegio sindacale possa pervenire comunque ad una relazione.
  - Separare la responsabilità del sindaco dissenziente da quella degli altri sindaci.

LA RELAZIONE UNITARIA DI CONTROLLO SOCIETARIO

- Nel caso di collegio sindacale incarico della revisione legale dei conti, è preferibile che la relazione al bilancio sia unitaria e comprenda:
  - La relazione sulla revisione del bilancio, ai sensi dell'art. 14 D.Lgs n. 39/2010
  - La relazione del lavoro svolto in termini di vigilanza e altri doveri, ai sensi dell'art. 2429 co. 2 c.c.

- Il **22 marzo 2018** è stato pubblicato dal CNDCEC il documento «*La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*».

- Tale documento recepisce le novità introdotte dal D.Lgs. n. 135/2016, che recepisce la Direttiva 2014/56/UE, in tema di revisione legale, e applicabili ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2017.

APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE

- Documento emanato dal CNDCEC, attualmente in bozza: «*Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*».

- Il documento rappresenta una guida dettagliata delle procedure e delle verifiche che il sindaco-revisore deve predisporre, con i riferimenti ai Principi internazionali di revisione ISA ITALIA.