



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**

Linee Guida per l'organizzazione del Collegio Sindacale incaricato della revisione legale dei conti

Osservazioni

21 novembre 2011



PREMESSA: CONSEGUENZE DELL'INTRODUZIONE DEL "SINDACO UNICO"

L'approvazione dell'art. 14, comma 13 della "Legge di stabilità", con la trasformazione in *tutte* le società a responsabilità limitata e nelle piccole società per azioni (con ricavi caratteristici o patrimonio netto inferiori ad 1 milione di Euro) del Collegio Sindacale da organo collegiale ad organo monocratico, rende necessaria una revisione delle "Norme di Comportamento del Collegio Sindacale" e, conseguentemente, delle "Linee Guida" per l'organizzazione del nuovo organo monocratico nell'attività di revisione legale dei conti.

Non si tratta, infatti, della pura e semplice trasposizione delle Norme di Comportamento e delle Linee Guida da un organo collegiale ad un organo monocratico, perché le nuove disposizioni incidono in modo significativo sull'organizzazione, sull'attività e sulle responsabilità del sindaco unico, sia nei controlli sulla gestione che nella revisione contabile. È necessario anche che vengano introdotte modifiche ed integrazioni nella disciplina giuridica del Collegio Sindacale contenuta nel Codice Civile.

Gli ambiti più direttamente interessati dalla nuova situazione sono i seguenti.

- a. *Organizzazione dell'organo di controllo.* Non essendovi più i tre (o cinque) sindaci e non essendovi più un presidente del Collegio, il sindaco unico dovrà svolgere tutto il lavoro di controllo sia amministrativo che contabile. Pertanto, anche nelle società piccole potrà rendersi necessaria la presenza di dipendenti e/o ausiliari del sindaco, che prima, per la presenza di almeno tre professionisti qualificati, potevano non essere necessari. Di ciò va tenuto conto sia in punto di determinazione del compenso per il controllo sulla gestione (che dovrebbe essere pari almeno a quello previsto in precedenza per il presidente del Collegio Sindacale, cui spettava la maggiorazione del 50%), sia per il calcolo delle risorse da impiegare e delle ore necessarie per la revisione contabile. È perfino ovvio ritenere che le spese sostenute per i dipendenti ed ausiliari non possano essere comprese nel compenso e debbano essere rimborsate dalla società. Per quanto riguarda la revisione contabile, invece, le ore di impiego dei dipendenti ed ausiliari dovranno far parte del preventivo orario previsto dall'art. 10 del D. Leg.vo n. 39/2010.
- b. *Verifiche trimestrali.* Le verifiche dovranno ugualmente essere svolte dal sindaco revisore unico, che dovrà documentarle continuando ad utilizzare l'apposito libro e/o, per la parte riferita alle verifiche contabili, le carte di lavoro. Analogamente, nell'apposito libro dovranno continuare ad essere verbalizzate le "deliberazioni" dell'organo monocratico di controllo, ossia le proposte, le osservazioni, i pareri e le relazioni previsti dalla legge (ad esempio, la proposta di nomina del revisore contabile esterno, la relazione annuale all'assemblea dei soci, la relazione sulle indagini svolte in caso di denuncia ex art. 2408).
- c. *Partecipazione alle riunioni degli organi sociali.* Sarà il sindaco unico a dover essere *sempre* presente alle riunioni. Si pone, dunque, il problema della validità delle riunioni alle quali il sindaco non possa essere presente (magari per cause di forza maggiore: es. perché ammalato) e della funzione sostitutiva del sindaco supplente, che deve essere interamente ridisciplinata nel Codice Civile).



- d. *Procedure di revisione non sostituibili.* Il sindaco unico dovrà essere *sempre* presente anche in alcune procedure di revisione obbligatorie: es. la partecipazione alle operazioni di inventario.
- e. *Disposizioni del Codice Civile che presuppongono l'esistenza di un organo collegiale.* Devono essere modificate, o meglio integrate introducendo le opportune eccezioni per l'ipotesi di sindaco unico. I casi di maggiore interesse sono quelli della deliberazione dell'azione di responsabilità a carico degli amministratori (art. 2393, 3° comma) e della decisione di impugnare le delibere del Consiglio di Amministrazione e dell'Assemblea dei Soci. Tutte le deliberazioni dovranno trasformarsi in decisioni assunte da un organo monocratico, da documentare nell'apposito libro.
- f. *Responsabilità civile e penale del sindaco unico.* Risultano sensibilmente accresciute le responsabilità, sia civili che penali, per la maggior probabilità che ha il sindaco unico di incorrere in illeciti civili e penali per omissioni colpose di alcuni atti ritenuti doverosi. Dovranno essere modificate le disposizioni dell'art. 2407 Cod. Civ..

