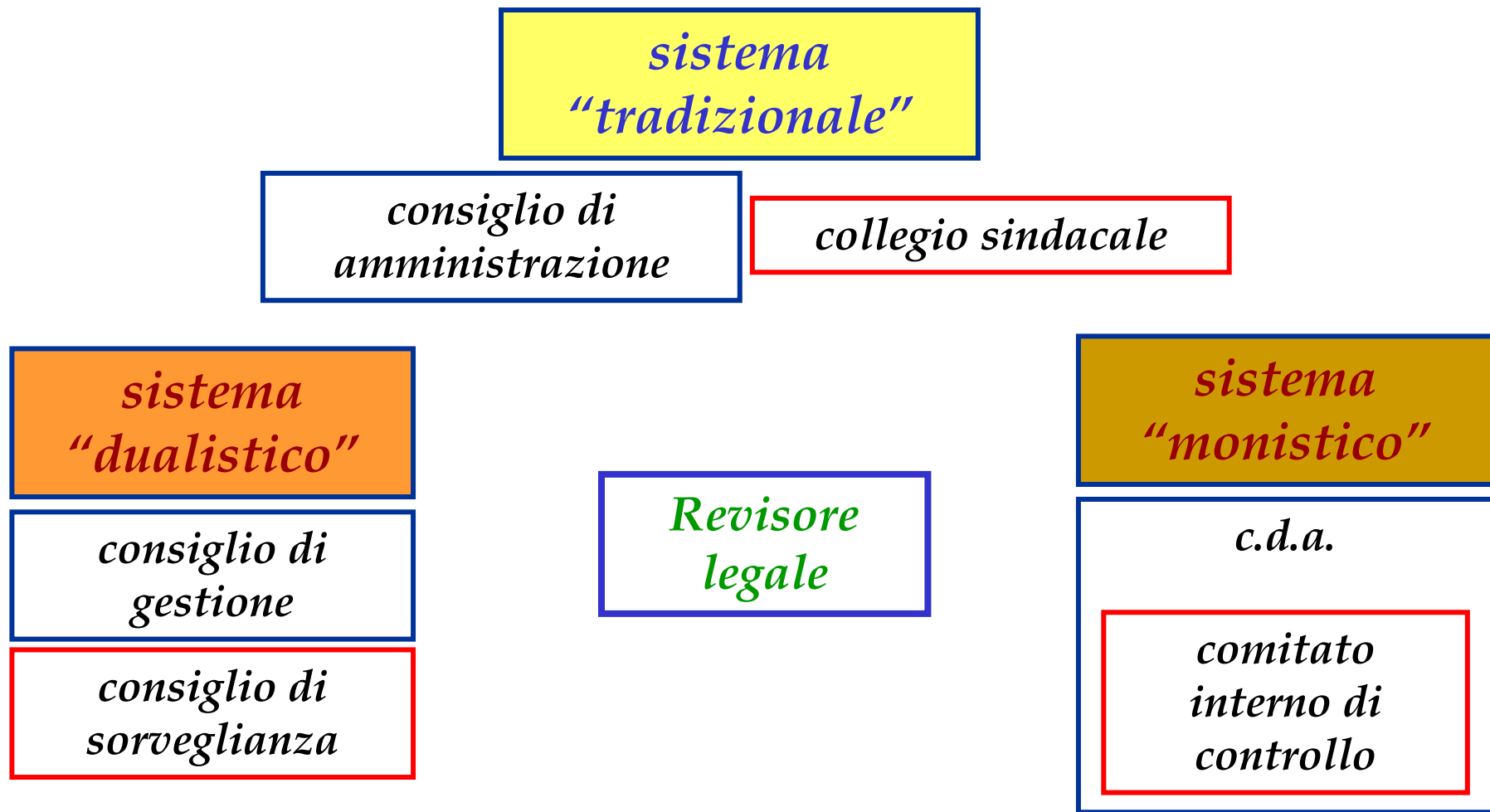


Sistemi di amministrazione e controllo s.p.a.



