



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

Febbraio 2012





**Documento redatto con la collaborazione della Commissione per lo studio e la
statuizione dei principi di revisione**

Presidente

Michele Testa

Componenti

Valter Cantino

Giulio Capiaghi

Dario Colombo

Michele Costanza

Giulio D'Agostino

Raffaele D'Alessio

Natale De Giosa

PierGiuseppe Ferri

Gaspere Insaudo

Maurizio Lonati

Marco Mainardi

Massimo Masoni

Maria Pia Nucera

Gianluca Officio

Stefano Pizzutelli

Andrea Redeghieri

Gianluca Risaliti

Michelangelo Rondelli

Massimo Giuseppe Tipo

Ricercatori

Valeria Fazi

Marianna Gallucci

Laura Pedicini

Mandato 2008-2012

Area di delega

Principi Contabili e Sistemi di controllo e revisione

Consigliere Delegato

Luciano Berzé

Consiglieri Co-Delegati

Flavio Dezzani

Paolo Moretti



SOMMARIO

INTRODUZIONE.....	4
Natura e scopo del documento.....	4
Assunzioni preliminari.....	5
R.10. INIZIO E CESSAZIONE DELL'INCARICO.....	7
R.10.10. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico	7
R.10.20. Valutazione dell'incarico	8
R.10.30. Termini dell'incarico.....	10
R.10.40. Verifica dei requisiti di indipendenza.....	12
R.10.50. Procedure e carte di lavoro inerenti all'indipendenza	13
R.10.60. Proposta motivata di conferimento dell'incarico di revisione.....	15
R.10.70. Cessazione dall'incarico	16
R.20. COORDINAMENTO TRA FUNZIONE DI VIGILANZA E FUNZIONE DI REVISIONE LEGALE	17
R.20.10. Coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale	17
R.20.20. Sinergia nelle fasi centrali del processo di revisione	18
R.20.30. Sinergia nell'applicazione dei principi di revisione e dei doveri di vigilanza.....	20
R.30. ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE.....	21
R.30.10. Principio di collegialità	21
R.30.20. Funzioni del presidente ed organizzazione del collegio	22
R.30.30. Atti individuali di ispezione e controllo.....	22
R.30.40. Ricorso a dipendenti ed ausiliari.....	23
R.30.50. Riunioni e verifiche	25
R.30.60. Carte di lavoro.....	26
R.30.70. Modalità di conservazione ed archivio delle carte di lavoro	27
R.40. SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE.....	28
R.40.10. Principi di revisione.....	28
R.40.20. Rapporti con il collegio sindacale o il revisore legale precedenti.....	28
R.40.30. Verifica della regolare tenuta della contabilità.....	29
R.50. RELAZIONE DI REVISIONE ED IL GIUDIZIO SUL BILANCIO	31
R.50.10. Relazione di revisione	31
R.50.20. Dissenso del sindaco sul contenuto della relazione di revisione.....	32
R.60. I corrispettivi del sindaco-revisore	34
R.60.10. I corrispettivi per la revisione legale.....	34
R.60.20. La determinazione dei corrispettivi del sindaco-revisore.....	35
ALLEGATI.....	37
1. Esempio di lettera di incarico.....	38
2. Esempio di relazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti	42



INTRODUZIONE

Natura e scopo del documento

Il diritto positivo italiano attribuisce, al ricorrere di determinati presupposti, lo svolgimento della revisione oltretutto al revisore anche al collegio sindacale. Diversamente, la prassi internazionale, nonché gli stessi principi nazionali e internazionali di revisione sono stati elaborati facendo riferimento al revisore unico. Quest'ultimo può avvalersi di strutture complesse, che rispondendo però ad una logica verticistica, assicurano che il responsabile della revisione legale sia uno ed un solo soggetto.

È opportuno precisare, in modo da collocare correttamente anche le scelte effettuate nel presente documento, che tra il collegio sindacale ed il revisore vi è una profonda differenza di funzioni. Il collegio sindacale è un organo sociale a composizione plurima e paritetica, mentre il revisore è un singolo prestatore di servizi.

Tale complessivo contesto fa sì che le metodologie ed i comportamenti dettati per i revisori dai principi di revisione non possano essere automaticamente traslati in capo all'organo di controllo interno, ma si applichino al collegio sindacale tenendo conto delle peculiarità di un organo collegiale. Infatti pur continuando, e non potrebbe essere diversamente, ad essere applicata al collegio sindacale la propria disciplina positiva, relativamente allo svolgimento dell'attività di revisione troveranno applicazione le norme del D.Lgs. n. 39/2010 ivi comprese, tra le altre, le disposizioni relative all'indipendenza e ai principi di revisione applicabili.

Le presenti linee guida, collocandosi in questo scenario operativo e normativo, non sono norme di deontologia professionale ma si pongono l'obiettivo di raccordare quanto previsto dalla legge e dai principi di revisione internazionali con le peculiarità del collegio sindacale, declinando lo svolgimento di attività previste dai principi di revisione nell'ambito del funzionamento del collegio sindacale.

Esse intendono fornire esclusivamente dei riferimenti tecnici, anche in una prospettiva di graduale adattamento alle previsioni dei principi di revisione internazionali per il collegio sindacale che svolge la revisione legale dei conti.

La normativa applicabile alla revisione unitamente alle disposizioni che disciplinano la *governance* societaria, l'autonomia organizzativa del collegio e lo sviluppo di strumenti, anche informatici, per l'esecuzione di questa attività consentiranno, infatti, a ciascun collegio



sindacale, alla luce dell'esperienza professionale dei suoi componenti, di declinare specifiche procedure operative nell'ambito del perimetro normativo delineato dal legislatore e in coerenza con la migliore dottrina e pratica internazionale e nazionale.

Tenuto conto delle rilevanti innovazioni introdotte dal D.Lgs. n. 39/2010 e della loro parziale attuazione, nonché dell'assenza di posizioni interpretative consolidate e dell'evoluzione che si risconteranno nelle prassi operative, le linee guida saranno suscettibili di gradualità adattamenti e aggiornamenti.

In relazione, infine, all'introduzione dell'organo di controllo monocratico (c.d. sindaco unico) si ritiene che ad esso sia applicabile la disciplina normativa, nonché le norme e le linee guida emanate da questo Consiglio riguardanti il collegio sindacale, in quanto compatibili.

Assunzioni preliminari

Le linee guida muovono da alcune assunzioni che è opportuno preliminarmente precisare.

- Nel presente documento per “collegio sindacale” si intende sempre il “collegio sindacale incaricato della revisione legale”. In tale ambito, è opportuno, ad esempio, precisare che:
 - il concetto di “revisore” e quello di “responsabile della revisione” richiamati sia dalla legge sia dai principi di revisione sono riferibili al collegio sindacale nella sua interezza, in quanto l'assemblea dei soci affida l'incarico di revisione all'organo collegiale e non al singolo componente;
 - il concetto di “personale professionale” è riferibile agli eventuali ausiliari e dipendenti del sindaco di cui il collegio si avvale per lo svolgimento dell'attività di revisione.
- Le modalità di svolgimento dell'attività di revisione muovono dal presupposto che nel collegio sindacale le duplici funzioni, di vigilanza ex artt. 2403 e ss. e di revisione ex D.Lgs. n. 39/2010 rimangono distinte, ma vanno coordinate fra di loro, realizzando sinergie e maggiore efficienza operativa.

In particolare, stante l'attuale incertezza normativa derivante dalla mancata adozione da parte della Commissione Europea dei principi di revisione previsti dal D.Lgs. n. 39/2010, si ritiene che i principi di revisione internazionali (ISA), che il Consiglio



Nazionale ha provveduto a tradurre¹, costituiscano un punto di riferimento tecnico importante per l'operatività del collegio sindacale.

Al riguardo, occorre tuttavia precisare che i principi di revisione nazionali n. PR001 "Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio" e n. PR002² "Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39" continuano ad essere gli standard tecnici di riferimento da utilizzare ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

¹ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, *Principi Internazionali di Revisione e Controllo della Qualità*, Edizione 2009, Press Editore Roma, 2011.

² Occorre precisare che in caso di adozione dei principi di revisione internazionali il PR002 dovrà essere adattato alle prescrizioni del principio di revisione internazionale (ISA) n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".



R.10. INIZIO E CESSAZIONE DELL'INCARICO

Riferimenti normativi

Artt. 2399, 2400, 2401, 2409-bis e 2409-quinquies, 2477 c.c.

Artt. 10, 13 e 15 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Norme di comportamento del collegio sindacale 1.3., 1.4., 1.6. e 1.7.

Titolo I e artt. 9, 21 e 22 Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Sec. 100, 210 e 290 *Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Federation of Accountants* (Codice IFAC).

Principi di revisione internazionali n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio" e n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

R.10.10. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico

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 o dell'accettazione.

Viceversa, l'impostazione della revisione legale dei conti, svolta in conformità ai principi di revisione, è fondata sullo svolgimento di una serie di attività preliminari finalizzate ad assumere la decisione di accettare o mantenere l'incarico attraverso la comprensione della natura e della portata dell'incarico da svolgere.

Occorre precisare, a tale proposito, che l'obiettivo delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico, e in particolare dello svolgimento di una riunione dei candidati sindaci, è quello di accettare o mantenere l'incarico soltanto dopo aver acquisito la comprensione della natura e della portata dello stesso, nonché dei fattori di rischio che afferiscono all'incarico prospettato. Lo svolgimento di tali attività preliminari è auspicabile, in quanto, significativi disaccordi tra i sindaci in merito alla metodologia e alle procedure di controllo potrebbero determinare obiettive difficoltà operative.

