

Documento a cura della Commissione Controllo Societario

Commissione consultiva Controllo societario ODCEC di Milano.

Gruppo di studio:

Daniele Bernardi (Presidente della Commissione),

**Claudio Badalotti, Angelo Fiori, Gaspare Insaudo, AnnaMaria
Magro, Marco Rescigno, Mario Difino** (revisione testi).

Risposta alla consultazione sul documento:

**“Linee guida per l’organizzazione del collegio sindacale
incaricato della revisione legale dei conti.”**

Documento in consultazione, settembre 2011.

Premessa

Il CNDCEC con la diffusione delle “ *Norme di comportamento del collegio sindacale*” del 15 dicembre 2010, in vigore dal 1 gennaio 2011 e del successivo “*Norme di comportamento del Collegio Sindacale, norme da 9 a 11*” del 16 marzo 2011¹ ha compiuto un rilevante sforzo per diffondere norme, “*sotto il profilo deontologico*”², di comportamento professionale da adottare per svolgere correttamente l’incarico di sindaco.

Queste norme, non solo per la loro organicità ed autorevolezza, ma anche per il loro contenuto deontologico, sono dunque riconosciute dalla Professione come standard di riferimento e di *best practice* per lo

¹ La cui consultazione pubblica si è chiusa lo scorso 30 settembre 2011. Il testo definitivo, in esito alla consultazione, non è ancora pubblico.

² Norme di comportamento del collegio sindacale, 15 dicembre 2010, premessa, pagina 3.



svolgimento degli incarichi sindacali ricoperti dagli iscritti nell'ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, che ne sono, appunto, deontologicamente vincolati.

Tale impostazione non è stata adottata dal documento in commento, che manca di riferimenti o cogenza a norme di natura deontologica, che ne avrebbero rafforzato la portata.

Innanzitutto il titolo proposto di *"linee guida"* è riduttivo rispetto all'importanza della funzione di controllo esercitata con la revisione legale dei conti.

Nell'introduzione non è quindi fatto riferimento alle norme di deontologia quale presupposto del comportamento professionale del Sindaco revisore, ma anzi è sostenuto che *"le linee guida ... 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"*³

Ci si rende conto che la materia oggetto del documento non è ancora assestata: non esiste giurisprudenza consolidata, i contributi di dottrina sono poco numerosi e solo da poco si sta costruendo una pratica professionale.

E' quindi ragionevole aspettarsi, come prevede l'introduzione, gradualità adattamenti ed aggiornamenti.

Sarebbe tuttavia da evitare che la professione ne consideri il contenuto solo alla stregua di buoni consigli.

Riteniamo quindi che sia proponibile, per coerenza tematica e per aumentarne la valenza, che questo documento non sia autonomo, ma inteso come **una prima versione di una "seconda parte"** delle norme di comportamento del collegio sindacale, col titolo di *"norme di"*

³ Introduzione, pagina 4.



comportamento specifiche del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”.

Il documento che segue è suddiviso in due parti:

- osservazioni principali,
- aspetti minori.

Osservazioni principali.

I. Titolo e funzione attribuita al documento.

Il documento è presentato come una “Linea Guida” e non come una “Norma di Comportamento” (come avvenuto per il precedente documento “Norme di Comportamento del Collegio Sindacale” del 15.12.2010) con risvolti e conseguenze molto diverse nell’ambito degli obblighi imposti dalle Norme Deontologiche nei confronti dei professionisti iscritti nell’Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Si suggerisce dunque – alla luce anche quanto detto in premessa – di **riconsiderare tale scelta** o comunque di meglio argomentare e sottolineare la sua valenza di **autorevole raccomandazione** nel paragrafo “Natura e scopo del documento”.

II. Introduzione – Natura e scopo del documento

Paragrafo: Natura e scopo del documento

Questa parte appare la più controversa di tutto il documento, che assieme all’altro documento in consultazione “*L’applicazione dei principi di revisione nelle imprese di dimensione minori*”⁴ costituiscono una prima presa di posizione del CNDCEC su alcuni rilevanti problemi esistenti nella

⁴ Oggetto di separate osservazioni di questa Commissione.



applicazione del D.Lgs 39/2010 da parte del Collegio sindacale che si occupa di revisione legale dei conti.