LINEE GUIDA PER L'ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

R10- Inizio e cessazione dell'incarico

R.10.10 *Attività preliminari all'accettazione dell'incarico (Pag. 7)*

"Il codice civile nulla dispone in merito a specifiche attività di valutazione che il collegio sindacale e i suoi componenti siano tenuti a porre in essere prima della nomina e dell'accettazione".

Non è esatto che il codice civile nulla dispone in merito a specifiche attività di valutazione che il collegio sindacale è tenuto a porre in essere prima della nomina o accettazione.

Come è, peraltro, detto nella stessa pagina (4* alinea), esso deve "verificare di essere in grado di poter rispettare i principi deontologici applicabili, inclusa l'indipendenza" (che, tra l'altro, prima di essere un principio deontologico, è un obbligo di legge).

Le attività preliminari indicate nel documento e lo svolgimento della riunione preliminare, sono superflue in quanto il sindaco, una volta nominato, è *obbligato per legge* a svolgere l'attività di revisione contabile.

"In particolare è auspicabile che i candidati sindaci preventivamente avvisati.....effettuino una riunione preliminare.....al fine di eseguire collegialmente le indicate attività preliminari"

Sembra più realistico, come del resto avviene nella prassi, oltre che maggiormente rispondente ai criteri di legge, che le indicate attività preliminari avvengano a nomina avvenuta e siano funzionali all'accettazione dell'incarico.



R.10.20 *Valutazione dell'incarico (Pag. 9)*

Non vi è qui la possibilità di accettare o non accettare l'incarico di revisione, se si è già sindaci della società; occorrerebbe una modificazione statutaria. Le attività conoscitive indicate a p. 9, quindi, riguardano se mai l'incarico sindacale nella sua interezza, non potendo essere scissi i due aspetti se non con apposita modificazione statutaria che porti alla nomina di un revisore esterno.

Dunque, le attività indicate possono essere svolte *solo quando* si debba accettare la nomina a sindaco e prima ancora della deliberazione dell'assemblea

"La reputazione della società e del suo top management"

Sembra eccessivo che il collegio debba valutare la "reputazione della società e del suo top management" (è comprensibile il concetto di reputazione per le persone, quindi anche per il top management, ma la reputazione della società che cosa è?).

Un top management che non incorra in cause di ineleggibilità legali e che non sia in contrasto con eventuali requisiti di onorabilità previsti dallo statuto (ma, in questo caso, non sarebbe stato nominabile o decadrebbe) perché dovrebbe essere valutato a priori dal collegio sindacale?

"La situazione finanziaria ed economica della società"

Anche qui non si capisce perché il collegio dovrebbe valutare, per decidere se accettare o no l'incarico, la situazione finanziaria ed economica della società.

Forse dei candidati sindaci dovrebbero declinare la nomina in una società che fosse in una critica situazione economico-finanziaria?

La risposta affermativa sottesa legittimerebbe la sostenuta inutilità di un organo di controllo che, al contrario, trova la sua massima valorizzazione proprio nelle criticità aziendali.

R.10.30 *Termini dell'incarico e lettera di incarico (Pagg. 9-11)*

Il titolo di questo capitolo dovrebbe essere "Contenuti dell'incarico" e non "Termini dell'incarico" avendo il vocabolo "termine" un significato giuridico ben diverso.

La formalizzazione con apposita lettera dell'incarico di revisione non è necessaria e non ha alcuna incidenza sulle responsabilità assunte. Il contenuto dell'incarico è già indicato dalla legge ed il sindaco è *obbligato* a svolgere la revisione, anche se vi sono aspetti negativi, che anzi è impegnato a far modificare. Le dimissioni, sempre possibili, riguardano l'intero incarico sindacale, non solo la parte relativa alla revisione. Diverso è il problema della quantificazione dell'onorario che va affrontato con apposita proposta da presentare all'assemblea, con i tempi necessari, le risorse da impiegare ed il calcolo degli onorari. Non c'è alcun bisogno di una delibera assembleare di nomina che individui le condizioni indispensabili dello svolgimento dell'incarico perché la revisione legale è già tipizzata dalla legge e non può essere condizionata.

"Mediante altra forma di accordo, comunque scritto, quale ad esempio la delibera assembleare di nomina che individui espressamente le condizioni indispensabili dello svolgimento dell'incarico di revisione, oppure che dia esplicito mandato all'organo amministrativo per la definizione dei termini dell'incarico".

Non è accettabile che l'assemblea possa dare mandato all'organo amministrativo di definire con l'organo che ne controllerà l'attività i termini (rectius: contenuti) dell'incarico.



R.10.40 *Verifica dei requisiti di indipendenza (Pag. 12)*

“Nelle more dell’emanazione dei principi di indipendenza previsti dall’art. 10 comma 12 del DLgs 39/2010 si applicano le disposizioni in tema di ineleggibilità, incompatibilità e indipendenza contenute nel codice civile.....”