Al fine di orientare il collegio sindacale nella valutazione della portata e della complessità dell'incarico di revisione, nonché di assicurare un consapevole affidamento dell'incarico stesso, applicando quanto previsto dai principi di revisione, è opportuno che i candidati sindaci svolgano anch'essi tali attività che dovrebbero precedere l'accettazione dell'incarico e, ove possibile, la stessa candidatura del professionista.

Nello svolgimento delle attività preliminari è opportuno:

- verificare l'adeguatezza delle competenze e delle capacità necessarie per svolgere



l'incarico, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse (Linea guida R.10.20);

- verificare la condivisione delle metodologie di lavoro e delle procedure da applicare;
- verificare la rischiosità della società;
- verificare l'integrità della Direzione e dei responsabili delle attività di *governance* della società (Linea guida R.10.20);
- verificare la sussistenza di minacce significative all'indipendenza dei candidati sindaci (Linee guida R. 10.40 e R.10.50);
- stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per lo svolgimento dell'incarico e verificare che la Direzione³ le abbia comprese ed accettate (Linea guida R. 10.30).

È opportuno che i candidati sindaci effettuino, se possibile collegialmente, la valutazione dell'accettazione dell'incarico.

In particolare, è auspicabile che i candidati sindaci, preventivamente avvisati anche in via informale della proposta di nomina, effettuino una riunione preliminare presso la società al fine di eseguire collegialmente le indicate attività preliminari.

Qualora il sindaco sia informato della nomina solo successivamente all'assemblea dei soci o nei casi in cui, per qualsiasi motivo, l'attività di valutazione non possa essere efficacemente effettuata prima della nomina tale attività può essere effettuata anche prima dell'accettazione della carica. Qualora dalla valutazione emergano motivi ostativi il sindaco non accetta l'incarico ovvero vi rinuncia.

Le valutazioni effettuate sono documentate nelle carte di lavoro del collegio sindacale (Linee guida R.10.30 e R.30.60).

R.10.20. Valutazione dell'incarico

I candidati sindaci accettano l'incarico solo se ritengono di disporre collegialmente delle competenze, delle capacità e della disponibilità di risorse, organizzative e temporali, adeguate per svolgere l'incarico stesso.

³ Nei principi di revisione internazionali la "Direzione" è definita come: "la persona (o le persone) con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la direzione comprende alcuni o tutti dei responsabili delle attività di governance come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo o un proprietario-amministratore". Così *Glossario* in CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, *Principi Internazionali di Revisione e Controllo della Qualità*, Edizione 2009, Press Editore Roma, 2011, pagg. 1-20.



I candidati sindaci, prima di accettare l'incarico, acquisiscono altresì adeguate informazioni sull'integrità della Direzione e dei responsabili delle attività di *governance* della società⁴.

A titolo esemplificativo, ma non esaustivo, i fattori rilevanti da tenere in considerazione nella fase preliminare all'accettazione dell'incarico includono:

- la conoscenza del settore e delle tematiche relative all'incarico;
- la disponibilità di personale sufficiente e in possesso delle competenze tecniche necessarie;
- la possibilità di ricorrere ad esperti, se necessario;
- la capacità di completare l'incarico entro il termine indicato per l'emissione della relazione;
- la reputazione della società e della sua Direzione;

I fattori da tenere in considerazione per valutazione della rischiosità della società includono:

- l'affidabilità del sistema di controllo interno;
- il sistema di governance e il livello di affidabilità del personale direttivo;
- la continuità aziendale;
- l'esistenza di contenziosi di importo significativo rispetto al valore del patrimonio netto;
- l'esistenza di transazioni di rilievo con parti correlate.

È opportuno che l'acquisizione delle informazioni relative alla società da assoggettare a revisione avvenga tramite colloqui con la Direzione e con i responsabili delle attività di *governance*, nonché prendendo visione dei documenti aziendali pubblici (ad esempio, la visura del registro delle imprese, gli ultimi bilanci d'esercizio) e, per il tramite della società, dei documenti non pubblici (ad esempio, le ultime dichiarazioni dei redditi, l'organigramma societario, ecc.). Ulteriori informazioni possono essere richieste ai componenti del collegio sindacale uscente o al precedente revisore, se l'incarico di revisione legale non era affidato al collegio sindacale.

⁴ Nei principi di revisione internazionali i "Responsabili delle attività di *governance*" sono definiti come: "La persona, o le persone, ovvero l'organizzazione, o le organizzazioni, (ad esempio, un *trustee*) responsabili della supervisione della direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. Per alcune imprese, in alcuni ordinamenti giuridici i responsabili delle attività di governance possono comprendere anche esponenti della Direzione come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo di un'impresa del settore privato o pubblico, o un proprietario-amministratore". Così *Glossario* in CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, *Principi Internazionali di Revisione e Controllo della Qualità*, Edizione 2009, Press Editore, Roma, 2011, pagg. 1-20.



I candidati sindaci acquisiscono anche altre informazioni concernenti l'integrità e la reputazione della società, nonché della Direzione e dei responsabili delle attività di *governance*, anche tramite specifiche ricerche, da notizie di stampa e da notizie raccolte informalmente da operatori della *business community* (banche, altri consulenti, ecc.).

Le richiamate attività preliminari, da un lato, sono propedeutiche ad una corretta quantificazione delle risorse e dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico; dall'altro, costituiscono un importante presidio per lo svolgimento in comune dell'attività di revisione.

R.10.30. Termini dell'incarico

I termini dell'incarico di revisione identificano le condizioni indispensabili per effettuare la revisione del bilancio e contengono la chiara individuazione delle relative responsabilità⁵.

I termini dell'incarico includono:

- a) l'obiettivo e la portata della revisione del bilancio;
- b) le responsabilità del collegio sindacale in merito all'espressione del giudizio sul bilancio;
- c) le responsabilità della Direzione;
- d) l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;
- e) il riferimento alla diversa forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del collegio sindacale in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto.

Si ritiene opportuno che i termini dell'incarico contengano anche l'indicazione dei criteri di determinazione del corrispettivo, definito sulla base dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico e delle risorse che si intende utilizzare, ancorché tale elemento non sia considerato imprescindibile dal principio di revisione internazionale n. 210. I termini dell'incarico possono, inoltre, includere altre informazioni, quali le modalità di fatturazione e altre condizioni specifiche.

La formalizzazione dei termini dell'incarico, prevista dai principi di revisione, costituisce un elemento essenziale per chiarire quali siano le condizioni per effettuare una revisione del bilancio e per identificare chiaramente quali siano le competenze e le responsabilità della Direzione e quelle riguardanti il collegio sindacale.

⁵ I contenuti della lettera di incarico ovvero dell'idoneo accordo scritto che identifica i termini dell'incarico sono



Si ritiene pertanto opportuno formalizzare i termini dell'incarico di revisione precedentemente all'accettazione dell'incarico di sindaco.

Si può giungere all'individuazione dei termini dell'incarico di revisione mediante:

- la redazione da parte dei candidati sindaci, preventivamente avvisati della proposta di nomina, di una lettera di incarico, ovvero
- 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.

In conformità a quanto previsto dai principi di revisione i candidati sindaci accettano l'incarico solo se:

- sono presenti le condizioni indispensabili per lo svolgimento dell'incarico;
- hanno avuto conferma che vi sia una comprensione comune, con la Direzione e tra i sindaci stessi, dei termini dell'incarico di revisione.

I termini dell'incarico di revisione affidato al collegio sindacale sono portati a conoscenza dell'assemblea da parte della Direzione e riportati nel relativo verbale, se non risultanti da una lettera d'incarico ovvero da altra forma di accordo scritto.

Nel caso in cui i candidati sindaci siano preventivamente avvisati in via informale della proposta di nomina, è opportuno che, anche a seguito di una riunione preliminare, essi definiscano di comune accordo una loro proposta di termini dell'incarico, riportandoli in una lettera di incarico. Tali termini sono comunicati alla società anteriormente alla data prevista per l'assemblea dei soci convocata per nominare il collegio sindacale.

Oltre ai predetti elementi essenziali, la lettera di incarico proposta dai candidati sindaci può fare riferimento, tra l'altro, alla pianificazione e alle modalità di svolgimento della revisione, con l'indicazione, ad esempio, degli ausiliari e dei dipendenti di cui i sindaci intendono avvalersi.

È opportuno che l'individuazione dei termini dell'incarico, nonché la quantificazione dei tempi, delle risorse e dei corrispondenti compensi precedano la nomina dei sindaci poiché l'assemblea è tenuta, contestualmente alla nomina, alla determinazione del corrispettivo sia per le funzioni di cui all'art. 2403 c.c., sia per l'attività di revisione legale.

Si evidenzia, al proposito, che la quantificazione dei compensi dell'incarico deve essere

descritti nel Principio di revisione internazionale n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione".



determinata in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. I candidati sindaci devono, pertanto, prestare particolare attenzione nello stimare le risorse professionali da impiegare nell'incarico e, conseguentemente, nel valutare l'adeguatezza del corrispettivo per l'incarico di revisione.

Un esempio di lettera di incarico è presentato negli allegati.

R.10.40. Verifica dei requisiti di indipendenza

I sindaci devono svolgere l'incarico con obiettività e integrità e nell'assenza di interessi, diretti o indiretti, che ne compromettano l'indipendenza. Il candidato sindaco non accetta l'incarico e, nel corso dello stesso, vi rinuncia qualora tra lui, o la rete a cui appartiene, e la società sottoposta a revisione sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro, o di altro genere, dirette o indirette, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del sindaco risulti compromessa.