Revisione legale al collegio sindacale

Principio nelle s.p.a. la revisione legale deve essere affidata a un revisore esterno

Eccezione - la revisione legale può essere affidata al collegio sindacale, a condizione che:

1) Previsione statutaria

2) La società non redige il bilancio consolidato

3) La società non è “ente di interesse pubblico”

n.b.1 la regola è dettata solo per il sistema tradizionale

n.b.2 in questo caso tutti i sindaci sono

S.r.l. organo di controllo e di revisione: casi di nomina obbligatoria

Nelle s.r.l. il collegio sindacale è obbligatorio quando

1) Vi è l'obbligo di redigere il bilancio consolidato

2) La s.r.l. controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti

3) La società supera per due esercizi successivi, due dei parametri che consentono la redazione del bilancio abbreviato

n.b. dal 25 giugno 2014 è stato abrogato il riferimento al capitale s.p.a.

S.r.l. sindaco unico

“[...] se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo” c

L'atto costitutivo può:

a) affidare entrambe le funzioni a un unico organo (sia l'organo sindacale che il revisore legale)

b) affidare la funzione di controllo di gestione all'organo sindacale e la funzione di revisore legale

n.b. nel silenzio dell'atto costitutivo entrambe le funzioni sono affidate al sindaco unico

Quadro normativo di riferimento

Ante

DLgs 39/2010

Disposizioni generali:

- Codice civile;
- DLgs 127/91
- DLgs 88/92

Norme speciali

- Banche
- Società quotate
- assicurazioni

Post

DLgs 39/2010

Disposizioni generali:

- DLgs 39/2010

Norme speciali

- Enti di interesse pubblico

N.b. unico testo normativo relativo la materia di revisione legale

Quadro normativo di riferimento

Enti di interesse pubblico (art. 16, 1°c. DLgs 39/2010)

Enti che in ragione del *tipo di attività* e *degli interessi coinvolti* richiedono una disciplina maggiormente rigorosa

Società italiane emittenti valori mobiliari; banche, imprese di assicurazione italiane, imprese di riassicurazione, le società “aperte”, le società di gestione dei mercati , le società che gestiscono sistemi di compensazione e garanzia, le società di gestione degli strumenti finanziari, le SIM, le SGR, le SICAV, gli istituti di pagamento, gli istituti di moneta elettronica, gli intermediari art. 107 DLgs Tub.

Regolamenti attuativi pubblicati

DM 20.6.2012 n.144	Iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali
DM 20.6.2012 n.145	Requisiti per l'iscrizione
DM 20.6.2012 n.146	Istituzione e gestione Registro del tirocinio
DM 24.9.2012	Istituzione commissione centrale presso MEF
DM 24.9.2012	Entità e modalità di versamento contributo
DM 1.10.2012	Entità e modalità di versamento contributo registro tirocinio
DM 28.12.2012 n.261	Revoca per giusta causa, risoluzione consensuale incarico
DM 8.1.2013 n.16	Revisori inattivi

Registro dei revisori legali

Ante

DLgs 39/2010

Registro dei revisori contabili (Ministero della Giustizia)

+

Albo Speciale delle società di revisione (CONSOB)

Post

DLgs 39/2010

Registro dei revisori legali (MEF)

Elenco dei revisori attivi

+

Sezione revisori inattivi

Società di revisione legale - caratteristiche

- La maggioranza dei componenti del C.d.a. è costituita da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale;
- Se il componente del C.d.a. è una persona giuridica, il rappresentante persona fisica deve essere abilitato all'esercizio della revisione legale;
- Se società di persone la maggioranza numerica e per quote è costituita dai soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale;
- Se la società è di capitali la maggioranza dei diritti di voto spetta ai soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale ;
- I responsabili della revisione legale sono persone fisiche iscritte nel registro.

Revisori inattivi

- L'iscrizione può avvenire d'ufficio oppure su richiesta;
- Sono inattivi i revisori che non hanno assunto incarichi per **3 anni** consecutivi, oppure che non collaborato ad un'attività di revisione legale in una società di revisione per **3 anni consecutivi**;
- Per assumere incarichi il revisore inattivo deve partecipare a un corso di formazione e aggiornamento, al fine di acquisire o mantenere le conoscenze teoriche e le competenze professionali necessarie

Requisiti di indipendenza (art. 2409 *quinquies* c.c.)