L’affermazione potrebbe risultare di dubbia correttezza se si considera che l’art.10 del D.Lgs 39/2010 contiene già principi definiti sull’indipendenza del revisore. Il rimando da parte dei commi 12 e 13 dell’art.10 a regolamenti di attuazione, per la precedente considerazione, potrebbe attenere alla necessità di definizione di aspetti chiarificatori ed attuativi delle disposizioni generali.

Altro e diverso problema è stabilire, nel caso del Collegio Sindacale che eserciti anche la revisione legale, come applicare le norme sull’indipendenza stante la non esatta sovrapposizione delle norme civilistiche e di quelle stabilite dall’art. 10 dello stesso D.Lgs. 39/2010.

Se vi sono notevoli minacce di indipendenza la rinuncia all’incarico riguarda l’intera funzione sindacale non solo la parte che riguarda la revisione (a meno che non venga modificato lo statuto ed introdotto un revisore esterno)

R.10.60 *Proposta motivata di conferimento dell’incarico di revisione (Pag. 15)*

“Diversamente, qualora lo statuto della società attribuisca ai soci la facoltà di affidare la revisione legale al collegio sindacale ovvero ad un revisore legale, il collegio sindacale in carica, preventivamente informato dell’inserimento nell’ordine del giorno dell’assemblea della scelta del soggetto incaricato della revisione legale, è tenuto a formulare la propria proposta motivata ex art. 13 d.lgs. n. 39/2010 in merito ad eventuali dichiarazioni di disponibilità ad accettare l’incarico di revisione legale pervenute alla società da parte dei revisori”.

Nel caso in cui lo statuto preveda la possibilità di affidare l’incarico di revisione al collegio o ad altro revisore, è necessario inserire uno step preliminare. L’assemblea deve previamente decidere se incaricare il collegio (valutando la proposta di esso) o altro revisore esterno.

Soltanto nel secondo caso, il collegio predisporrà la propria proposta motivata di scelta del candidato esterno.

R.20- Coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale

Vi sono notevoli sinergie ed integrazioni fra le due funzioni specie in tema di conoscenza tempestiva dei rischi, di fatti censurabili, di fatti di frode, di rapporti con parti correlate, di continuità aziendale. Inoltre il Collegio Sindacale deve compiere una propria analisi dell’adeguatezza dell’assetto organizzativo-amministrativo e contabile che è una parte del lavoro che deve fare il revisore contabile sul controllo interno.

Tuttavia, in questo paragrafo delle Linee Guida sarebbe stato più utile fornire indicazioni sulla soluzione di una serie di problemi che la particolare struttura del Collegio Sindacale pone in tema di applicazione di alcuni dei Principi di Revisione e delle disposizioni del D. Leg.vo n. 39/2010 sulla revisione legale dei conti.



R.30- Organizzazione del Collegio Sindacale

R.30.10 *Principio di collegialità (Pag. 19).*

Le regole sull'esercizio in forma collegiale dei poteri e sulle deliberazioni a maggioranza valgono anche per l'attività di revisione contabile. Tutti i sindaci assumono, ai fini civili e penali, la qualifica di "responsabile della revisione" e sono assoggettati, congiuntamente, in relazione al medesimo incarico di revisione, alle disposizioni sul controllo di qualità dell'art. 20 del D. Leg.vo n. 39/2010.

R.30.20 *Funzione del presidente ed organizzazione del collegio (Pag. 20)*

"E' necessario che il collegio sindacale mantenga il controllo delle risposte inviate da terzi relative alle richieste di conferma".

Il collegio sindacale non deve "mantenere il controllo delle risposte inviate da terzi" bensì deve esserne il destinatario (in persona del presidente o di altro membro designato).

R.30.50 *Riunioni e verifiche*

Sembra logico che le verifiche periodiche per la revisione si svolgano insieme a quelle per il controllo amministrativo. Quanto al loro contenuto, *sul quale non viene detto nulla*, deve ritenersi vincolante la Comunicazione CONSOB del 29 Marzo 1999 sulla "Attività di controllo contabile nel corso dell'esercizio" anche per la sua natura di norma regolamentare, di portata generale (che trova applicazione oggi nella prassi della revisione nelle società non quotate)

R.30.60 *Carte di lavoro (Pag. 25)*

Ciò che non viene detto è come collegare le carte di lavoro con i verbali di verifica periodica del Collegio Sindacale. I risultati della verifica trimestrale, per la parte contabile, è bene che figurino sul libro dei verbali, o devono invece essere contenuti nelle carte di lavoro? I verbali potrebbero essere generici e rinviare alle carte di lavoro (sembra questa la soluzione indicata dalla Comunicazione CONSOB sopra menzionata e, indirettamente, dagli artt. 10 e 13 del D. Leg.vo n. 39/2010 che richiedono la documentazione nelle carte di lavoro di tutte le procedure di revisione). Si dovrebbe dire che è ritenuta buona prassi riportare nel libro del Collegio Sindacale investito anche della Revisione Legale i controlli previsti per la revisione. Più specificamente il verbale potrebbe, sui vari controlli, semplicemente rimandare alle carte di lavoro, oppure contenere le analisi e le indicazioni di quanto ha formato oggetto di revisione ed in tal caso assumere la valenza di "carte di lavoro". In quest'ultimo caso sarà buona prassi conservare la fotocopia del verbale tra le altre carte di lavoro.