I candidati sindaci accertano la sussistenza dei requisiti di indipendenza nei confronti della società da assoggettare a revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 10 del D. Lgs. 39/2010. Nelle more dell'emanazione dei provvedimenti attuativi dell'art. 10, comma 12, del D.Lgs. n. 39/2010, si applicano, altresì, le disposizioni in tema di ineleggibilità, incompatibilità e indipendenza contenute nel codice civile (art. 2399 c.c.), nonché nel *Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Federation of Accountants*⁶.

Prima di accettare l'incarico, e periodicamente nel corso dello stesso, i sindaci identificano circostanze e rapporti che possono costituire minacce all'indipendenza, ne valutano la rilevanza e intraprendono le azioni appropriate per eliminare tali minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile applicando misure di salvaguardia (Linea guida R.10.50).

La compromissione dell'indipendenza del sindaco può trarre origine da rischi derivanti da:

- Auto-riesame;
- Interesse personale, che si verifica quando il sindaco ha un conflitto di interessi, o un interesse finanziario diretto o indiretto, come ad esempio un'eccessiva dipendenza finanziaria dai corrispettivi derivanti dall'attività di revisione presso la specifica società;
- Esercizio del patrocinio legale o di attività di consulente tecnico di parte in una

⁶ Cfr. Norme di comportamento del collegio sindacale, Norma 1.4.



controversia, sia a favore che contro la società;

- Familiarità, eccessiva fiducia o confidenzialità;
- Intimidazione.

Qualora il candidato sindaco appartenga ad una struttura qualificabile come “rete”, la valutazione dell’indipendenza è condotta anche in considerazione dell’appartenenza a tale rete.

La rete si identifica con la struttura alla quale appartiene il sindaco che:

- è finalizzata alla cooperazione
- persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una Direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome ovvero una parte rilevante delle risorse professionali.

Si ritiene che siano escluse dal concetto di rete le strutture nelle quali sussiste la mera ripartizione dei costi, non vi sia cooperazione nello svolgimento dell’attività professionale e non sia presente, direttamente od indirettamente, nessuno degli altri requisiti qualificanti la rete.

L’identificazione e la valutazione delle minacce all’indipendenza è effettuata anche nei confronti dei dipendenti e degli ausiliari di cui il sindaco si avvale e deve essere documentata.

Laddove l’analisi dovesse evidenziare che le minacce per l’indipendenza siano eccessive e non siano disponibili o non possano essere applicate misure di salvaguardia adeguate a ridurle ad un livello accettabile, il candidato sindaco non accetta l’incarico ovvero vi rinuncia.

In ogni caso, quando un componente del collegio sindacale ha notizia di una situazione che possa mettere a rischio l’obiettività e l’indipendenza propria o di altro componente ne informa tempestivamente l’intero collegio sindacale, avviando la procedura indicata nella Norma di comportamento del collegio sindacale 1.4 per l’accertamento della lesione dell’indipendenza e l’eventuale adozione di adeguate misure di salvaguardia. Tale attività è documentata nelle carte di lavoro del collegio sindacale.

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

I soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale si dotano di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che possono comprometterne l’indipendenza. L’istituzione ed il funzionamento delle procedure di indipendenza competono a



ciascun revisore, a prescindere che egli svolga l'incarico come revisore unico o quale componente del collegio sindacale incaricato della revisione legale.

I sindaci documentano nelle carte di lavoro l'identificazione delle minacce alla propria indipendenza, la valutazione della rilevanza delle stesse, nonché le misure di salvaguardia adottate per ridurle ad un livello di ragionevole accettabilità.

I sindaci documentano, altresì, le procedure adottate per prevenire e rilevare tempestivamente le minacce che possono compromettere l'indipendenza del collegio, di un suo componente o dei dipendenti e degli ausiliari dei quali si avvalgono.

Tali procedure, che costituiscono il sistema di salvaguardia dell'indipendenza del sindaco, devono assicurare una verifica periodica delle circostanze e dei rapporti, anche successivi alla nomina, che possono costituire minacce per l'indipendenza.

Le misure di salvaguardia consistono in azioni volte ad eliminare od a ridurre ad un livello accettabile il rischio correlato a tali minacce.

Tra le misure di salvaguardia si possono includere le seguenti attività:

- acquisizione di informazioni e loro documentazione in relazione ai rapporti e alle relazioni ritenute rilevanti intrattenute con la società dal sindaco o da altri professionisti ovvero altri enti appartenenti alla rete;
- periodico monitoraggio di tali rapporti e relazioni;
- adeguata comunicazione e discussione delle questioni rilevanti per l'indipendenza con gli altri sindaci e con gli amministratori;
- modifica, limitazione o cessazione di taluni tipi di rapporti o relazioni con la società o con la rete.

L'istituzione ed il funzionamento delle procedure di valutazione dell'indipendenza previste competono ad ogni singolo soggetto abilitato all'esercizio della revisione legale e, quindi, al singolo componente del collegio sindacale, il quale provvede a darne evidenza nelle sue carte di lavoro. Le carte di lavoro inerenti alla valutazione dell'indipendenza sono, dunque, lo strumento documentale nel quale vengono evidenziate le minacce all'indipendenza e le correlate misure di salvaguardia.

Il sindaco include nelle carte di lavoro inerenti alla valutazione della propria indipendenza:

- le problematiche identificate in riferimento alla conformità alle norme di legge e ai principi deontologici applicabili e le modalità in cui sono state risolte;



- le conclusioni raggiunte sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili, ed eventuali discussioni al riguardo nell'ambito del collegio sindacale che supportano tali conclusioni;
- le conclusioni raggiunte sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di sindaco.

I sindaci riferiscono al collegio in ordine agli esiti delle valutazioni effettuate.

Nelle carte di lavoro del collegio sindacale è data evidenza che ciascun componente:

- si è dotato di procedure di valutazione dell'indipendenza;
- sulla base delle informazioni rese, considera adeguati i requisiti di indipendenza degli altri componenti del collegio, giudicandoli conformi alle norme di legge ed ai principi deontologici applicabili.

La valutazione dell'indipendenza dei sindaci e dei loro dipendenti e ausiliari deve essere effettuata periodicamente nel corso dell'incarico. Può accadere, infatti, che si verifichino eventi, successivi alla nomina, che possono condurre ad una diversa valutazione in ordine all'indipendenza e richiedere l'adozione di opportune misure di salvaguardia.

R.10.60. Proposta motivata di conferimento dell'incarico di revisione

In virtù di una interpretazione sistematica del dato normativo e in assenza di una espressa disposizione di legge, si ritiene che nei casi in cui al collegio sindacale sia attribuita, ai sensi di legge o per espressa disposizione statutaria, la funzione di revisione legale dei conti (artt. 2409-*bis* e 2477 c.c.), il collegio in carica non è tenuto alla formulazione della proposta motivata in merito al conferimento dell'incarico di revisione prevista dall'art. 13 D.Lgs. n. 39/2010.

In tali casi, infatti, non può sussistere in capo al collegio sindacale alcun obbligo di formulare una proposta motivata in merito al conferimento dell'incarico, in quanto mediante la previsione di questa procedura il legislatore ha evidentemente inteso far condurre da un organo competente ed indipendente le valutazioni volte ad orientare la scelta del revisore da parte dell'assemblea. Tale finalità verrebbe ovviamente meno ove il collegio sindacale dovesse valutare una proposta di conferimento di incarico formulata da se stesso.

Diversamente, nel caso in cui lo statuto della società attribuisca all'assemblea dei soci la facoltà



di affidare la revisione legale al collegio sindacale ovvero ad un revisore legale e l'assemblea intenda affidare la revisione legale a quest'ultimo, il collegio sindacale in carica è tenuto a formulare la proposta motivata ex art. 13 D.Lgs. n. 39/2010. Qualora invece l'assemblea intenda affidare l'incarico di revisione legale al collegio sindacale, tale proposta non è necessaria. Si evidenzia, a tal riguardo, che la proposta motivata del collegio sindacale è presupposto necessario per il perfezionamento del conferimento dell'incarico di revisione legale al revisore o alla società di revisione, poiché la procedura prevista dall'art. 13 del citato decreto si applica ogniquale volta l'assemblea intenda conferire l'incarico ad un revisore esterno.

R.10.70. Cessazione dall'incarico

Ai componenti del collegio sindacale, anche quando incaricato della funzione di revisione legale, si applicano le norme del codice civile in tema di cessazione dall'ufficio (art. 2400 c.c.) e di sostituzione del sindaco (art. 2401 c.c.), nonché le Norme di comportamento del collegio sindacale 1.6. e 1.7.

Si ritiene che al collegio sindacale e ai suoi componenti non si applichino le norme in tema di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale del contratto relativi al revisore legale e alla società di revisione previste dall'art. 13 D.Lgs. n. 39/2010. L'interpretazione sistematica dell'attuale dato normativo e l'assenza della prevista disciplina attuativa inducono a ritenere, infatti, che la disciplina della cessazione dell'incarico di revisione prevista dal citato decreto trovi applicazione esclusivamente nei casi in cui la funzione di revisione legale sia affidata, per legge o per scelta statutaria, ad un soggetto esterno, revisore unico o società di revisione.



R.20. COORDINAMENTO TRA FUNZIONE DI VIGILANZA E FUNZIONE DI REVISIONE LEGALE

Riferimenti normativi

Artt. 2403, comma 1, 2403-*bis*, comma 2, 2404, comma 1, 2405, comma 1, 2408c.c.

Art. 14 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

R.20.10. Coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale

Nello svolgimento delle diverse fasi del processo di revisione legale, il collegio sindacale utilizza anche le conoscenze che derivano dallo svolgimento della funzione di vigilanza concomitante alla gestione.