- (1) cause di ineleggibilità previste per gli amministratori *ex art. 2382*
- (2) coniuge, parenti, affini entro 4° gr. degli amministratori della società, *delle sue controllate e controllanti e di quelle sottoposte a comune controllo* (oltre agli amm. di tali società)
- (3) persone legate alla società, alle sue controllate e controllanti e a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un *rapp. continuativo di consulenza o prestazione d'opera retribuita*, ovvero da *altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza*
- (4) altre cause previste dallo statuto + eventuali limiti statutari al cumulo degli incarichi

Indipendenza e obiettività

Il DLgs 39/2010 cambia l'approccio al concetto dell'indipendenza da un sistema incentrato su figure predefinite, ad un sistema fondato su principi che assicurino l'indipendenza sotto un profilo sostanziale

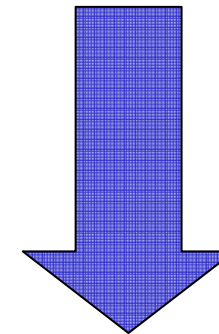
1) Il revisore e la società di revisione non devono essere coinvolti nel processo decisionale (v. circ. Assonime 3.5.2010 n. 16)

2) I soci e gli amministratori di una società di revisione non possono essere coinvolti nell'espletamento della revisione legale

3) Valutazione sull'indipendenza

4) Valutazione della rete di appartenenza

5) Obblighi del soggetto incaricato della revisione



(segue) Indipendenza e obiettività – obblighi del revisore (art. 10 DLgs 39/2010)

- Dotarsi di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che possono compromettere l'indipendenza;
- Documentare l'istituzione e il funzionamento di tali procedure, in modo tale che gli stessi possano essere assoggettati a sistemi di controllo di qualità;
- Documentare nelle carte di lavoro i rischi rilevanti per la loro indipendenza e le misure adottate per limitare i rischi

Controllo della qualità (art. 20 DLgs 39/2010)

Quando: ogni 6 anni/3 anni a seconda che i soggetti non svolgano/svolgano revisione su enti di interesse pubblico

Cosa:

- Verifica documenti di revisione;
- Valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza
- Quantità/Qualità delle risorse impiegate;
- Corrispettivi della revisione;
- Sistema di controllo interno

Chi:

- persone fisiche in possesso di un'adeguata formazione ed esperienza;
- Formazione specifica nel controllo di qualità;

La selezione deve avvenire a persone fisiche in base a una procedura obiettiva, volta a escludere qualsiasi conflitto di interesse

Incarico di revisione - conferimento

*Revisore (persona fisica)
o società di revisione*

- *Ente di interesse pubblico e società controllanti, controllate e sottoposte a comune controllo*
- *Società tenute alla redazione del bilancio consolidato*
- *Società che adottano i sistemi alternativi (dualistico, monistico)*

*Revisore (persona fisica)
o società di revisione o
collegio sindacale*

- *Tutte le altre società*

Incarico di revisione - conferimento

- Su proposta motivata dell'organo di controllo
- Il parere è vincolante, non può essere disatteso dai soci, può essere accettata o respinta
- Se respinta il collegio sindacale effettua una nuova proposta
- Non esiste un termine, la proposta può essere fatta direttamente nell'assemblea
- Il CNDCEC esclude che la proposta contenga l'affidamento della revisione all'organo stesso
- Scadenza contestuale organo di controllo e incarico di revisione?

Incarico di revisione - compenso

Il compenso spettante al revisore o alla società di revisione è determinato dall'assemblea che conferisce l'incarico. Deve esser assicurata l'indipendenza

Tale potere non può essere delegato all'organo amministrativo

Il compenso non può essere subordinato ad alcuna condizione

Il compenso non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione

Il compenso non può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione

Il compenso dei dipendenti che partecipano allo svolgimento dell'attività non può essere determinata dall'esito della revisione

