



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

DOCUMENTO DI CONSULTAZIONE

Settembre 2011





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

Ricercatori

Valeria Fazi

Marianna Gallucci

Laura Pedicini



SOMMARIO

INTRODUZIONE	4
Natura e scopo del documento.....	4
Assunzioni preliminari.....	5
R.10. INIZIO E CESSAZIONE DELL'INCARICO	7
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.....	9
R.10.40. Verifica dei requisiti di indipendenza.....	11
R.10.50. Procedure e carte di lavoro inerenti all'indipendenza	13
R.10.60. Proposta motivata di conferimento dell'incarico di revisione.....	14
R.10.70. Cessazione dall'incarico	15
R.20. COORDINAMENTO TRA LA FUNZIONE DI VIGILANZA E LA FUNZIONE DI REVISIONE LEGALE ..	17
R.20.10. Coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale	17
R.30. ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE	19
R.30.10. Principio di collegialità	19
R.30.20. Funzioni del presidente ed organizzazione del collegio	19
R.30.30. Atti individuali di ispezione e controllo.....	20
R.30.40. Ricorso a dipendenti ed ausiliari.....	21
R.30.50. Riunioni e verifiche	22
R.30.60. Carte di lavoro.....	23
R.30.70. Modalità di conservazione ed archivio delle carte di lavoro	24
R.40. SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE	26
R.40.10. Principi di revisione.....	26
R.40.20. Rapporti con il collegio sindacale o il revisore legale precedenti.....	26
R.40.30. Verifica della regolare tenuta della contabilità.....	27
R.50. RELAZIONE DI REVISIONE ED IL GIUDIZIO SUL BILANCIO.....	29
R.50.10. Relazione di revisione	29
R.50.20. Dissenso del sindaco	30
APPENDICE	33
ALLEGATO 1. Esempio di lettera di incarico.....	33
ALLEGATO 2. Esempio di relazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti	37



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 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 in virtù di un criterio analogico e compatibilmente con le specifiche attribuzioni, poteri e doveri del collegio sindacale. Infatti pur continuando, e non potrebbe essere diversamente, ad essere applicata al collegio sindacale la propria disciplina positiva, relativamente allo svolgimento della 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 revisioni applicabili.

Le 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, ovvero *best practices*, 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 graduali adattamenti e aggiornamenti.

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 distinte funzioni, di vigilanza *ex art.* 2403 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

¹ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, *Principi*



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. Tali principi, infatti, pur in linea, dal punto di vista contenutistico, con quelli internazionali³, rispondono meglio alle peculiarità del diritto positivo nazionale.

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".

³ Ci si riferisce ai principi di revisione internazionali (ISA) n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"; n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente" e n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".



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.

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 in via analogica quanto previsto dai principi di revisione, si ritiene 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.

Le attività preliminari includono:

- verificare l'adeguatezza delle competenze e la capacità necessarie per svolgere l'incarico, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse (Linea guida R.10.20);
- verificare l'integrità del cliente (Linea guida R.10.20);
- verificare di essere in grado di poter rispettare i principi deontologici applicabili, inclusa l'indipendenza (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 Direzione⁴ 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.

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

Occorre precisare, infine, 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.

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.

I candidati sindaci, prima di accettare l'incarico, acquisiscono altresì adeguate informazioni sull'integrità della Direzione e dei responsabili delle attività di *governance* della società⁵.

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

⁴ 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.

⁵ 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.



- la conoscenza del settore e delle tematiche relative all'incarico;
- l'eventuale disponibilità di sufficiente personale in possesso delle competenze e delle capacità 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 del suo *top management*;
- la situazione finanziaria ed economica della società.

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, una 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.

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 al corretto 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 responsabilità⁶.

⁶ I contenuti della lettera di incarico ovvero dell'idoneo accordo scritto che identifica i termini dell'incarico sono descritti nel Principio di revisione internazionale n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione".



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.

I principi di revisione sono elaborati sul modello internazionale del revisore unico (persona fisica o giuridica). Nel caso del collegio sindacale non è possibile, dunque, una trasposizione automatica dei principi di revisione, ma occorre darne un'interpretazione che sia riconducibile nell'alveo della disciplina sistematica del collegio sindacale.