Il collegio sindacale, infatti, è in una posizione privilegiata, rispetto al revisore esterno, nell'esecuzione del processo di revisione. Da un lato, i frequenti contatti tra i sindaci e gli altri organi sociali, nonché i rilevanti poteri ispettivi e di reazione attribuiti dalla legge al collegio sindacale offrono l'opportunità sia di correggere tempestivamente gli errori sia di intervenire preventivamente sulle aree di rischio suscettibili di miglioramento; dall'altro, gli elementi probativi raccolti nel corso della revisione legale possono indirizzare la vigilanza sindacale sulle aree maggiormente meritevoli di attenzione e viceversa.

Il collegio sindacale definisce la strategia di revisione e la pianificazione del lavoro, tenendo conto anche delle attività svolte ex artt. 2403 e ss. c.c.

L'integrazione in capo al collegio sindacale della vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, nonché sul rispetto dei principi di amministrazione e dell'attività di revisione legale dei conti consente di massimizzare le sinergie tra le funzioni svolte.

A titolo esemplificativo, si osserva che:

- la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, unitamente al dovere di attivarsi in presenza di denunce da parte dei soci, di fatti ritenuti censurabili, offrono al collegio sindacale un osservatorio privilegiato in ordine alla conformità alle leggi ed ai regolamenti, nonché per la valutazione del rischio di errori significativi in bilancio dovuti a frode;
- la vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione consente al collegio



sindacale una tempestiva percezione di eventuali criticità connesse alle scelte gestionali, con particolare riguardo, ad esempio, ai rapporti con parti correlate ed alla continuità aziendale;

- la vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo, amministrativo-contabile adottato dalla società consente al collegio sindacale di valutare in modo più efficace il rischio di errori significativi in bilancio;
- la partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo ed alle assemblee dei soci consente al collegio sindacale di conoscere le strategie dell'impresa nel momento in cui sono decise ed i fatti gestionali rilevanti nel momento in cui si determinano;
- l'obbligo di riunirsi almeno ogni novanta giorni offre la possibilità di ottimizzare l'impiego delle risorse nel lavoro di revisione.

Si osserva, inoltre, che la duplice funzione svolta dal collegio sindacale consente un'attività di analisi e di valutazione sistemica, essendo il collegio tenuto a vigilare anche sul processo decisionale e potendo così identificare sul nascere i rischi a cui la Direzione sottopone l'impresa. Il processo di revisione svolto dal collegio sindacale ha, inoltre, dinamiche di continuo adattamento all'evoluzione dell'organizzazione aziendale e all'approfondimento della conoscenza che il sindaco ha della medesima.

Lo svolgimento della revisione, inoltre, mette a disposizione del collegio sindacale elementi probativi che possono essere utilizzati anche ai fini delle funzioni di controllo ex art. 2403 c.c..

R.20.20. Sinergia nelle fasi centrali del processo di revisione

Diverse sono le attività nelle quali emerge il proficuo coordinamento tra le funzioni svolte dal collegio che effettua la revisione legale. Di seguito se ne riportano alcune a titolo esemplificativo.

- L'aggiornamento della strategia generale di revisione.

Il collegio sindacale riconsidera nel corso dell'esercizio la validità della strategia generale di revisione, definita all'inizio del processo di revisione legale, alla luce di fatti e circostanze emerse a seguito della partecipazione alle riunioni degli altri organi sociali, dello



svolgimento dei compiti di vigilanza e delle risultanze eventualmente emerse a seguito di denunce, da parte dei soci, di fatti ritenuti censurabili.

- La valutazione del rischio di errori significativi in bilancio.

Il collegio sindacale utilizza le informazioni raccolte nella esecuzione dei propri compiti di vigilanza e in sede di partecipazione alle riunioni degli altri organi sociali per identificare e valutare il rischio di errori significativi in bilancio o il rischio di errori dovuti a frode nonché i rischi pertinenti la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

In particolare valuta il rischio di controllo alla luce dei risultati della vigilanza sulla adeguatezza del controllo interno e segnala tempestivamente agli organi sociali le debolezze riscontrate nel controllo interno e le opportunità di miglioramento; tale comportamento infatti, unito ad una specifica vigilanza circa il recepimento di quanto segnalato e le azioni conseguenti, può portare ad una riduzione del rischio di controllo ed al conseguente contenimento delle procedure di validità necessarie ad ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati.

- La definizione delle risposte ai rischi identificati e valutati.

Nella definizione delle risposte ai rischi identificati e valutati e nella pianificazione del lavoro di controllo, il collegio sindacale privilegia, tutte le volte che ciò sia possibile, un approccio di revisione che prevede lo svolgimento di procedure di conformità che rispondono, almeno in parte, anche ai doveri di vigilanza sull'adeguatezza del controllo interno.

Quando le circostanze lo consentono, il collegio sindacale privilegia, per le procedure di revisione, una tempistica di svolgimento in corso di esercizio, in considerazione del fatto che l'obbligo di riunione almeno ogni novanta giorni comporta comunque che il collegio si uniformi ad una operatività distribuita nel tempo.

Le procedure di revisione di conformità o di validità pertinenti la verifica della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili vengono pianificate nel corso dell'esercizio in modo coordinato con gli interventi di vigilanza, così che, per quanto possibile, i controlli eseguiti possano essere utilizzati sia per la funzione di vigilanza che per la revisione legale.



R.20.30. Sinergia nell'applicazione dei principi di revisione e dei doveri di vigilanza

La vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, come anche le azioni messe in atto dal collegio sindacale in caso di denunce, da parte di soci, di fatti ritenuti censurabili, migliora l'efficacia di applicazione del principio di revisione sulla considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio.

La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e la partecipazione alle riunioni degli altri organi sociali consentono al collegio sindacale di identificare tempestivamente i problemi connessi ai rapporti con le parti correlate ed i problemi di continuità aziendale, applicando efficacemente i principi di revisione specifici su tali temi.

Inoltre le procedure di revisione previste in presenza di incertezze sulla continuità aziendale ed i comportamenti previsti dalle Norme di comportamento del collegio sindacale nella crisi di impresa si influenzano reciprocamente in termini di efficacia.

Alcune delle procedure e degli atti svolti nell'ambito di una funzione hanno valenza anche per l'altra e, in ogni caso, procedure di revisione ed azioni di vigilanza si influenzano reciprocamente in termini di efficacia.



R.30. ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE

R.30.10. Principio di collegialità

Riferimenti normativi

Artt. 2403-*bis* e 2404 c.c.

Art. 15 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Norme di comportamento del collegio sindacale 2.1., 2.2. e 5.1.

Il collegio sindacale svolge la propria attività in modo collegiale ed ha piena autonomia nell'organizzazione dell'attività di revisione.

La funzione di revisione è, dunque, attribuita al collegio sindacale, e non ai singoli componenti.

I sindaci nello svolgere la propria attività devono attenersi a questo principio, anche quando si trovino ad esercitare i poteri individuali.

L'individuazione delle forme e delle modalità più efficaci di organizzazione del lavoro di revisione è in ogni caso rimessa all'autonomia operativa del collegio sindacale.

Il collegio sindacale organizza ed assoggetta a riesame eventuali attività espletate individualmente o tramite dipendenti e ausiliari dei sindaci.

Il collegio sindacale è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei sindaci e delibera a maggioranza assoluta dei presenti.

Il sindaco dissenziente dalle deliberazioni assunte dal collegio ha il diritto di fare iscrivere a verbale il proprio dissenso, indicandone i relativi motivi.

La normativa relativa al dissenso è specifica del collegio sindacale e non sussiste analoga previsione nel D. Lgs. 39/2010. Il sindaco che intenda esprimere il proprio dissenso, ha il diritto di farlo ed ha la facoltà di riferire agli organi aziendali la propria opinione difforme rispetto a quella della maggioranza dei componenti del collegio sindacale.

Il dissenso del sindaco può emergere sia nel corso delle verifiche periodiche sia nel corso del lavoro di controllo, sia ancora in fase di predisposizione della relazione di revisione (Linea Guida R. 50.20).

Qualora emerga nel corso delle verifiche periodiche o nel corso del lavoro di controllo, esso va esplicitato nelle carte di lavoro e le discussioni tra i componenti del collegio in merito alle circostanze del dissenso vanno riportate nelle carte di lavoro; il dissenso va comunicato, ove opportuno, ad amministratori e soci.



R.30.20. Funzioni del presidente ed organizzazione del collegio

Riferimenti normativi

Art. 2398 c.c.

Norma di comportamento del collegio sindacale 2.1.

Il presidente ha, di norma, funzione di impulso dell'organizzazione dell'attività del collegio, pur non avendo compiti diversi ed attribuzioni prevalenti rispetto agli altri componenti del collegio sindacale.

Salvo che il collegio decida diversamente, le comunicazioni dirette al collegio sono inviate al presidente. La società invia all'indirizzo indicato da quest'ultimo le lettere di attestazione e la corrispondenza destinata al collegio.

È necessario che il collegio sindacale controlli direttamente il processo di invio delle richieste di conferma e di ricezione delle relative risposte.

Si evidenzia che, sebbene nella prassi generalmente è il presidente del collegio che si interfaccia con la Direzione e con i responsabili delle attività di *governance*, nell'attività di revisione l'autonomia organizzativa del collegio può anche prevedere una diversa articolazione dei compiti.

Il collegio sindacale può decidere, ad esempio, di affidare ad un componente il coordinamento dell'attività di revisione che sarà successivamente oggetto di riesame collegiale. In questo caso è opportuno che tale decisione sia comunicata alla Direzione anche ai fini dell'individuazione del sindaco destinatario della corrispondenza che si riferisce alla revisione legale. Il sindaco che riceve le comunicazioni dà contezza all'intero collegio delle criticità che emergono dal loro contenuto.