L' impressione che si ricava dall'introduzione è che la revisione legale dei conti per il collegio sindacale sia **interpretata in modo diverso** rispetto agli altri possibili attori coinvolti, revisore legale e società di revisione, il che è in palese contrasto con tutto il D.Lgs. 39/2010, che, invece, disegna una disciplina unitaria della materia.

In dettaglio nel secondo e terzo paragrafo della introduzione si ribadisce che tra il collegio sindacale e il revisore vi è una profonda differenza di funzioni.

Circostanza corretta se si fa riferimento ai doveri del collegio ex. art. 2403, comma 1, codice civile rispetto a quelli del revisore legale, ma non condivisibile se, come appare nell'introduzione del documento, ci si riferisce alla collegialità dell'organo.⁵

Il concetto che deve essere messo in chiaro è che gli **obiettivi di una revisione legale e le regole per conseguire questi obiettivi – le regole di controllo⁶- sono i medesimi**, con riferimento sia ai soggetti che la possono svolgere, siano essi società di revisione, revisori unici e collegi sindacali, sia relativamente all'impresa presso cui è svolto l'incarico.

Quello che cambia, nel caso del collegio sindacale che svolge questa funzione, è la collegialità dell'organo e quindi le regole di "organizzazione" interna del collegio per lo svolgimento di un servizio legale di controllo dei conti i cui principi di riferimento per l'esecuzione sono originariamente stati pensati per un organo monocratico o per una organizzazione gerarchica come la società di revisione.

Il Collegio sindacale che esercita le funzioni di revisore legale, a norma del D.Lgs. 39/2010, è sullo stesso piano del revisore unico o della società di

⁵ Si osservi che nelle assunzioni preliminari, documento pag. 5, si precisa che il concetto di "revisore" e quello di "responsabile della 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.

⁶ I Principi di revisione.



revisione in quanto a obblighi, doveri, impegni e responsabilità connessi alla revisione legale dei conti.

Non è corretto dunque affermare che la normativa sul controllo legale di cui al D.Lgs. 39/2010 può essere applicata al Collegio sindacale, che si occupa del controllo legale, solamente per **analogia**.

Salvo pochi casi, comunque oggetto di chiarimento in sede di regolamento (es. alcune casistiche di cessazione dell'incarico), le norme del D.Lgs. 39/2010 sono perfettamente applicabili dal collegio sindacale, fatti salvi gli aspetti organizzativi.

E' ribadito, poi, nel documento, il concetto che nell'esecuzione delle propria attività il collegio sindacale **"alla luce dell'esperienza professionale dei suoi componenti, potrà declinare "specifiche procedure di revisione nell'ambito del perimetro delineato dal legislatore e in coerenza alla migliore dottrina e pratica internazionale e nazionale"**.

Tale formulazione non è chiara e lascia spazio all'interpretazione non corretta circa le regole da applicare per lo svolgimento della revisione legale, richiamate dalla normativa,⁷ lasciando intendere che queste possano essere adattate sulla base dell'esperienza tecnica di chi le deve applicare.

Si ripresentano in sostanza, nel paragrafo del documento, alcune ambiguità contenute nel documento del CNDCEC del 16 febbraio 2011⁸, oggetto di critiche da più parti.⁹

Si rinnovano quindi in questa sede le forti perplessità sotto il profilo tecnico di questa lettura che sembra permettere una soggettività legata all'esperienza e competenza tecnica del revisore legale circa le modalità con cui dovrà svolgere l'attività di revisione, in aperto contrasto con la ratio

⁷ Si veda l'art. 11 del D.Lgs. 39/2010.

⁸ Applicazione dei principi di revisione dopo il recepimento della direttiva 2006/43/ce, CNDCEC del 16.2.2011.

