



# RUOLI E RESPONSABILITA' DEL COLLEGIO SINDACALE NEL CASO IN CUI ESERCITI ANCHE LA REVISIONE LEGALE

FIORANNA NEGRI

23 novembre 2022



## INDICE

### AREE DI MAGGIOR CRITICITA'

1. Accettazione dell'incarico
2. Organizzazione dell'attività del sindaco revisore
3. Sinergie da sfruttare
4. Primi incarichi di revisione, saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
5. Verbalizzazione e documentazione
6. Continuità aziendale
7. Eventi successivi
8. Casi particolari

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

## OBIETTIVO

L'obiettivo principale del sindaco revisore è quello di raccordare le regole che disciplinano i doveri di cui al 2403 c.c., con le attività di controllo richieste dai principi di revisione internazionali ISA Italia.

Sono numerose le attività di controllo complementari



VANTAGGIO DA SFRUTTARE ATTRAVERSO LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

## REGOLA GENERALE

L'incarico di revisione legale è attribuito al collegio sindacale nella sua unitarietà e non ai singoli componenti.

**CNDCEC: LINEE GUIDA PER IL SINDACO REVISORE ALLA LUCE DEGLI ISA ITALIA (luglio 2016)**

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico
2. Organizzazione del collegio sindacale
3. Sinergie
4. Primi incarichi di revisione e saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
5. Verbalizzazione e documentazione
6. Continuità aziendale
7. Eventi successivi
8. Casi particolari

## 1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico

### SINGOLARMENTE

- ✓ Valutazione della compatibilità con gli altri candidati
- ✓ Valutazione delle proprie competenze
- ✓ Valutazione della propria disponibilità
- ✓ Valutazione assenza cause di incompatibilità e della propria indipendenza
- ✓ Dichiarazione di trasparenza

### COLLEGIALMENTE

- ✓ Valutazione reputazione della società e dei suoi esponenti
- ✓ Valutazione fattori di rischio connessi all'incarico
- ✓ Acquisizione elementi di conoscenza dell'impresa
- ✓ Valutazione collegiale competenza incompatibilità e indipendenza
- ✓ Determinazione tempi necessari per svolgere l'incarico e dei corrispettivi
- ✓ **Presentazione di una proposta unitaria**
- ✓ Valutazione delibera e accettazione

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

## 1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico

### PREDISPOSIZIONE DI UNA PROPOSTA FORMALE

Il CNDCEC nel documento «Linee guida per il sindaco revisore alla luce degli ISA Italia» riporta espressamente che il candidati sindaci revisori devono predisporre **una proposta formale** da far pervenire alla società prima della data fissata per l'assemblea. Anche se il D.Lgs. 1/2012 prevede che la forma scritta dei contratti professionali è obbligatoria solo se richiesta dal cliente, il CNDCEC la raccomanda per tutti i servizi professionali e comunque

#### ISA ITALIA 210

**obbliga** il revisore a definire i termini dell'incarico prima di accettare l'incarico con una forma idonea di **accordo scritto**

All'esito della riunione preliminare all'accettazione dell'incarico i sindaci-revisori documentano le attività svolte e le conclusioni raggiunte, per esempio, predisponendo



**MEMORANDUM  
DESCRITTIVO**

## 1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico

### PREDISPOSIZIONE DI UNA PROPOSTA FORMALE

I corrispettivi, nel caso di collegio sindacale con incarico di revisione legale vengono deliberati dall'assemblea, spesso in un **unico importo**.

i sindaci-revisori nominati dovranno effettuare le analisi utili a determinare:

- le risorse da coinvolgere
- i tempi necessari per svolgere l'incarico

per stabilire se i compensi deliberati sono congrui rispetto ai tempi stimati per la revisione.

ESITO POSITIVO

Il collegio dovrà redigere una proposta unitaria contenente i termini dell'incarico e tra questi i corrispettivi deliberati dall'assemblea, subordinando l'accettazione dell'incarico all'approvazione della proposta da parte del legale rappresentante.

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico
2. Organizzazione del collegio sindacale
3. Sinergie
4. Approccio metodologico
5. Primi incarichi di revisione e saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
6. Verbalizzazione e documentazione
7. Continuità aziendale
8. Eventi successivi
9. Casi particolari

## 2. Organizzazione del collegio sindacale

### TEMATICHE DI ATTENZIONE

- L'ADOZIONE DELLE DIRETTIVE E DELLE PROCEDURE PREVISTE DAI PRINCIPI DI REVISIONE**
- RIUNIONI, VERIFICHE E VERBALIZZAZIONE**
- LA FIGURA DEL PRESIDENTE DEL COLLEGIO SINDACALE E IL RICORSO A DIPENDENTI E AUSILIARI**
- ATTI INDIVIDUALI E COLLEGIALI DI ISPEZIONE E CONTROLLO**

Alla luce delle complessità dello svolgimento del lavoro è senz'altro opportuno che i requisiti organizzativi richiesti dallo specifico incarico siano valutati e decisi da tutti i candidati sindaci-revisori e opportunamente formalizzati nelle carte di lavoro