R.30.30. Atti individuali di ispezione e controllo

Riferimenti normativi

Artt. 2403-bis e 2404 c.c.

Art. 15 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Norma di comportamento del collegio sindacale 5.1.

I sindaci possono procedere ad atti individuali di ispezione e controllo.



Nell'attività di revisione il collegio sindacale può ripartire tra i suoi componenti e, se del caso, delegare a dipendenti ed ausiliari alcuni atti di ispezione e controllo.

Le procedure di revisione svolte individualmente sono propedeutiche o complementari all'attività di valutazione e di giudizio, che deve essere collegiale.

In sede di pianificazione del lavoro sono specificate le procedure di revisione che i singoli componenti del collegio sindacale svolgono individualmente e le procedure svolte collegialmente. È in ogni caso possibile variare tale programma nel corso dell'esercizio in funzione di sopravvenute esigenze.

La suddivisione del lavoro è organizzata preferibilmente per aree di bilancio omogenee, in funzione anche delle eventuali specifiche competenze o capacità organizzative di ciascuno. A mero titolo di esempio, è possibile delegare ad un singolo componente del collegio l'attività di riscontro e di partecipazione all'inventario fisico di fine esercizio o ad inventari rotativi in corso d'anno. Le procedure di revisione svolte individualmente sono adeguatamente formalizzate e sono assoggettate a riesame.

Il riesame può essere effettuato in sede collegiale oppure in maniera circolare, in modo che l'attività di un componente sia riesaminata da un altro componente, la cui attività è assoggettata al riesame del terzo componente e così via.

Qualora sussistano divergenze di opinioni tra il componente che ha effettuato il controllo ed il componente che ha effettuato il riesame, la valutazione delle attività svolte è demandata al collegio.

Qualora una procedura eseguita individualmente non fornisca adeguati elementi probativi in merito, ad esempio, a partite contabili o a principi o politiche contabili, tale procedura deve essere eseguita nuovamente e preferibilmente in via collegiale.

In ogni caso le valutazioni dei profili maggiormente rilevanti di ciascuna fase del processo di revisione sono effettuate collegialmente.

R.30.40. Ricorso a dipendenti ed ausiliari

Riferimenti normativi

Artt. 2403-bis e 2399 c.c.

Norma di comportamento del collegio sindacale 2.2.



I sindaci, anche nello svolgimento della funzione di revisione legale, possono avvalersi, nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e di controllo, sotto la propria responsabilità e a proprie spese, di propri dipendenti ed ausiliari⁷.

I dipendenti e gli ausiliari devono essere in possesso dei requisiti di indipendenza previsti per i sindaci.

Si segnala che fra gli ausiliari si ricomprendono anche soggetti esterni, persone fisiche o soggetti giuridici collettivi (comprese le persone giuridiche), a condizione che i loro rappresentanti e le persone che opereranno direttamente presso la società non si trovino in una delle situazioni di ineleggibilità, di incompatibilità o di decadenza e siano in possesso dei requisiti di indipendenza previsti per il componente del collegio sindacale che svolge l'attività di revisione. I sindaci possono rivolgersi anche ad altri revisori legali.

In sede di pianificazione della revisione, il collegio sindacale:

- individua le attività in correlazione alle quali può risultare opportuno il ricorso a dipendenti ed ausiliari;
- definisce le modalità di formalizzazione delle carte di lavoro da parte dei dipendenti e degli ausiliari.

Le attività in relazione alle quali può risultare opportuno il ricorso a dipendenti ed ausiliari, individuate in sede di pianificazione della revisione, possono essere assoggettate a variazioni nel corso dell'esercizio quando ne emerga l'esigenza.

Ai dipendenti e agli ausiliari possono essere affidate procedure di revisione di contenuto prevalentemente esecutivo come anche quelle che richiedono particolare specializzazione.

Il collegio sindacale procede, in via collegiale o circolare, al riesame delle carte di lavoro predisposte dal dipendente o dall'ausiliario.

Occorre dare, in ogni caso, preventiva informazione alla Direzione del ricorso ai dipendenti e agli ausiliari al fine di legittimare la loro attività.

⁷ I dipendenti e gli ausiliari possono essere identificati con il "personale professionale". Nei principi di revisione internazionali il "Personale professionale" è definito come: "Dipendenti e collaboratori professionali diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto incaricato della revisione". Così *Glossario* in CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI e INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, *Principi Internazionali di Revisione e Controllo della Qualità*, Edizione 2009, Press Editore



R.30.50. Riunioni e verifiche

Riferimenti normativi

Art. 2404 c.c.

Art. 14 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Norma di comportamento del collegio sindacale 2.1.

Il collegio sindacale si riunisce periodicamente ed effettua le verifiche secondo le modalità stabilite in sede di pianificazione della revisione.

In sede di pianificazione del lavoro il collegio programma le riunioni e le verifiche relative alla revisione legale.

Si evidenzia, al riguardo, che per l'attività di revisione non sussiste alcuna disposizione che fissi una cadenza nello svolgimento delle verifiche, diversamente da quanto disposto dall'art. 2404 c.c. per il quale il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni.

Il collegio sindacale è chiamato, dunque, a verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili "nel corso dell'esercizio".

Anche in assenza di una espressa disposizione, si suggerisce quindi di effettuare le verifiche almeno con la medesima cadenza prevista per le riunioni del collegio sindacale *ex art.* 2404 c.c. Le riunioni possono, infatti, coincidere con quelle stabilite per il collegio sindacale quale organo che svolge l'attività di vigilanza *ex artt.* 2403 e ss. c.c.

Le riunioni vengono convocate presso la società e, laddove risulti necessario, in altro luogo. Le modalità di convocazione sono decise dal collegio secondo le proprie specifiche esigenze di funzionamento.

Occorre precisare che per il collegio sindacale la possibilità di tenere le riunioni in via telematica deve essere prevista nello statuto e il relativo verbale deve essere trascritto nell'apposito libro (art. 2404, commi 1 e 3, c.c.), mentre nessuna specifica formalità è stabilita per lo svolgimento dell'attività di revisione, né per l'espletamento delle relative riunioni per le quali il collegio può utilizzare dunque l'ausilio dei mezzi telematici anche se non espressamente previsto dallo statuto.

La Direzione ha la responsabilità di fornire al collegio sindacale accesso a tutte le informazioni di cui essa sia a conoscenza e di fornire la possibilità di contattare senza limitazioni le persone



nell'ambito dell'impresa dalle quali il soggetto incaricato della revisione ritenga necessario acquisire elementi probativi.

R.30.60. Carte di lavoro

Riferimenti normativi

Artt. 2403-bis, 2404, 2421 c.c.

Norma di comportamento del collegio sindacale 2.3.

Principio di revisione internazionale n. 230, "La documentazione della revisione contabile"

Preso atto dell'abolizione dell'obbligo di tenuta del libro della revisione, l'attività di revisione svolta dal collegio sindacale è documentata esclusivamente nelle carte di lavoro. Le carte di lavoro costituiscono un *set* di documentazione autonomo rispetto sia al libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale che alla documentazione di supporto; questi ultimi infatti afferiscono all'attività di vigilanza ex artt. 2403 e ss. c.c..

Il collegio sindacale predispone carte di lavoro⁸ che forniscano evidenza:

- degli elementi a supporto della relazione di revisione;
- che la revisione sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Le carte di lavoro forniscono, altresì, evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione.

Le carte di lavoro predisposte dal collegio sindacale devono essere sufficienti a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere:

- la valutazione del rischio di errori significativi;
- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
- gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al

⁸ Nei principi di revisione internazionali la "Documentazione della revisione" è definita come: "L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore (talvolta è utilizzato anche il termine "carte di lavoro")". Così *Glossario* in CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI e INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, *Principi Internazionali di Revisione e Controllo della Qualità*, Edizione 2009, Roma, 2011, pagg. 1-20.



riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

Le modalità di redazione della carte di lavoro sono stabilite dal collegio sindacale nell'esercizio della propria autonomia organizzativa.

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

Riferimenti normativi

Art. 14, commi 6 e 7, Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Principio di revisione internazionale n. 230, "La documentazione della revisione contabile"

I documenti e le carte di lavoro devono essere accessibili ai componenti del collegio sindacale per l'intero periodo dell'incarico, nonché per il successivo periodo di conservazione.

I documenti e le carte di lavoro devono essere conservati per dieci anni dalla data di emissione della relazione al bilancio, con modalità tali da garantirne la disponibilità, l'integrità e la riservatezza necessarie.

Tale documentazione non deve essere accessibile a persone non autorizzate.

Nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, il collegio sindacale disciplina le modalità di fruibilità e conservazione della documentazione sia nel corso dell'espletamento dell'incarico, sia dopo la cessazione dello stesso.

Il presidente è, solitamente, responsabile della conservazione degli atti e dei documenti. È comunque possibile che il collegio sindacale si organizzi diversamente. Dopo la cessazione dell'incarico, ad esempio, la conservazione può essere affidata dal collegio al presidente o ad un altro componente appositamente delegato o ad un soggetto esterno; di tale decisione è consigliabile dare menzione nell'ultima verbalizzazione sul libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale. La conservazione mediante l'utilizzo di supporti informatici può consentire a ciascuno dei componenti del collegio incaricato dell'attività di revisione legale di poter avere a disposizione la documentazione necessaria.

Nel caso in cui sia dubbia la loro pronta disponibilità o la corretta conservazione, ciascun sindaco può conservare copia delle carte di lavoro, nonché dei documenti di supporto e dei verbali trascritti.