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.

Si ritiene pertanto opportuno formalizzare, ove possibile, i termini dell'incarico di revisione precedentemente all'accettazione dell'incarico di sindaco, pur potendosi ritenere che nel nostro ordinamento tale adempimento non sia strettamente necessario, tenuto conto che i termini dell'incarico di revisione sono già definiti dalle vigenti norme.

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, oppure che dia esplicito mandato all'organo amministrativo per la definizione dei termini dell'incarico.

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, se del caso, 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, nonché ai criteri per la determinazione del compenso.

È opportuno, infatti, 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 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 compenso per l'incarico di revisione.

Un esempio di lettera di incarico è presentato in appendice.

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.

Nelle more dell'emanazione dei principi di indipendenza per il revisore previsti dall'art. 10, comma 12, del D.Lgs. n. 39/2010, si applicano le disposizioni in tema di ineleggibilità, incompatibilità e indipendenza contenute nel codice civile, nel vigente codice deontologico, nonché nelle *Norme di comportamento del collegio sindacale* approvate dal CNDCEC e nel *Code of Ethics for Professional Accountants* dell'IFAC.

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 (Linee guida R.10.50).

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

- Autoriesame;
- 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 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.

Sono 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. Tale attività è documentata nelle carte di lavoro del collegio sindacale.

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

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 situazioni 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 relazioni o rapporti con la società o



con la rete.

L'istituzione ed il funzionamento delle procedure di valutazione dell'indipendenza previste competono ad ogni 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 dell'attuale 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 non sussiste, infatti, 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 travolta qualora il collegio sindacale dovesse valutare una proposta di conferimento di incarico formulata da se stesso.

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

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 ogniqualvolta 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.

Al collegio sindacale e ai suoi componenti non si applicano le norme in tema di revoca, dimissioni dall'incarico 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 LA FUNZIONE DI VIGILANZA E LA FUNZIONE DI REVISIONE LEGALE

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

Riferimenti normativi

Artt. 2403, comma 1, 2403-*bis*, comma 2, 2404, comma 1, 2405, comma 1, 2408, 2409 c.c.

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

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.

In particolare, 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. La 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, ad esempio, 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 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 una opportunità di efficiente pianificazione del 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 alla evoluzione dell'organizzazione aziendale e all'approfondimento della conoscenza che il sindaco ha della medesima.

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 di *governance*, nonché i rilevanti poteri ispettivi e di reazioni 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.



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.

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, di norma, 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 mantenga il controllo delle risposte inviate da terzi relative alle richieste di conferma.

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.

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. È in ogni caso possibile variare tale programma nel corso dell'esercizio in funzione di



sopravvenute esigenze.

Le procedure di revisione svolte individualmente sono adeguatamente formalizzate e sono assoggettate a riesame. Il riesame può essere effettuato 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.

Nelle imprese più complesse, o quando i sindaci non siano territorialmente vicini, può essere utile ricorrere al riesame circolare delle procedure e del lavoro di revisione.

Nelle imprese di dimensioni minori, il riesame circolare potrebbe risultare ridondante. In tale caso, dandone motivazione nelle carte di lavoro, il riesame può essere direttamente svolto in sede collegiale.

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 maggiormente rilevanti 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

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 Roma, 2011, pagg. 1-20.



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 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.

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, generalmente ad inizio di ciascun periodo di riferimento del bilancio, 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 art. 2403 e ss.

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.

Con riferimento alle modalità di svolgimento della attività di revisione, occorre precisare che mentre per il collegio sindacale la possibilità di tenere le riunioni in via telematica deve essere prevista nello statuto e il relativo verbale è trascritto nell'apposito libro (art. 2404, commi 1 e 3, c.c.), nessuna specifica formalità è stabilita per lo svolgimento dell'attività di revisione, per l'espletamento della quale il collegio può utilizzare 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 nelle carte di lavoro.



Il collegio sindacale predispone una documentazione⁸ che fornisca 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 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 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.

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.



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 dei documenti di supporto e dei verbali trascritti, nonché delle carte di lavoro.