## 2. Organizzazione del collegio sindacale

**L'ADOZIONE DELLA DIRETTIVA 2014/56 UE E DEL REGOLAMENTO N. 537/2014**

**IMPONE L'ADOZIONE DI DIRETTIVE E PROCEDURE INTERNE VOLTE A**

**GARANTIRE**

**ISA 220**

- **L'esistenza di un sistema di controllo interno della qualità del lavoro di revisione e procedure di valutazione del rischio**
- **L'utilizzo di personale con competenze adeguate e tempi sufficienti**
- **L'adozione di meccanismi di controllo e tutela del proprio sistema di elaborazione dati e gestione dei lavori**
- **L'esame e il monitoraggio del lavoro di revisione e la sua formalizzazione**
- **L'adozione di politiche retributive che incentivino la qualità del lavoro e siano svincolate da obiettivi di raggiungimento del fatturato**

## 2. Organizzazione del collegio sindacale

### L'ADOZIONE DELLA DIRETTIVA 2014/56 UE E DEL REGOLAMENTO N. 537/2014

#### DUBBI

Alcuni requisiti organizzativi non sono di facile attuazione per tutti i componenti dei collegi sindacali (ad es. monitoraggio e il riesame del lavoro).

#### CHI E' TENUTO ALL'OBBLIGO DI ADOZIONE DELLE PROCEDURE



#### SE

i componenti del collegio sindacale sono considerati componenti singoli allora ognuno di loro dovrebbe dotarsi delle procedure previste dai principi di revisione

i componenti del collegio sindacale sono considerati come una «organizzazione professionale», allora dovrebbe dotarsi di procedure interne autonome

● CNDCEC LINEE GUIDA PER IL SINDACO REVISORE ALLA LUCE DEGLI ISA ITALIA luglio 2016

## 2. Organizzazione del collegio sindacale

### RIUNIONI, VERIFICHE E VERBALIZZAZIONE

Il collegio sindacale incaricato della revisione legale deve svolgere le attività di controllo contabile **nel corso dell'esercizio** per verificare:

- la regolare tenuta della contabilità sociale e
- la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture sociali

SA Italia 250B

#### COINCIDENZA DATE CON RIUNIONI COLLEGIO SINDACALE (art. 2404 c.c.)

- in coincidenza con la verbalizzazione delle attività di cui all'art. 2403 c.c. il collegio incaricato della revisione legale deve riportare «*tutte le risultanze degli accertamenti eseguiti*» **DOCUMENTO APPLICATIVO DEL PRINCIPIO DI REVISIONE ISA ITALIA 250B**

CNDCEC LINEE GUIDA PER IL SINDACO REVISORE ALLA LUCE DEGLI ISA ITALIA luglio 2016

## 2. Organizzazione del collegio sindacale

### LA FIGURA DEL PRESIDENTE E IL RICORSO A DIPENDENTI E AUSILIARI

#### **PRESIDENTE**

Il presidente del collegio, che ha notoriamente una funzione di impulso alle attività del collegio, non è in alcun modo parificabile al responsabile dello svolgimento dell'incarico delle società di revisione.

La responsabilità del giudizio emesso sul bilancio è collegiale.

Il collegio sindacale può però affidare ad uno dei suoi componenti il coordinamento dell'attività di revisione che sarà poi riesaminata collegialmente, comunicando tale decisione alla società.

#### **DIPENDENTI E AUSILIARI**

Il collegio sindacale può utilizzare dipendenti ed ausiliari anche nello svolgimento delle attività di revisione legale. Occorre informare la società.

I dipendenti e gli ausiliari devono possedere i requisiti di indipendenza previsti dalla normativa. Sono considerati come «personale professionale»

Fra gli ausiliari sono ricompresi anche persone fisiche esterne o soggetti giuridici collettivi, purchè possiedano i requisiti di idoneità ed indipendenza previsti dalla legge.

ISA ITALIA 220

## 2. Organizzazione del collegio sindacale

### ATTI INDIVIDUALI E COLLEGIALI DI ISPEZIONE E CONTROLLO

Con riferimento all'attività di revisione il collegio sindacale può:

- ✓ ripartirsi atti individuali di ispezione e controllo, oppure può affidarli ai suoi ausiliari;
- ✓ inserire nella pianificazione le procedure svolte individualmente e quelle svolte collegialmente;
- ✓ suddividere il lavoro di revisione fra i suoi componenti per aree omogenee di bilancio;
- ✓ affidare specifiche verifiche ai singoli componenti (esempio il controllo dell'inventario fisico) soggetto a riesame collegiale;
- ✓ individuare quali sono i profili maggiormente a rischio di errori significativi al fine di condurre collegialmente le relative attività di verifica;
- ✓ concordare le modalità della sua attività sia per quanto riguarda i rapporti con la società, sia quelli tra i suoi componenti.