R.40. SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE

R.40.10. Principi di revisione

Riferimenti normativi

Artt. 11, 12, 14 e 20 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Il collegio sindacale svolge l'attività di revisione in conformità ai principi di revisione applicabili.

La vigente normativa prevede che tali principi sono quelli adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/43/CE. Fino all'adozione della Commissione europea i principi sono elaborati, su base convenzionale, ai sensi degli artt. 11 e 12 del D.Lgs. n. 39/2010.

Tenendo conto dell'incertezza normativa derivante dalla mancata 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 costituiscano un punto di riferimento tecnico che il collegio sindacale alla luce dell'esperienza professionale di ciascun sindaco declina in procedure di revisione specifiche, purché conformi con le prescrizioni dei principi di revisione internazionali, applicati in maniera coerente con la dimensione della società soggetta a revisione.

Il contenuto delle procedure di revisione può variare al variare delle dimensioni e delle altre caratteristiche specifiche dell'impresa assoggettata a revisione legale. A tal proposito si rinvia a quanto riportato nelle linee guida per l'applicazione dei principi di revisione internazionali nelle imprese di dimensioni minori, elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Il collegio sindacale deve indicare i principi di revisione osservati nella lettera di incarico o in altra forma di accordo scritto che identifichi i termini dell'incarico e nella relazione di revisione.

R.40.20. Rapporti con il collegio sindacale o il revisore legale precedenti

Riferimenti normativi

Art. 9 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Principi di revisione internazionali n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio" e n. 510, "Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura"



Il collegio sindacale prende contatto con i sindaci o il revisore legale precedenti al fine di ottenere tutte le informazioni ritenute utili allo svolgimento della revisione. I sindaci o il revisore legale precedenti prestano la massima collaborazione al nuovo collegio sindacale, consentendo l'accesso alle informazioni richieste e la visione delle carte di lavoro.

Se l'incarico di revisione legale era conferito al precedente collegio sindacale, le informazioni saranno richieste, di norma, al presidente del collegio uscente ovvero al sindaco indicato dal presidente quale coordinatore dell'attività di revisione legale. La visione avviene di norma in modo collegiale.

Il soggetto incaricato della revisione uscente consente al collegio sindacale la visione delle carte di lavoro.

L'acquisizione di informazioni pertinenti dal precedente soggetto incaricato della revisione è da considerarsi essenziale per la comprensione della società, del contesto in cui opera e dei principali aspetti relativi al suo sistema amministrativo-contabile.

Nella prassi è consentito l'accesso agli atti e ai documenti ai fini della consultazione, mentre non viene rilasciata copia degli atti ed in particolare delle carte di lavoro essendo le medesime di proprietà del soggetto incaricato della revisione.

Si osserva, infine, che la legge impone in capo al nuovo soggetto incaricato della revisione uno specifico dovere di consultare il soggetto che l'ha preceduto. Parallelamente, si ritiene che in capo al precedente soggetto incaricato della revisione si configuri un dovere di collaborazione.

R.40.30. Verifica della regolare tenuta della contabilità

Riferimenti normativi

Art. 14 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Nel corso dell'esercizio il collegio sindacale verifica la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Tale verifica è attività propedeutica alla revisione legale del bilancio. La correttezza del bilancio, che rappresenta la sintesi delle risultanze contabili, è infatti subordinata alla regolarità dell'intera catena procedurale che identifica i fatti di gestione, li documenta e li rileva in contabilità.



Il collegio sindacale, tenuto allo svolgimento in modo continuativo dell'attività di vigilanza ex artt. 2403 ss. c.c., coordina le verifiche con l'attività di vigilanza, sviluppa in tali verifiche le opportune sinergie tra le due funzioni e si attiva tempestivamente, sulla base dei propri poteri, segnalando all'organo amministrativo gli errori o le irregolarità riscontrati affinché adottino opportune misure per la loro correzione, nonché per il superamento dei punti di debolezza eventualmente riscontrati nel sistema di controllo interno.

Il collegio sindacale ha diritto di ottenere dagli amministratori i documenti e le notizie necessarie allo svolgimento dell'attività di revisione. L'attività di accesso agli atti deve essere pianificata all'inizio dell'esercizio e riesaminata nel corso del lavoro di revisione in conseguenza delle specifiche esigenze della revisione legale.

L'attività di raccolta di documenti e notizie è attività delegabile al singolo componente del collegio sindacale, che agisce in attuazione del programma di revisione definito dal collegio e riferisce al collegio sul lavoro svolto. La valutazione dei risultati del lavoro svolto, della sufficienza e dell'adeguatezza degli elementi probativi raccolti e, in generale, le conclusioni del lavoro di revisione sono di competenza collegiale.

Qualora si configuri una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, il collegio sindacale deve considerare tale circostanza nel valutare le possibili conseguenze sul giudizio di revisione.



R.50. RELAZIONE DI REVISIONE ED IL GIUDIZIO SUL BILANCIO

R.50.10. Relazione di revisione

Riferimenti normativi

Art. 2429 c.c.

Art. 14 Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Norma di comportamento del collegio sindacale 7.1.

Principio di revisione PR 001, "Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio"

Principio di revisione PR 002, "Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39"

Il collegio sindacale predispone la relazione di revisione legale.

Le discussioni all'interno del collegio per giungere alla stesura della relazione devono essere riportate nelle carte di lavoro.

Le conclusioni espresse nella relazione di revisione legale sono adeguatamente e dettagliatamente motivate, con particolare riferimento all'espressione di giudizi diversi dal giudizio senza rilievi, di cui al terzo comma dell'art. 14 D.Lgs. n. 39/2010.

Devono essere riportate, innanzitutto, nelle carte di lavoro le ragioni che portano all'espressione di un giudizio con rilievi, di un giudizio negativo o dell'impossibilità di esprimere un giudizio.

Nel caso di giudizio con rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili o di giudizio negativo, il collegio deve quantificare, se fattibile, nelle carte di lavoro e nella relazione gli effetti delle deviazioni sulle voci di bilancio coinvolte, nonché, tenendo conto degli effetti fiscali, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato d'esercizio. Nelle carte di lavoro e poi nella relazione, il collegio sindacale deve evidenziare le circostanze che danno luogo a rilievi per limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie o che impediscono di esprimere un giudizio sul bilancio.

La relazione reca la data della sua approvazione da parte del collegio sindacale.

Salvo quanto precisato nella linea guida R.50.20, la relazione deve essere sottoscritta, con firma autografa od elettronica, da tutti i membri del collegio sindacale. Nel caso in cui la relazione sia approvata con consenso unanime, essa può essere sottoscritta dal solo presidente precisando tale situazione nella relazione medesima.

La relazione, approvata dal collegio sindacale, deve essere depositata presso la sede della



società almeno quindici giorni prima della data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio.

La relazione di revisione è una delle due distinte informative che il collegio sindacale incaricato della revisione legale deve rendere all'assemblea. È comunque possibile predisporre un unico documento.⁹

Un modello di relazione unitaria è presentato negli allegati.

R.50.20. Dissenso del sindaco sul contenuto della relazione di revisione

Riferimenti normativi

Art. 2404, comma 4, c.c.

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

Il sindaco dissenziente esprime le proprie valutazioni al collegio sindacale. La maggioranza dei sindaci quindi esprime le proprie osservazioni e proposte in merito, nonché le motivazioni per le quali ritiene di non accogliere le osservazioni del sindaco dissenziente. Il dissenso del sindaco e gli elementi di valutazione espressi dallo stesso e dagli altri sindaci circa il contenuto della relazione di revisione sono documentati nelle carte di lavoro.

In caso di dissenso, la relazione, elaborata secondo il punto di vista della maggioranza del collegio, riferisce il dissenso del sindaco indicandone il nominativo e rimandando, per le motivazioni, ad altro paragrafo della relazione. Tale paragrafo, con l'accordo del sindaco dissenziente, è riportato dopo il paragrafo del giudizio sul bilancio e prima di quello contenente il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio o, quando il dissenso coinvolga anche quest'ultimo, in calce alla relazione.

⁹ Il documento andrà articolato nelle seguenti sezioni:

A) Relazione di revisione ai sensi dell'art.14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39

Il contenuto ed i modelli della relazione di revisione legale sono definiti nei seguenti principi emessi dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili:

- Principio di Revisione PR 001, "Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio";
- Principio di revisione PR 002, "Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39".

B) Relazione sull'attività di vigilanza ex art. 2429, comma 2, c.c.

La struttura ed il contenuto della relazione dei sindaci sulla attività di vigilanza ex art. 2429, comma 2, c.c. sono indicati nella Norma di comportamento del collegio sindacale 7.1.



Le motivazioni del dissenso ed i relativi effetti sono esplicitati nelle conclusioni della “Relazione sull’attività di vigilanza ai sensi dell’art. 2429, comma 2, c.c.”.

La relazione complessiva così redatta è sottoscritta da tutti i sindaci.

Nel caso in cui il sindaco dissenziente non intenda comunque sottoscrivere la relazione di revisione, essa sarà sottoscritta dalla maggioranza dei sindaci specificando l’esistenza del dissenso.

In tale caso il sindaco dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso e di riferire all’assemblea la propria difforme opinione rispetto alla maggioranza dei componenti del collegio sindacale, dandone motivazione. In tal modo è rispettato l’obbligo giuridico dell’emissione della relazione di revisione e non è posto alcun impedimento al regolare funzionamento della società.

In ogni caso, il sindaco che intenda esprimere il proprio dissenso non può redigere una propria relazione.