Incarico di revisione - durata

• *Società non qualificabili
come enti di interesse pubblico*

3 esercizi

• *Enti di interesse pubblico*

7 esercizi Revisore persona fisica

9 esercizi Società di revisione

+

Divieto di rinnovo per 3 esercizi

Incarico di revisione - scioglimento

Scadenza del termine

Morte del revisore o cessazione della società di revisione

Revoca dell'incarico

Dimissione del revisore

Risoluzione consensuale del contratto

Incarico di revisione – revoca dell'incarico

Revoca dall'assemblea sentito l'organo di controllo quando ricorre giusta causa

- (*) L'organo di controllo esprime solo un parere
- (*) Viene soppresso l'intervento del Tribunale o della Consob
- (*) Quando c'è giusta causa?
- (*) No *prorogatio*, contestuale nomina del nuovo revisore
- (*) Assunzione di nuovi incarichi, 1 anno dalla cessazione anticipata, 3 se revisione su enti di interesse pubblico

Incarico di revisione – dimissioni e risoluzione consensuale

- (*) Dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società sottoposta a revisione
- (*) Risoluzione del contratto purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale
- (*) *Prorogatio tempestiva* sostituzione del revisore, ma limite della prorogatio a **6 mesi** (art. 13 Dlgs 39/2010)

Incarico di revisione – revoca dell'incarico

Istituto	Organo competente	Tipizzazione delle caratteristiche	Prorogatio	Assunzione nuovi incarichi
Revoca (<i>giusta causa</i>)	Organo amministrativo (parere organo di controllo)	Si	No (<i>dubbio</i>)	1 anno (3 per gli enti di interesse pubblico)
Dimissioni	Soggetto incaricato della revisione	Sì	6 mesi	1 anno (3 per gli enti di interesse pubblico)
Risoluzione consensuale	Soggetto incaricato della revisione	No	6 mesi	Nessun vincolo

Attività di revisione legale

- Accertare nel corso dell'esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;

- Verificare, al termine dell'esercizio, la corrispondenza del bilancio di esercizio e, ove redatto, del bilancio consolidato alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e la conformità alle norme che li disciplinano;

- esprimere, con apposita relazione, un giudizio professionale sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto

Art. 2409 – ter c.c.

- Verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;

- esprimere, con apposita relazione, un giudizio professionale sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto

Art. 14 Dlgs 39/2010

Attività di revisione legale – attività ulteriori

- Verificare il presupposto della continuità aziendale;
- confermare la sussistenza della condizione in base alla quale può esser escluso il diritto di opzione e verificare i criteri adottati per la determinazione del prezzo di emissione;
- allegare una relazione al progetto di *merger leveraged buy out*;
- formulare un parere in relazione al valore delle azioni, in caso di recesso del socio;
- redigere la relazione che accompagna il bilancio finale di liquidazione

Contenuto della relazione sul bilancio (art. 14, 2° comma DLgs. 39/2010)

- (a) Un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali e consolidati sottoposti a revisione legale e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società
- (b) Una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati
- (c) Un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio
- (d) Eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi
- (e) Un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione del bilancio

Giudizi sul bilancio (art. 2409-ter e 156 s. Tuf)



(segue) Giudizi sul bilancio

Giudizio (positivo) “con rilievi” (*qualified opinion*):

- Il revisore ha potuto svolgere le procedure di revisione necessarie e ha riscontrato deviazioni **significative** dalle norme di legge e dai principi contabili. Gli effetti di quanto riscontrato non sono così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio;
- Si sono manifestate limitazioni al procedimento di revisione per mancanza di informazioni specifiche o per carenze del sistema informativo.

(segue) Giudizi sul bilancio

Giudizio negativo (*adverse opinion*):

- il bilancio non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale finanziaria e il risultato economico dell'esercizio

Impossibilità a esprimere un giudizio:

- gravi limitazioni riscontrate nello svolgimento dell'incarico

Attività di revisione – Poteri dei revisori (art. 14 6° comma, DLgs 39/2010)

- I revisori hanno diritto a ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale;
- I revisori possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione;
- I revisori devono scambiare informazioni con l'organo di controllo.

Attività di revisione – carte di lavoro

Carte di lavoro

- devono fornire una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a supporto;
- devono evidenziare che il lavoro di revisione sia stato svolto in conformità ai principi di revisione di riferimento ed alle norme e ai regolamenti applicabili;
- sono di proprietà del soggetto incaricato della revisione;
- di conseguenza sia i soci e i terzi, che gli amministratori e i sindaci non possono avere accesso diretto alle informazioni ivi contenute (Assonime);
- è abrogato il libro di revisione;
- le carte di lavoro devono essere conservate per 10 anni.