## 2. Organizzazione del collegio sindacale

### ATTI INDIVIDUALI E COLLEGIALI DI ISPEZIONE E CONTROLLO ALCUNI ESEMPI

#### ATTI COLLEGIALI

- appropriatezza del presupposto della continuità aziendale;
- processo di stima del valore recuperabile degli *asset*;
- accantonamenti relativi ai contenziosi in corso;
- fondo svalutazione crediti e magazzino;
- *fair value* degli strumenti derivati;
- completezza e coerenza dell'informativa finanziaria a supporto del bilancio

#### VALUTAZIONE

#### ATTI INDIVIDUALI

- inventario fisico;
- circolarizzazione clienti, fornitori, banche e consulenti;
- *cut off* di magazzino;
- attività e passività non registrate;
- costo del personale;
- incrementi e decrementi delle immobilizzazioni;
- corretta applicazione del criterio di valutazione adottato per le RFinali

#### TUTTE LE ALTRE

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico
2. Organizzazione del collegio sindacale
3. Sinergie
4. Approccio metodologico
5. Primi incarichi di revisione e saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
6. Verbalizzazione e documentazione
7. Continuità aziendale
8. Eventi successivi
9. Casi particolari

## 3. sinergie

### I COMPITI DI OGNUNO

#### Articolo 2403 c.c.

Il collegio sindacale ha primariamente il dovere di:

- osservanza della legge e dello statuto, rispetto dei principi di corretta amministrazione e adeguatezza dell'assetto organizzativo contabile e amministrativo e suo concreto funzionamento;
- pronta reazione in caso di omissioni o inerzia da parte degli amministratori e di fatti censurabili.

#### Decreto 39/2010 e ISA Italia

Il revisore legale per svolgere la propria attività deve procedere per fasi:

- valutazione del rischio: *inerent risk*, *control risk* e *detection risk*; AUDIT RISK MODEL
- pianificazione delle risposte ai rischi individuati per ridurre il rischio di revisione di non trovare errori significativi;
- valutazione dei risultati ottenuti e espressione del giudizio.

## 3. Sinergie

### IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Considerando i doveri disciplinati dalle due normative che regolano le attività del:

- collegio sindacale
- revisore legale

emerge che il **fattore** che riveste maggiore importanza per entrambi è

*CoSO REPORT*

### IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO CHE COINCIDE CON LA GOVERNANCE

#### COLLEGIO SINDACALE

argomento centrale della vigilanza del collegio sindacale che è posto al vertice dei sistemi di controllo della società

#### REVISORE LEGALE

processo chiave da valutare al fine di stabilire le risposte ai rischi di revisione con specifico riferimento al sistema contabile amministrativo

## 3. Sinergie

### TIPOLOGIE DI SINERGIE

Le sinergie attivabili tra le attività del collegio sindacale e le attività del revisore legale possono essere distinte fra:

- Sinergie nel processo di pianificazione del lavoro di revisione
- Sinergie nel controllo in corso di esercizio
- Sinergie in altre aree di vigilanza e di revisione

SYNERGY  
1 + 1 = 3



## 3. Sinergie

### □ Sinergie nel processo di pianificazione del lavoro di revisione

#### COLLEGIO SINDACALE

- un'approfondita conoscenza del SCI e valutazione dell'operatività con procedure di conformità e rilevazione punti di debolezza;
- monitoraggio del superamento dei punti di debolezza e miglioramento del SCI;
- maggior affidamento sul SCI a seguito del superamento dei punti di debolezza;
- pianificazione dell'attività di revisione con *test* di conformità e di validità, considerando che i primi sono validi anche per la funzione di vigilanza;
- la partecipazione alle attività di *governance* faciliterà l'aggiornamento della valutazione dei rischi individuate in fase di pianificazione

## 3. Sinergie

### ❑ Sinergie nel processo di pianificazione del lavoro di revisione

#### ATTENZIONE

Nella scelta della strategia di revisione da adottare il revisore legale può optare anche per soli *test* di validità



**Il collegio sindacale non può seguire questa strategia. Il CNDCEC precisa** «*per i sindaci revisori l'approccio basato sia su procedure di conformità sia su procedure di validità è in qualche modo obbligato almeno nel prosieguo dell'incarico. La vigilanza sul concreto funzionamento del controllo interno amministrativo contabile deve essere esercitata, svolgendo procedure di conformità sui punti di controllo chiave, che i sindaci revisori devono comunque pianificare.*»

## 3. Sinergie

### ❑ Sinergie nel controllo in corso di esercizio

Sia il collegio sindacale che il revisore legale devono svolgere parte della loro attività nel corso dell'esercizio e le seguenti verifiche sono funzionali per entrambe le attività:

- procedure di conformità sul controllo interno;
- regolare tenuta della contabilità;
- corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;
- procedure di validità su singoli componenti di bilancio laddove fattibile (incrementi e/o decrementi di immobilizzazioni, contratti, operazioni inusuali o significative, etc.).

## 3. Sinergie

### □ Sinergie in altre aree di vigilanza e di revisione

#### AREA DI BILANCIO

Fra le sinergie fra i due organi sul bilancio ricordiamo il dovere dei sindaci di dare il proprio consenso:

- ai costi di impianto ed ampliamento e ai costi di sviluppo con utilità pluriennale;
- all'avviamento acquisito a titolo oneroso

Poste da riconsiderare in ogni esercizio successivo

#### ALTRE AREE

Fra le sinergie su altre aree ricordiamo:

- vigilanza di legalità e fatti censurabili, rispecchiato dal rischio di frode e di rispetto delle leggi (ISA 240 e ISA 250);
- comunicazione fra organo di controllo e *governance* anche con riferimento alle carenze sul SCI (ISA 260 e ISA 265);
- rapporti con parti correlate per il rispetto dei principi di corretta amministrazione, (ISA 550).