Si evidenzia che l’espressione del dissenso del sindaco è necessaria:

- per fornire all’assemblea, convocata per l’approvazione del bilancio, la corretta e completa informativa in merito alle opinioni dei sindaci;
- per evitare che la situazione conflittuale all’interno del collegio sia di ostacolo all’emissione della relazione ed impedisca il regolare funzionamento della società;
- per separare la responsabilità del sindaco dissenziente, immune da colpa, da quella della maggioranza dei sindaci, alla luce delle previsioni dell’art. 15 del D.Lgs. n. 39/2010.

Nel modello di relazione unitaria, presentato negli allegati, vengono indicate le modalità dirette all’esplicitazione della presenza del dissenso all’interno della relazione.



R.60. I corrispettivi del sindaco-revisore

Riferimenti normativi

Art. 10, comma 10, Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

R.60.10. I corrispettivi per la revisione legale

I candidati sindaci, prima della accettazione dell'incarico, valutano di comune accordo i tempi e le risorse professionali necessari allo svolgimento dell'incarico e determinano l'ammontare dei compensi, poiché l'assemblea è tenuta, contestualmente alla nomina, alla determinazione del corrispettivo sia per le funzioni sindacali sia per l'attività di revisione legale.

È opportuno che i tempi, le risorse ed compensi previsti siano contenuti della lettera di incarico o di 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.

Il corrispettivo della revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tal fine sono determinati le risorse professionali e le ore da impiegare avendo riguardo:

- alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo.

I fattori di rischio inerente da tenere in considerazione in sede di determinazione delle ore necessarie per svolgere la revisione , a titolo esemplificativo, includono:

- attività prevalentemente commerciale o produttiva;
- settore di appartenenza;
- produzione su commessa;
- presenza di controllate e collegate, loro significatività ed operatività;



- qualità (apparente) del controllo interno;
- rilievi riscontrati in passato;
- rischi di continuità aziendale.

Le ore complessive quantificate come necessarie allo svolgimento dell'incarico possono essere ripartite tra quelle attribuibili al lavoro diretto o alla supervisione da parte dei candidati sindaci e quelle attribuibili al lavoro di dipendenti, ausiliari e collaboratori, tenendone conto nella quantificazione dei corrispettivi.

Nello svolgimento dell'incarico è opportuno che i sindaci, i loro collaboratori e gli ausiliari documentino le ore effettivamente dedicate all'incarico al fine di giustificare gli eventuali scostamenti rispetto a quanto previsto.

Periodicamente e comunque al verificarsi di eventi straordinari, i sindaci verificano l'adeguatezza dei tempi e delle risorse determinate e, conseguentemente, dei compensi, anche alla luce di:

- modifiche rilevanti a grandezze significative del bilancio (ad esempio, a seguito di operazioni di fusione per incorporazione o all'acquisizione di rami d'azienda), e/o
- modifiche rilevanti ai fattori di rischio inerente (ad esempio, nel caso in cui la società avvii un nuovo ramo di attività),

predisponendo, se del caso, una integrazione alla lettera di incarico da portare all'approvazione dell'assemblea dei soci.

La ripartizione dei corrispettivi fra i membri del collegio sindacale avviene sulla base di quanto concordato dagli stessi, generalmente in funzione del tempo effettivamente dedicato all'incarico direttamente, dai dipendenti o dagli ausiliari utilizzati.

R.60.20. La determinazione dei corrispettivi del sindaco-revisore

Considerando che, come illustrato nel paragrafo R.20, nello svolgimento delle diverse fasi del processo di revisione legale il collegio sindacale utilizza anche le conoscenze che derivano dallo svolgimento della funzione di vigilanza, la determinazione delle ore effettivamente necessarie per svolgere la revisione legale, può essere effettuata apportando al numero di ore individuate, una riduzione calcolata in funzione delle sinergie realizzabili dalla concentrazione delle funzioni in capo al collegio.



Tali sinergie potranno concretizzarsi sia nel corso delle attività periodiche di controllo della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, sia nella predisposizione della relazione al bilancio.



ALLEGATI



1. Esempio di lettera di incarico

Al legale rappresentante [e/o amministratore]
della Società ABC Srl/SpA

Luogo e data.....

ci è stato da Voi richiesto di svolgere la revisione legale ai sensi degli artt. 13 e ss. del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 del bilancio d'esercizio della società ABC Srl/SpA costituito da¹⁰ stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Con la presente siamo lieti di confermarVi la nostra disponibilità ad accettare l'incarico di revisione legale dei conti e dei relativi contenuti secondo i termini di seguito riportati.

1. Obiettivo e portata della revisione

L'oggetto dell'incarico è il seguente:

- la revisione legale del bilancio al 31 dicembre 2xx1 e dei due successivi esercizi con chiusura al 31 dicembre 2xx2 e 2xx3 della società ABC Srl/SpA (di seguito anche la "Società") nonché la verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio;
- la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

La revisione legale sarà da noi svolta con l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio.

2. Responsabilità del revisore

La revisione sarà da noi svolta in conformità agli statuiti principi di revisione. Tali principi richiedono l'osservanza di principi deontologici nonché una pianificazione e uno svolgimento del lavoro di revisione finalizzati ad ottenere una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio non contenga errori significativi. La revisione comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del collegio sindacale, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La revisione comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla Direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

In ragione dei limiti intrinseci della revisione, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità agli statuiti principi di revisione.

Nell'effettuare le nostre valutazioni del rischio, consideriamo il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa¹¹. Vi

¹⁰ Da adattare alle specifiche circostanze in relazione ai principi contabili utilizzati per la redazione dell'informativa finanziaria.

¹¹ Si ritiene opportuno rammentare che tale valutazione, pur non rientrando nell'ambito delle valutazioni pertinenti



comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbiamo identificato nel corso della medesima.

3. Le responsabilità della Direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

La revisione sarà da noi svolta sulla base del presupposto che la Direzione riconosca e comprenda che ha la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione;
- b) per quella parte di controllo interno ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) di fornirci:
 - i. accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii. ulteriori informazioni che possiamo richiedere alla Direzione ai fini della revisione;
 - iii. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali si ritiene necessario acquisire elementi probativi.

L'attività di revisione include la richiesta, indirizzata alla Direzione, di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.

Relativamente alla verifica sulla coerenza della Relazione sulla Gestione con il Bilancio, saranno svolte le procedure indicate nel principio di revisione n. 001 "Il giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione con il Bilancio" emesso dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob nel febbraio del 2009.

La verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, verrà effettuata in attuazione di quanto previsto dal primo comma, lettera b) dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

4. [Ove si ritenga opportuno è possibile inserire ulteriori informazioni, quali indicazioni sulle modalità di svolgimento dell'incarico, eventuale utilizzo di dipendenti o ausiliari]

5. Relazione di revisione

La relazione che sarà emessa sul bilancio della Società sarà redatta secondo quanto previsto dagli statuiti principi di revisione.

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

6. Indipendenza e insussistenza di incompatibilità

all'attività di revisione legale dei conti, è ricompresa nell'attività di vigilanza del collegio sindacale ex art. 2403 c.c. come declinato dalla Norma di comportamento n. 3.5.



Ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010, dichiariamo sin d'ora la nostra indipendenza nei confronti della Società e l'insussistenza di cause di incompatibilità per l'assunzione di questo incarico.

Ci impegniamo altresì a porre in atto tutte le azioni necessarie a verificare che tali condizioni permangano per l'intera durata dell'incarico.

7. *Adempimenti in osservanza della disciplina antiriciclaggio*

In quanto soggetti destinatari della normativa antiriciclaggio ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, Vi informiamo che il conferimento del presente incarico determina l'insorgere, in capo ai sottoscritti, dei seguenti adempimenti:

- adeguata verifica della clientela (artt. 16 e ss.);
- conservazione e registrazione dei dati (artt. 36 e ss.);
- segnalazione di operazioni sospette di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo (artt. 41 e ss.).

La vostra società è tenuta a fornirci le informazioni pertinenti, la cui assenza ci impedirebbe di effettuare l'incarico.

Nel novero degli adempimenti imposti ai sottoscritti rientra altresì l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 51 del D.Lgs. n. 231/2007, in relazione alle infrazioni al divieto di trasferimento di contanti e di titoli al portatore di cui all'art. 49 del medesimo decreto.

8. *Stima dei tempi e dei corrispettivi*¹²

Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto dell'esperienza acquisita per la revisione del bilancio dei precedenti esercizi, *[ovvero nel caso di un primo incarico di revisione di una società non precedentemente soggetta a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente.....". Nel caso di un primo incarico di revisione di una società già precedentemente assoggettata a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite dal precedente revisore e tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente....."]* abbiamo determinato un impegno complessivo per la revisione del bilancio d'esercizio e per le verifiche periodiche sulla regolare tenuta della contabilità, quantificabile in un impegno per n. _____ ore ed per un corrispettivo di Euro..... per ogni singolo esercizio. Il corrispettivo è determinato sulla base *(inserire la modalità di valorizzazione)* e verrà adeguato annualmente ogni 1° _____ a partire dal 1° _____ 20xx in base alla variazione totale dell'indice Istat relativo al costo della vita (indice prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati) rispetto all'anno precedente.

Se si dovessero presentare circostanze eccezionali od imprevedibili (quali, ad esempio, il cambiamento della struttura e dimensione della Società, l'insorgere di situazioni particolari che modifichino l'attendibilità dei dati contabili, cambiamenti normativi o di principi contabili), che

¹² Si ritiene opportuno che la lettera d'incarico contenga l'indicazione dei criteri di determinazione del corrispettivo, ancorché tale elemento non sia considerato imprescindibile dal principio di revisione internazionale n. 210.



comportino un aggravio di tempo rispetto a quanto stimato nella presente proposta, esse saranno discusse con la Direzione per formulare un'integrazione alla presente proposta. Il corrispettivo indicato riguarda esclusivamente le prestazioni professionali e ad esso saranno aggiunti le spese documentate, l'IVA e gli oneri previdenziali se dovuti.