R.30.70 *Modalità di conservazione ed archivio delle carte di lavoro (pag. 25)*

Le carte di lavoro originali è bene vengano custodite dal Presidente del Collegio. Gli altri sindaci è bene che conservino una copia di esse



R.40- Svolgimento dell'attività di revisione legale

R.40.10 *Principi di revisione* (Pag. 26)

“Tenendo conto dell'incertezza normativa derivante dall'attuale situazione del processo di adozione dei principi di revisione di cui sopra, si ritiene che i principi di revisione internazionali (ISA) che il Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti e Degli Esperti Contabili ha provveduto a tradurre costituiscono un punto di riferimento tecnico”

Se il riferimento come sembra è agli ISA CLARIFIED, in base alle disposizioni dell'art. 11 del D. Leg.vo n. 39/2010 non è esatto affermare che essi al momento *“costituiscono un punto di riferimento tecnico”* senza specificare nel contesto del paragrafo che i principi applicabili fino alla adozione degli ISA CLARIFIED da parte della Commissione Europea (attraverso un procedimento di endorsement previsto dalla Direttiva 2006/43/CE, analogo a quello di omologazione dei principi contabili internazionali) sono i principi di revisione elaborati da associazioni, ordini professionali e CONSOB (che oggi non esistono ancora) e, in mancanza, i principi di revisione elaborati negli anni 2004-2007 dall'apposita Commissione Partitica per i Principi di Revisione, e raccomandati dalla CONSOB, che oggi hanno applicazione in *tutti* gli incarichi di revisione. Andrebbe altresì sottolineato che i principi di revisione, una volta adottati dalla Commissione Europea (processo di endorsement) avranno la natura di norme giuridiche comunitarie (che prevalgono sul diritto interno e sono obbligatorie per tutti) e non più lo status di semplici norme tecnico-deontologiche come gli attuali principi di revisione.

R.40.3 *Verifica della regolare tenuta della contabilità* (Pag. 28)

Come si è rilevato il paragrafo non dice nulla sul contenuto dell'attività di controllo della regolare tenuta della contabilità.

Quanto all'ultimo periodo si osserva che, a differenza del revisore contabile esterno, il Collegio sindacale non può accettare alcuna limitazione imposta dagli amministratori allo svolgimento delle necessarie procedure di revisione e, in forza dei propri poteri, può chiedere ed ottenere che non venga frapposto alcun ostacolo o alcuna limitazione a tale attività. Anche perché essa costituisce un reato (art. 2625 Cod. Civ. – Impedito controllo) che, nel caso cagioni un danno ai soci, è punito con la reclusione fino ad un anno (nelle società non quotate).

R.50- Relazione di revisione e giudizio sul bilancio

R.50.10 *Relazione di revisione* (Pag. 29)

La relazione di revisione ha il *contenuto precisato dalla legge* e viene riportata in un unico documento, insieme alla relazione sull'attività di vigilanza.

Per qualunque questione, la fonte è attualmente costituita dalla nota comunicazione CONSOB sul contenuto della relazione di revisione (versione 1999) che costituisce anch'essa norma di natura regolamentare e prevale sulle “formule” contenute nei Principi di Revisione.



R.50.20 *Dissenso del sindaco (Pag. 30/31)*

“In caso di dissenso di un sindaco, la relazione di revisione è redatta dalla maggioranza del collegio evidenziando il dissenso e la relativa motivazione”

Analogamente a quanto affermato per la relazione dei sindaci ex art.2429 c.c. nel contributo alle norme di comportamento del collegio sindacale dell’Ordine di Roma si ritiene che la relazione debba essere redatta a maggioranza , e che nella stessa non debba essere evidenziato il dissenso del sindaco /revisore e la relativa motivazione, che invece potranno essere rappresentati dal sindaco o nel verbale di collegio e/o in assemblea.

“Il collegio sindacale, altresì, comunica alla Direzione il dissenso di un sindaco e le relative motivazioni”.

Per lo stesso motivo è inopportuna la comunicazione alla Direzione del dissenso di un sindaco.

Se il dissenziente lo vorrà, potrà prendere la parola in assemblea ed esporre le sue ragioni.