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico
2. Organizzazione del collegio sindacale
3. Sinergie
4. Primi incarichi di revisione e saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
5. Verbalizzazione e documentazione
6. Continuità aziendale
7. Eventi successivi
8. Casi particolari

## 4. Primi incarichi di revisione, saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente

### RAPPORTI FRA REVISORE ENTRANTE ED USCENTE

Con riferimento ai primi incarichi di revisione il sindaco revisore dovrà attenersi al disposto dell'ISA 510 e dell'art. 9 *bis*, co. 5 del D.Lgs. 39/2010, senza particolari aggiunte. Pertanto dovrà ottenere tutte le informazioni necessarie per stabilire se:

- i saldi di apertura contengono errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo oggetto di verifica;
- siano stati applicati corretti principi contabili ai fini della determinazione dei saldi di apertura.

In pratica il sindaco revisore dovrà ottenere tutte le informazioni utili a valutare le criticità rilevate dal revisore uscente e le procedure interne della società caratterizzate da particolari peculiarità.

## 4. Primi incarichi di revisione, saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente

### SVOLGIMENTO DELLE PROCEDURE E RELATIVA DOCUMENTAZIONE

L'*iter* da seguire nella fase di acquisizione delle informazioni è il seguente:

- il presidente del collegio sindacale, contatta la società per informarla della necessità di prendere visione delle carte di lavoro del revisore uscente;
- la società trasferirà la richiesta, di norma, al presidente del collegio uscente;
- il sindaco revisore uscente richiederà le lettere di manleva alla società e al sindaco revisore entrante, che potranno essere firmate dal presidente per conto dell'intero collegio, mentre è opportuno che la lettera di manleva per il sindaco revisore entrante sia firmata da tutti i componenti del collegio subentrante nella revisione legale.

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

## 4. Primi incarichi di revisione, saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente

### SVOLGIMENTO DELLE PROCEDURE E RELATIVA DOCUMENTAZIONE

Generalmente l'incontro per la presa visione delle carte di lavoro del revisore uscente è fatta collegialmente. Il collegio sindacale può stabilire di incaricare uno o due dei suoi componenti ad effettuare tale compito. Gli esiti della verifica devono essere formalizzati e messi a disposizione dell'intero collegio.

#### PRESA VISIONE DELLE CARTE DI LAVORO

**Il sindaco revisore entrante otterrà le informazioni preliminari:**

- sulla valutazione dell'*inherent risk* e del *control risk* e del rischio di revisione;
- sulle eccezioni eventualmente riportate nella relazione e sulle criticità in genere anche a livello di SCI, rischio di frode e di antiriciclaggio;
- sui rapporti con la *governance*, compreso l'*internal auditor* o l'OdV se applicabile

**Di solito il revisore uscente:**

- mette a disposizione le carte di lavoro dell'ultimo esercizio;
- non consente di fare fotocopie dei documenti che restano di sua proprietà.

USO DI CHECK LIST

CNDCEC LINEE GUIDA PER IL SINDACO REVISORE ALLA LUCE DEGLI ISA ITALIA luglio 2016: ALLEGATO 1

## 4. Primi incarichi di revisione, saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente

### SVOLGIMENTO DELLE PROCEDURE E RELATIVA DOCUMENTAZIONE

#### CASI PARTICOLARI

#### ATTENZIONE

- primo anno di revisione legale;
- il revisore uscente non consente la visione delle carte di lavoro;
- non si riesce a raccogliere elementi probativi sufficienti ed adeguati a verificare alcuni o tutti i saldi di apertura.

#### COSA FARE



Il sindaco revisore entrante potrà:

- svolgere direttamente procedure di revisione idonee a trarre le relative conclusioni anche su singoli saldi (es. le rimanenze di magazzino);
- esprimere un giudizio con rilievi, oppure un'impossibilità di esprimere un giudizio.

**Tempestiva segnalazione alla governance della società**

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico
2. Organizzazione del collegio sindacale
3. Sinergie
4. Primi incarichi di revisione e saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
5. Verbalizzazione e documentazione
6. Continuità aziendale
7. Eventi successivi
8. Casi particolari

## 5. Verbalizzazione e documentazione

### RIFERIMENTI NORMATIVI REGOLAMENTARI E PROFESSIONALI

Come è ben noto i due mandati hanno riferimenti normativi differenti che disciplinano diversamente l'accessibilità alla documentazione delle attività svolte:

- ✓ **art. 2421 c.c.** per il collegio sindacale: libro delle adunanze che riporta le attività di vigilanza, è un libro sociale di proprietà della società, accessibile agli organi di *governance* (con diritto di consultazione per i soci di S.r.l., art. 2446 c.c.);
- ✓ **ISQC (Italia) 1, par. A.63** per il revisore legale: le carte di lavoro sono di proprietà del revisore, deve conservarle per dieci anni dall'emissione della relazione di revisione (art. 14, D.Lgs. 39/2010) e può metterle a disposizione dei clienti, del revisore subentrante, dell'autorità giudiziaria, del revisore principale).