Vi chiediamo di firmare e di restituirci l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione del bilancio, incluse le reciproche responsabilità, nonché di fornirci copia della delibera di nomina da parte dell'Assemblea.

(firma del revisore legale)

Nome Cognome

Nome Cognome

Nome Cognome

Per presa visione e accettazione per conto della Società

(firma)

.....

(Il legale Rappresentante o Procuratore)

Data



2. Esempio di relazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti

Di seguito, si riporta un modello di relazione unitaria di un Collegio Sindacale che effettua anche la revisione legale in caso di giudizio positivo¹³.

SOCIETÀ **** S.p.A.¹⁴

Sede legale.....

Capitale sociale.....

Reg. imprese.....

RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI

All'Assemblea degli Azionisti
della **** S.p.A.

Premessa

Il Collegio Sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2***, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e segg. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-bis c.c.

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39" e nella sezione B) la "Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c."

A) Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

1. Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della **** S.p.A. al 31 dicembre ****. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli Amministratori della **** S.p.A. È nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sulla revisione legale.

2. Il nostro esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a

¹³ Nell'appendice del PR 002 del 6 aprile 2011 sono contenuti tutti gli esempi di relazione di revisione cui si rinvia.

¹⁴ In caso di S.r.l. i riferimenti agli "azionisti" sono sostituiti con riferimenti ai "soci" e il riferimento all'art. 2409-bis c.c. è sostituito con l'art. 2477 c.c.



campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da noi [ovvero dal precedente collegio sindacale o dal precedente soggetto incaricato della revisione] emessa in data

3. A nostro giudizio, il soprammenzionato bilancio d'esercizio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della **** S.p.A. per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.

4. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli Amministratori della **** S.p.A. È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della **** S.p.A. al 31 dicembre ****.

[Eventuale paragrafo in caso di dissenso di un sindaco¹⁵: Il sindaco effettivo Nome e Cognome dissente in merito al giudizio sul bilancio (ovvero, al giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio). Le motivazioni e gli eventuali effetti di tale dissenso sono indicati nelle conclusioni della sezione B della presente relazione.]

B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre **** la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Attività di vigilanza ai sensi dell'artt. 2403 e ss. c.c.

Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Abbiamo partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione [ove esistente: e del comitato esecutivo], in relazione alle quali, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale [oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: *precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*].

[Eventualmente: Abbiamo acquisito dagli amministratori durante le riunioni svoltesi [oppure: a seguito di richiesta] informazioni in merito all'andamento delle operazioni sociali o/e all'affare

¹⁷ Tale paragrafo va posto dopo il paragrafo 3) se il dissenso coinvolge il giudizio sul bilancio, ma non il giudizio di coerenza, dopo il paragrafo 4) se coinvolge entrambi i giudizi.



relativi a _____ (*precisare le fattispecie*) effettuati dalla società o/e dalle società controllate sulle quali non abbiamo osservazioni particolari da riferire (*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*)).

Abbiamo acquisito dagli amministratori delegati [e/o dal direttore generale], durante le riunioni svolte (*oppure: con periodicità semestrale; oppure: secondo le modalità stabilite dallo statuto*) informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo osservazioni particolari da riferire (*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*)).

[*Eventualmente*¹⁶: Abbiamo incontrato i sindaci delle società controllate (*oppure: Abbiamo scambiato informazioni con i sindaci delle società controllate _____*) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione (*oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie*)].

[*Solo per le società che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Abbiamo incontrato il preposto al sistema di controllo interno (oppure: Abbiamo acquisito informazioni dal preposto al sistema di controllo interno) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie*)].

[*Solo per le società che hanno istituito l'Organismo di Vigilanza: Abbiamo incontrato l'Organismo di Vigilanza (oppure: Abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'Organismo di Vigilanza; oppure: Abbiamo acquisito informazioni dall'Organismo di Vigilanza) e non sono emerse criticità rispetto alla corretta attuazione del modello organizzativo che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emerse criticità riguardanti: precisare la fattispecie*)].

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire (*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni*)).

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire (*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni*)).

[*Eventualmente: Abbiamo effettuato specifici atti di ispezioni e controllo riguardanti _____ e, in base alle informazioni acquisite, non sono emerse violazioni di legge, dello statuto o dei principi di corretta amministrazione o irregolarità o fatti censurabili (oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni,*

¹⁶ Si veda quanto disposto in merito alle funzioni del collegio sindacale dall'art. 2409-bis c.c., per le S.p.A., e dall'art. 2477 c.c., per le S.r.l. Con riferimento a queste ultime si rinvia a CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Nota Interpretativa, Le funzioni del Collegio Sindacale nelle società a responsabilità limitata alla luce del D.Lgs. n. 39/2010*, maggio 2010, reperibile sul sito www.commercialisti.it



irregolarità o fatti censurabili riscontrati)].

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c. [oppure: Sono intervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c. in ordine a _____ ed a seguito delle stesse sono state esperite adeguate indagini che hanno dato come esito _____ *precisare la fattispecie (eventualmente: e proponiamo quanto segue: precisare le eventuali proposte; oppure: Esito che, unitamente alle nostre proposte, è stato riferito durante l'assemblea del _____)]].*

Nel corso dell'esercizio sono stati rilasciati i seguenti pareri: _____ [oppure: nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal collegio sindacale pareri previsti dalla legge].

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione. [oppure: Nel corso dell'attività di vigilanza svolta e sulla base delle informazioni ottenute dai sindaci delle società controllate (o dal preposto al sistema di controllo interno o dall'organismo di vigilanza), sono stati rilevati ulteriori fatti censurabili, omissioni o irregolarità (oppure: fondati sospetti di irregolarità) non sanati (oppure: non ancora definiti) che sono stati oggetto di informazione all'assemblea convocata ex art. 2406, comma secondo, c.c., in data _____ (oppure: e/o di denuncia al Tribunale ex art. 2409 c.c.). In particolare, *precisare la fattispecie*].

Bilancio d'esercizio

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c. [oppure: Gli amministratori, nella redazione del bilancio, hanno fatto ricorso alla deroga alle norme di legge prevista dall'art. 2423, comma 4, c.c.; la deroga è stata motivata nella nota integrativa ed è stata indicata la sua influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio. In particolare: descrizione della deroga. Il collegio sindacale a tale proposito osserva quanto segue: *precisare le specifiche osservazioni*].

[Eventualmente: Ai sensi dell'art. 2426, n. 5, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso [oppure: non concordiamo con] all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per €, costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità per € (*in caso di discordanza indicarne i motivi*)].

[Eventualmente: Ai sensi dell'art. 2426, n. 6, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso [oppure: non concordiamo con] all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € (*in caso di discordanza indicarne i motivi*)].

I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

Conclusioni

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio sindacale propone all'Assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ****, così come redatto dagli Amministratori¹⁷.

¹⁷ Qualora la relazione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 di cui alla sezione A) includa rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili oppure per limitazioni al procedimento di revisione, non imputabili alla volontà della Direzione, il testo potrebbe essere il seguente: "... *omissis* ... invitiamo l'Assemblea a considerare gli (i possibili) effetti del/dei rilievo/i formulato/i nella sezione A) della presente relazione ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ****".

Qualora invece la relazione di cui alla sezione A) includa un giudizio negativo sul bilancio o sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio o rilievi per limitazioni imputabili alla volontà della Direzione, il testo potrebbe



[*Oppure, in caso di dissenso di un sindaco* circa il contenuto della relazione e con il consenso di quest'ultimo: Indicare le motivazioni del dissenso del sindaco e, in particolare, gli effetti di tali motivazioni sul giudizio sul bilancio e, se pertinente, sul giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, ovvero sulla approvazione dello stesso. Il testo delle conclusioni riportato di seguito può essere: "Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco *Nome e Cognome*, come sopra motivato, invitiamo l'Assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre **** dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti"]¹⁸.

Luogo e data

Il Collegio Sindacale

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco Effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco Effettivo)

essere il seguente: "... *omissis* ... A causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio/dei giudizi da noi espresso/i nella sezione A) della presente relazione, invitiamo l'Assemblea a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ****".

I casi in cui, nella sezione A), sia stata dichiarata l'impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, vanno ricondotti all'una o all'altra tipologia di conclusione, a seconda delle circostanze che hanno determinato tale impossibilità.

¹⁸ Qualora la relazione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 di cui alla sezione A) includa rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili oppure per limitazioni al procedimento di revisione, non imputabili alla volontà della Direzione, il testo potrebbe essere il seguente: "... *omissis* ... invitiamo l'Assemblea a considerare gli (i possibili) effetti del/dei rilievo/i formulato/i nella sezione A) della presente relazione, nonché il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome* ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ****". Qualora invece la relazione di cui alla sezione A) includa un giudizio negativo sul bilancio o sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio o rilievi per limitazioni imputabili alla volontà della direzione, il testo potrebbe essere il seguente: "... *omissis* ... A causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio/dei giudizi da noi espresso/i nella sezione A) della presente relazione, invitiamo l'Assemblea a non approvare il bilancio d'esercizio al 31 dicembre ****, dopo aver comunque considerato il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome* e le sue implicazioni pertinenti l'approvazione o meno del bilancio". I casi in cui, nella sezione A), sia stata dichiarata l'impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, vanno ricondotti all'una o all'altra tipologia di conclusione, a seconda delle circostanze che hanno determinato tale impossibilità.