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. Sulla base della vigente normativa, 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 dall'attuale situazione del processo di adozione dei principi di revisione di cui sopra, si ritiene che i principi di revisione internazionali (ISA) che il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili ha provveduto a tradurre 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, ove applicabile, 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, previa manleva della società, 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 art. 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 adottati 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 della 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 predisporre la relazione di revisione legale.

Nel corso dell'incarico, il collegio sindacale comunica alla Direzione gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione. La comunicazione, con allegata richiesta di correzione, deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto ovvero l'eventuale effetto cumulativo degli errori singolarmente non significativi. In tale circostanza, il collegio sindacale comunica alla Direzione l'intenzione di esprimere un giudizio diverso da quello senza rilievi.

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 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, della quale deve esserne fornita evidenza anche nelle carte di lavoro.

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 informative⁹ che il collegio sindacale incaricato della revisione legale deve rendere all'assemblea. È comunque possibile predisporre un unico documento.

Un modello di relazione unitaria è presentato in appendice.

R.50.20. Dissenso del sindaco

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. Il collegio sindacale, altresì,

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.



comunica alla Direzione il dissenso di un sindaco e le relative motivazioni.

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 le motivazioni. Tali indicazioni, con l'accordo del sindaco dissenziente, sono riportate in calce alla relazione di revisione, di seguito al paragrafo contenente il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

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'obiettivo di disciplinare il dissenso del sindaco è quello di fornire all'assemblea, convocata per l'approvazione del bilancio, la corretta e completa informativa in merito alle opinioni dei sindaci, nonché di evitare che la situazione conflittuale all'interno del collegio sia di ostacolo all'emissione della relazione ed impedisca il regolare funzionamento della società. In linea di principio la relazione del collegio sindacale è sottoscritta da tutti e tre i componenti. In caso di dissenso, si ritiene opportuno dare conto della posizione del sindaco dissenziente, distinguendola da quella della maggioranza del collegio. La soluzione proposta, consistente nell'emissione di una relazione sottoscritta di comune accordo dai sindaci, si ritiene assicuri la pubblicità della circostanza del dissenso - che diviene così conoscibile ai soci e ai terzi lettori del bilancio - e soddisfi, quindi, l'opportuna separazione tra la responsabilità del sindaco dissenziente e quella della maggioranza dei sindaci.

Nel modello di relazione unitaria, presentato in appendice, vengono indicate le modalità dirette all'esplicitazione della presenza del dissenso all'interno della relazione.





APPENDICE

ALLEGATO 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 dell'articolo 13 e seguenti 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.

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



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 comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che ho 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 ausiliari o collaboratori .]*

5. Relazione di revisione

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

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



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

6. [facoltativo] *Stima dei corrispettivi*

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 corrispettivo di Euro..... per ogni singolo esercizio. Il compenso è determinato sulla base (*inserire la modalità di valorizzazione*) e verrà adeguato annualmente ogni 1° Gennaio a partire dal 1° Gennaio 2022 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 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 compenso indicato riguarda esclusivamente le prestazioni professionali e non comprende, salvo sia concordato diversamente, le spese sostenute per conto della Società. A questo importo vanno aggiunti l'IVA e gli oneri previdenziali se dovuti.

7. *Indipendenza e insussistenza di incompatibilità*

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.

8. *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 (art. 16 e ss.);
- conservazione e registrazione dei dati (art. 36 e ss.);
- segnalazione di operazioni sospette di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo (art. 41 e ss.).



Nel novero degli adempimenti imposti ai sottoscritti rientra altresì l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 51 del D.Lgs. 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.

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



ALLEGATO 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 positivo¹².

SOCIETÀ **** S.P.A.¹³

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

¹² Nell'appendice del PR 002 del 6 aprile 2011 sono contenuti tutti gli esempi di relazione di revisione cui si rinvia.

¹³ 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 ****.

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 sindaco: 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'art. 2403 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 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*¹⁴: 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, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*)].

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c. [*oppure*: Sono intervenute denunce dai

¹⁴ 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



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 propone alla Assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ****, così come redatto dagli Amministratori¹⁵.

¹⁵ 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 essere il seguente: ".... *omissis*..... A causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio/dei giudizi da noi espresso/i



[*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"]¹⁶.

Luogo e data

Il Collegio Sindacale

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco Effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco Effettivo)

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.

¹⁶ 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.