**SONO DOCUMENTI DISTINTI E AUTONOMI**

## 5. Verbalizzazione e documentazione

### RIFERIMENTI NORMATIVI REGOLAMENTARI E PROFESSIONALI

E' quindi chiaro che le funzioni e la natura del libro dei sindaci e delle carte di lavoro del revisore sono diverse e quindi richiedono un'attenzione specifica nella gestione del loro contenuto.

#### RISCHIO

#### LIBRO DEL COLLEGIO

riportare attività di revisione legale,  
rendendola inefficace

#### CARTE DI LAVORO REVISORE

riportare attività di vigilanza rendendole  
inaccessibili agli aventi diritto

Determinate attività potrebbero essere utili ad entrambe le funzioni e dovrebbero essere formalizzate sia nel libro del collegio che nelle carte di lavoro del revisore, ad esempio:

- la valutazione del sistema di controllo interno;
- la relazione unitaria al bilancio di esercizio.



## 5. Verbalizzazione e documentazione

### RIFERIMENTI NORMATIVI REGOLAMENTARI E PROFESSIONALI

#### CONTROLLI CONTABILI art. 14, D.Lgs. 39/2010

I controlli contabili a carico del revisore legale (ISA 250B) devono essere documentati. Il collegio sindacale può scegliere se svolgerli:

➤ **separatamente** dall'attività di vigilanza in modo collegiale oppure affidandoli ad uno dei suoi componenti, in questo caso il collegio o il suo incaricato:

- effettuerà tali controlli;
- li gestirà nell'ambito dei principi di revisione;
- li terrà, separati dalle verifiche periodiche richieste ai sindaci, includendoli nel fascicolo delle carte della revisione legale;

➤ **congiuntamente** alle verifiche periodiche richieste ai sindaci dall'art. 2403 e verbalizzate ai sensi dell'art. 2404, in questo caso:

- può procedere alla trascrizione delle verifiche contabili dell'ISA 250B anche nel libro dei sindaci; e
- deve includere nelle carte di lavoro della revisione il verbale del collegio sindacale.

## 5. Verbalizzazione e documentazione

### CONTENUTO, MODALITA' DI REDAZIONE

Le carte di lavoro del sindaco revisore, nella sua funzione di revisore devono rispettare il disposto dell'ISA Italia 230, possono essere redatte in formato cartaceo o elettronico, l'importante è che riportino chiaramente l'attività svolta a supporto del giudizio di revisione emesso sul bilancio di esercizio. In particolare:

- valutazione del rischio di revisione;
- pianificazione delle attività di revisione in risposta ai rischi significativi individuati;
- illustrazione degli esiti raggiunti.



FILE DI  
REVISIONE

da archiviare entro **60 giorni** dall'emissione  
della relazione di revisione

## 5. Verbalizzazione e documentazione

### RIESAME DEL LAVORO

Il riesame del lavoro è l'attività che sostanzia la collegialità del collegio sindacale. Infatti, anche nel caso in cui il lavoro di revisione venga ripartito fra i suoi componenti, il collegio sindacale resta un organo collegiale e il riesame delle carte di lavoro è lo strumento che garantisce questo requisito anche nella funzione di sindaco revisore.

L'attività di riesame delle carte di lavoro può essere organizzata in modo che:

- ogni componente del collegio sigli tutte le carte di lavoro, con l'evidenza di chi l'ha preparata;
- la carta di lavoro preparata da un componente sia riesaminata da un altro, la cui attività è a sua volta rivista dal terzo componente.

Qualunque sia la modalità di riesame scelta  
è importante che resti traccia dell'attività svolta.

E', inoltre, opportuno che le attività di pianificazione del lavoro di revisione e di verifica e valutazione su aree critiche o significative siano svolte collegialmente.

## 5. Verbalizzazione e documentazione

### MODALITA' DI CONSERVAZIONE E ARCHIVIO DELLE CARTE DI LAVORO

Il sindaco revisore deve attenersi al principio internazionale sul controllo della qualità (**ISQC Italia 1**) e quindi deve stabilire le direttive e le procedure idonee a preservare la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione dell'incarico di revisione.

Le carte di lavoro, nel caso del collegio con incarico di revisione, devono essere:

- ✓ accessibili a tutti i componenti, sia nel corso del lavoro che nel successivo periodo di conservazione di 10 anni dalla data di emissione della relazione di revisione:
- ✓ accessibili solo alle persone autorizzate.



Il collegio sindacale ha piena autonomia nell'individuare le procedure idonee, tra cui anche l'utilizzo di *password* tra i componenti del *team*.

## 5. Verbalizzazione e documentazione

### MODALITA' DI CONSERVAZIONE E ARCHIVIO DELLE CARTE DI LAVORO

Alla cessazione dell'incarico la conservazione delle carte di lavoro può essere affidata al presidente del collegio oppure ad un altro componente, oppure anche ad un soggetto terzo.