La responsabilità dei revisori

- I sindaci (e revisori) devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio;

- Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.

- All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli artt. 2393, 2939 - *bis*, 2394, 2394 - *bis*, 2395.

*Art. 2407 c.c. richiamato dall'art.
2409 - ter c.c.*

- I revisori legali e le società di revisione legale rispondono **in solido tra loro e con gli amministratori** nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i **danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri**. Nei **rappporti interni** tra debitori solidali, essi sono responsabili **nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato**.

- Il **responsabile della revisione ed i dipendenti** che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entrambi nei limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

Art 15 DLgs 39/2010

La responsabilità dei revisori- caratteristiche

*Art. 2407 c.c. richiamato
dall'art. 2409 - ter c.c.*

- devono adempiere i loro doveri con la **professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico;**
- sono responsabili delle **verità delle loro attestazioni** e sono tenuti a **conservare il segreto** sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio;
- sono responsabili **solidalmente** con gli amministratori per **i fatti o le omissioni di questi**, quando il danno non si sarebbe prodotto **se essi avessero vigilato** in conformità degli obblighi della loro carica (*in culpa vigilando*)

La responsabilità dei revisori- caratteristiche

Art. 15 DLgs 39/2010

- il fatto da cui ha origine la responsabilità dipende da **violazione dei doveri professionali** (i doveri individuati dagli artt. 14 e 19 3 comma del DLgs 39/2010, dal contratto stipulato con la società di revisione, dai principi di revisione internazionale, dai principi deontologici di riservatezza e segreto);
- il danno sofferto dalla società, dai soci o da terzi sia **conseguenza immediata e diretta** del comportamento negligente o doloso del revisore

La responsabilità dei revisori- analisi

Art. 15 DLgs 39/2010

- viene ribadito il principio della responsabilità solidale, al quale viene aggiunto anche il responsabile della revisione;
- rimane illimitata la responsabilità dei revisori, non essendo stato introdotto alcun tetto massimo di responsabilità a favore dei revisori legali (*liability cap*);
- non è stato inserito il concetto di **responsabilità parziaria** del revisore; la limitazione al **contributo effettivo al danno**, è soltanto limitato ai rapporti interni;
- non appare corretta vista la differenza dei ruoli, accomunare la responsabilità dei revisori con quella degli amministratori mediante la solidarietà;
- *segue*

(segue) La responsabilità dei revisori- analisi

Art. 15 DLgs 39/2010

- sono ammesse limitazioni di responsabilità contrattuali ma solo con effetto tra la società cliente e i revisori, quindi non opponibili a terzi estranei all'accordo;
- vengono anche inclusi il **responsabile della divisione** che risponde in solido con i **dipendenti** e con la società di revisione, entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato;
- non si fa riferimento, per i soggetti danneggiati, ai soci della società revisionata. Il riferimento si limita al soggetto che ha conferito l'incarico e ai terzi danneggiati.

Conseguenze dell'omesso rinvio al 2407 c.c. - domande

- non viene richiamato la misura della responsabilità ossia la **diligenza**;
- non vige più la regola della *culpa in vigilando*;
- manca un'espressa prescrizione normativa dell'obbligo dei revisori di "*conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio*";
- viene meno il rinvio alle azioni di responsabilità contro gli amministratori di società

Conseguenze dell'omesso rinvio al 2407 c.c. - risposte

- la diligenza è richiesta dalla natura dell'incarico (art. 1176, 2° comma, c.c.)
- la *culpa in vigilando* non è assente, ma si è scelto di rafforzare la **correlazione tra funzioni e responsabilità**, chiarendo il fatto che si tratta di **responsabilità di fatto proprio**, non basata su responsabilità di fatto altrui;
- l'art. 9 DLgs 9, 1° comma, 39/2010, infatti, i soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale dei conti sono tenuti a rispettare i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale;
- il mancato richiamo delle azioni di responsabilità, sembra escludere l'applicazione della disciplina delle azioni di responsabilità degli amministratori, salvo che non lo si consideri applicabile per analogia

La responsabilità dei revisori - decorrenza dei termini di prescrizione