**E' consigliabile riportare nell'ultimo verbale la decisione adottata.**

In via prudenziale è consigliabile fare delle copie conformi, sia su supporto cartaceo che elettronico o anche misto, delle carte di revisione, designando il componente che deve custodire i documenti originali e mentre gli altri due componenti custodiranno le copie conformi.

**Le procedure adottate devono essere tali da consentire di tracciare:**

- qualsiasi modifica, eventualmente apportata alle carte di lavoro;
- qualsiasi movimentazione delle carte di lavoro intervenuta nel periodo di conservazione, con l'indicazione della data di prelievo e di restituzione e la motivazione che ha determinato il movimento.

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico
2. Organizzazione del collegio sindacale
3. Sinergie
4. Primi incarichi di revisione e saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
5. Verbalizzazione e documentazione
6. Continuità aziendale
7. Eventi successivi
8. Casi particolari

## 7. Continuità aziendale

### VERIFICA DEL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

Come è ben noto la continuità aziendale è il presupposto cardine per la redazione della documentazione finanziaria sia per il codice civile che per i principi internazionali ISA Italia 570.

Il sindaco revisore, nel suo duplice ruolo, deve vigilare sia sugli assetti organizzativi sia sulla valutazione dell'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale in conformità a quanto previsto dal principio internazionale ISA Italia 570, che definisce la continuità aziendale come la situazione in cui l'impresa è in grado di «*svolgere la propria attività in un prevedibile futuro*».

#### OBIETTIVO

L'obiettivo delle due funzioni è comune e sicuramente è fondamentale, per entrambi i ruoli, monitorare attentamente e costantemente i flussi di cassa a breve e l'andamento finanziario prospettico.

## 7. Continuità aziendale

### VERIFICA DEL PRESUPPOSTO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

#### IN CASO DI DUBBI

Occorre pianificare delle specifiche attività di verifica volte ad individuare le criticità significative e le risposte date dal *management*.

#### REVISORE

L'ISA 570 chiarisce che non è compito del revisore attivarsi per rimediare le carenze della *governance* in caso di una mancata o errata valutazione della continuità aziendale da parte della direzione. Il revisore fa le sue considerazioni, discute con la direzione, comunica le sue valutazioni e poi riporta nella sua relazione le conclusioni a cui è pervenuto.

#### SINDACO

Il codice civile attribuisce al collegio sindacale la vigilanza sugli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili e la carenza nella capacità di valutare la continuità aziendale rivela una significativa mancanza nell'adeguatezza di tali assetti, e questa situazione implica una reazione attiva da parte del collegio che dovrà richiamare i consiglieri ai loro doveri o convocare l'assemblea o, in caso di inerzia da parte di entrambi valutare l'eventuale denuncia al tribunale.

## 7. Continuità aziendale

### VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTINUITA' AZIENDALE



#### **NORMA di comportamento CNDCEC n. 11.1 riporta che:**

*«il controllo interno ideato dal legislatore, dunque, fa perno su un sistema che abbandona il concetto di verifica ex post e privilegia, al contrario, l'adozione di strumenti organizzativi che siano capaci di rilevare tempestivamente il rischio a seconda delle dimensioni e della tipologia dell'attività dell'impresa e che siano dunque in grado di riconoscere l'imminenza della crisi. L'adeguatezza delle procedure per rilevare segnali di crisi rientra, infatti, tra le caratteristiche di un assetto organizzativo adeguato.»*

## 6. Continuità aziendale

### VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTINUITA' AZIENDALE

#### CODICE CRISI D'IMPRESA

#### **Art. 25-octies del Codice della crisi D.Lgs. 14/2019** **« Segnalazione dell'organo di controllo »**

L'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione della richiesta di nomina di un esperto alla CCIA, in quanto si trova in uno stato di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario per il quale risulta, ragionevolmente, perseguibile il risanamento.

La segnalazione del collegio sindacale deve:

- essere motivata;
- essere trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione;
- fissare un termine non superiore ai 30 giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire sulle iniziative intraprese.

## 6. Continuità aziendale

### LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE: IL MONITORAGGIO DEL PIANO

#### IL PIANO

La direzione aziendale generalmente risponde predisponendo un piano che prospetta la situazione patrimoniale economica e finanziaria della società, in un periodo variabile da uno a tre anni, a supporto del superamento delle difficoltà pre-crisi e dell'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale.

Il piano deve rispecchiare gli effetti delle ipotesi assunte a livello patrimoniale, economico e finanziario e i dati devono essere fra di loro coerenti e strettamente interconnessi.

#### ASSETTI

Gli assetti organizzativi, contabili e amministrativi della società devono essere tali da consentire un monitoraggio costante del piano e un suo riallineamento alla situazione reale.

## 6. Continuità aziendale

### LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE: IL MONITORAGGIO DEL PIANO

#### ASSETTI

La società deve essere in grado di redigere:

- prospetti di sintesi di analisi degli scostamenti fra dati preventivi e dati consuntivi, con le motivazioni per gli scostamenti significativi (fatturato, disponibilità finanziarie, patrimonio netto);
- un *report* che valuti le azioni da intraprendere per recuperare eventuali criticità;
- un'analisi realistica delle prospettive aziendali alla luce dei risultati ottenuti

#### OBIETTIVI SINDACO REVISORE

Gli obiettivi delle due funzioni coincidono, in quanto entrambi hanno il compito di valutare l'esistenza o meno della capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento. Il sindaco revisore è agevolato perché partecipa alle riunioni del cda e può cogliere prima e meglio eventuali segnali di squilibrio patrimoniale, economico-finanziario e reagire tempestivamente con un intervento diretto nelle riunioni consiliari in cui si discute della situazione della società.

## 6. Continuità aziendale

### LA RELAZIONE AL BILANCIO DI ESERCIZIO

RELAZIONE DI  
REVISIONE

giudizio positivo  
con richiamo di  
informativa  
sulla continuità  
aziendale

RELAZIONE DEL  
COLLEGIO SINDACALE

considerando le risultanze delle  
attività da noi svolte e richiamando  
l'attenzione su quanto indicato nel  
paragrafo «richiamo di informativa  
circa la continuità aziendale» nella  
sezione a della presente relazione, vi  
invitiamo ad approvare il bilancio  
di esercizio chiuso al 31 dicembre  
202x, così come redatto dagli  
amministratori.

**La proposta formulata all'assemblea deve essere coerente con  
il giudizio di revisione espresso sul bilancio**

## 6. Continuità aziendale

### LA RELAZIONE AL BILANCIO DI ESERCIZIO

RELAZIONE DI  
REVISIONE

Impossibilità di esprimere un giudizio a causa di: molteplici e significative incertezze relative alla continuità aziendale

RELAZIONE DEL  
COLLEGIO SINDACALE

considerando le risultanze delle attività da noi svolte invitiamo l'assemblea a considerare gli effetti di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio» nella sezione A della presente relazione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 202x, così come redatto dagli amministratori.

**La proposta formulata all'assemblea deve essere coerente con il giudizio di revisione espresso sul bilancio**

## 6. Continuità aziendale

### LA RELAZIONE AL BILANCIO DI ESERCIZIO

RELAZIONE DI  
REVISIONE

giudizio  
negativo per  
inappropriato  
utilizzo del  
presupposto di  
continuità  
aziendale

RELAZIONE DEL  
COLLEGIO SINDACALE

considerando le risultanze delle  
attività da noi svolte a causa del  
non corretto utilizzo del  
presupposto di continuità aziendale e  
del conseguente giudizio  
negativo da noi espresso nella  
sezione A della presente relazione  
invitiamo l'assemblea a non  
approvare il bilancio di esercizio  
chiuso al 31 dicembre 202x, così  
come redatto dagli amministratori.

**La proposta formulata all'assemblea deve essere coerente con  
il giudizio di revisione espresso sul bilancio**

# COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

1. Attività preliminari all'accettazione dell'incarico
2. Organizzazione del collegio sindacale
3. Sinergie
4. Primi incarichi di revisione e saldi di apertura e rapporti con il revisore uscente
5. Verbalizzazione e documentazione
6. Continuità aziendale
7. Eventi successivi
8. Casi particolari



## 7. Eventi successivi

### ISA 560 E OIC 29

ISA 560

Condizioni già esistenti alla data di bilancio

OIC 29

Devono essere recepiti nei valori di bilancio

ISA 560

Condizioni non esistenti alla data di bilancio

OIC 29

Non devono essere recepiti nei valori di bilancio, occorre darne informativa nella nota integrativa

ISA 560



OIC 29

Eventi successivi che incidono sulla valutazione della continuità aziendale

## 7. Eventi successivi

### RESPONSABILITA' DEL REVISORE E DEL COLLEGIO SINDACALE

#### EVENTI SUCCESSIVI

- intervenuti tra la data di approvazione del bilancio e la data di emissione della relazione di revisione;
- intervenuti dopo la data di emissione della relazione di revisione e prima della data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea
- intervenuti dopo la data di approvazione dell'assemblea

**Il collegio sindacale ha maggiori possibilità di ottenere le informazioni sugli eventi successivi in maniera diretta dal consiglio di amministrazione, ma deve comunque svolgere e formalizzare tutte le attività previste dall'ISA 560.**

## 7. Eventi successivi

### RESPONSABILITA' DEL REVISORE E DEL COLLEGIO SINDACALE

#### REVISORE

Dopo l'emissione della relazione non deve più svolgere attività di verifica sugli eventi successivi. Se viene a conoscenza di un evento successivo che deve essere recepito nel bilancio, **dopo aver emesso la relazione e prima dell'approvazione** da parte dell'assemblea, lo comunica alla direzione.

LA DIREZIONE può decidere di **MODIFICARE** il bilancio

1. Nuovo progetto di bilancio

2. Modifica della sola posta interessata

1. Pianifica le attività necessarie per verificare il nuovo bilancio

2. Verifica solo l'evento successivo considerato

1. Emette una nuova relazione

2. Modifica la relazione originaria inserendo una data aggiuntiva (*dual dating*);  
3. Riemette la relazione con un richiamo di informativa o un paragrafo negli «Altri aspetti» che spiega l'attività svolta solo in conseguenza dell'evento successivo

## 7. Eventi successivi

### RESPONSABILITA' DEL REVISORE E DEL COLLEGIO SINDACALE

#### REVISORE

LA DIREZIONE può decidere di **NON MODIFICARE** il bilancio

**Notifica alla direzione di non sottoporre il bilancio ad approvazione prima di averlo modificato**



**Consulta un legale per concordare quali azioni intraprendere affinché i terzi non facciano affidamento sulla relazione di revisione emessa**

La procedura da seguire è la stessa anche nel caso in cui il revisore venisse a conoscenza di un evento successivo, che doveva essere inserito nel bilancio, **dopo la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea**

**Il principio di revisione non specifica quali potrebbero essere le azioni più opportune da intraprendere**

## 7. Eventi successivi

### RESPONSABILITA' DEL REVISORE E DEL COLLEGIO SINDACALE

#### SINDACO REVISORE

Nell'ipotesi in cui l'evento emerga **dopo l'emissione della relazione e prima dell'approvazione dell'assemblea** e la direzione **non modifichi** il bilancio il sindaco revisore deve attivarsi per agire tempestivamente poiché :

- ❑ la mancata modifica del bilancio per rappresentare un evento significativo di competenza dell'anno chiuso rappresenta di per sé un fatto illecito poiché il bilancio non è conforme alla normativa vigente (art. 2423 c.c.);
- ❑ l'oggetto deliberato dall'assemblea è, di conseguenza, anch'esso illecito e quindi la delibera è nulla per illecità dell'oggetto (art. 2379 c.c.).

Nel corso dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio il sindaco revisore dovrà:

- spiegare che la sua relazione non è più attendibile a causa degli eventi successivi;
- invitare l'assemblea a rimandare il bilancio agli amministratore per le modifiche necessarie e renderlo veritiero e corretto ai sensi del 2423 c.c..

## 7. Eventi successivi

### RESPONSABILITA' DEL REVISORE E DEL COLLEGIO SINDACALE

#### SINDACO REVISORE

Nell'ipotesi in cui l'evento emerga **dopo l'approvazione dell'assemblea** e la direzione **non modifichi il bilancio** il sindaco revisore nella sua duplice funzione dovrà valutare, previa comunicazione al presidente e consultazione di un legale, se:

- convocare l'assemblea a cui rappresentare la situazione, ritenendo che la mancata modifica del bilancio appresenti un fatto censurabile di rilevante gravità (art. 2406 c.c.);
- depositare, autonomamente, alla CCIA un nuova relazione che sostituisca la precedente;
- dare pubblicità alla nuova relazione secondo le modalità più idonee nella fattispecie (G.U., stampa di settore, stampa locale, etc.).

## 7. Eventi successivi

### RESPONSABILITA' DEL REVISORE E DEL COLLEGIO SINDACALE

#### SINDACO REVISORE

#### EVENTO SUCCESSIVO CHE COMPROMETTE LA CONTINUITA' AZIENDALE

Se il collegio sindacale dovesse rilevare che alcuni presupposti su cui si basa la continuità aziendale sono venuti meno **dopo l'emissione** della propria relazione deve:

- attivarsi affinché il bilancio ne prenda atto e li rappresenti correttamente ai terzi;
- dar seguito a tutto l'*iter* precedentemente descritto, a seconda delle decisioni che prenderà la direzione aziendale.

**Nel caso in cui il cda non provvedesse a modificare l'informativa finanziaria** il sindaco revisore dovrebbe valutare l'eventuale decisione di denuncia al tribunale per gravi irregolarità nella gestione derivanti dalla carenza di adeguati assetti organizzativi, contabili e amministrativi che non sono in grado di rilevare significative criticità che possono mettere seriamente in dubbio la continuità aziendale.



## 9. CASI PARTICOLARI

### IL RICEVIMENTO DEL BILANCIO

### IL RICEVIMENTO DEL BILANCIO

#### SINDACO REVISORE

#### BILANCIO NON DISPONIBILE NEI 30 GIORNI ANTE ASSEMBLEA

**Il sindaco revisore partecipa ai cda, e pertanto è informato in tempo reale sulla completezza o meno dell'informativa finanziaria che deve essere oggetto di verifica, e nella sua duplice veste di revisore deve:**

- **rilevare subito eventuali carenze di documentazione e /o di informativa e valutarne la portata ai fini del rispetto della tempistica dettata dalla data di convocazione dell'assemblea, evidenziando le criticità che potrebbero non consentirgli di svolgere tutte le verifiche richieste in tempo e quindi chiedere di posticipare tale data;**
- **valutare la richiesta di rinuncia da parte dei soci al termine dei 15 giorni, prima dell'assemblea per il deposito della relazione, se, comunque ritiene di aver tempo sufficiente per completare le proprie attività di verifica.**

ODCECm@ster®



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



GRAZIE PER L'ATTENZIONE