⁹ Si veda in proposito la posizione sul tema espressa dalla Commissione Controllo Societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano pubblicata sulla rivista Il controllo nelle società e negli enti, Giuffrè, fascicolo 1, 2011, pag. 9 e seguenti ratificata e condivisa dall'Ordine di Milano.



stessa dei principi di revisione che, invece, chiaramente esprimono gli obiettivi e le procedure generali da osservare nella revisione dei bilanci di qualsiasi impresa¹⁰ e che riconoscono esplicitamente come le procedure di revisione e la relativa documentazione possano e debbano essere adattate dal revisore stesso, caso per caso secondo il proprio giudizio professionale – adeguatamente documentato – alle circostanze specifiche.

I principi di revisione, dunque, possono e devono essere adattati alle circostanze specifiche che sono riferite però, da un lato alla realtà in cui si trova ad operare il revisore (rilevanza dimensionale e quantitativa, complessità organizzativa dell'impresa, valutazione del rischio) e, dall'altro, alla propria organizzazione (revisore singolo, con o senza collaboratori ed ausiliari, società di revisione o collegio sindacale), e **non, invece, in funzione della esperienza e capacità tecnica del revisore medesimo**, che se non adeguate, non gli consentono di accettare l'incarico.

§ § §

La prima sezione delle "Linee guida CNDCEC per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti" è dedicata all'inizio e alla cessazione dell'incarico.

In tutti i paragrafi della sezione¹⁰ è sovente riportata la locuzione "***è opportuno***".

Poiché le attività da compiere nella fase di accettazione – valutazione, termini dell'incarico, indipendenza, proposta, sono regolate nel PdR internazionale 210 (richiamato dal documento nella sezione), la locuzione

¹⁰ Indipendentemente dalle dimensioni di questa e dal soggetto che è chiamato ad effettuarla.



usata spesso appare impropria soprattutto con riferimento al PdR citato che utilizza il requirement " *il revisore deve*".¹¹

Tali valutazioni costituiscono condizioni "indispensabili" per lo svolgimento di una revisione contabile¹².

III. Paragrafo R.10.10 – Attività preliminari.

Nel documento è giustamente osservato come la revisione legale dei conti, svolta in conformità ai principi di revisione, preveda una serie di attività preliminari all'accettazione dell'incarico, il cui scopo è quello di accertare la natura, la portata ed i rischi connessi allo stesso incarico revisione e che l'incarico sia accettato (oppure mantenuto) soltanto dopo aver compreso questi aspetti.

La peculiarità, nel caso del collegio sindacale è che queste attività preliminari investono un organo collegiale.

È dunque "**necessario**" e non solo opportuno, come riportato alla Pagina 7, secondo capoverso, che i candidati sindaci, applicando quanto previsto dai principi di revisione (non in via analogica), svolgano tali attività che "**devono**" precedere l'accettazione dell'incarico.

Tale valutazione, trattandosi di un organo collegiale, è effettuata collegialmente dai candidati sindaci e, dopo la nomina, viene documentata nelle carte di lavoro del collegio.

IV. Paragrafo R.10.10 e R.10.20 - Valutazione dell'incarico

Osservazioni comuni ai due paragrafi.

¹¹ Principio di revisione internazionale ISA210, traduzione del CNDCEC.

¹² Principio di revisione internazionale ISA210, traduzione del CNDCEC, pag. 3 regole, paragrafo 6.



In questa fase è opportuno completare le attività preliminari per la valutazione e accettazione con il richiamo necessario ad ulteriori attività da compiere che costituiscono fattori rilevanti da tenere in considerazione quali, a titolo non esaustivo:

- l'indagine sulle caratteristiche sostanziali del sistema organizzativo aziendale e sulle deleghe (il caso dell'amministratore unico nelle s.r.l. e nelle società di capitali a ristretta base azionaria o di proprietà di gruppi familiari),
- la verifica dei rischi di continuità aziendale (raccomandabile in questo periodo di diffusa crisi), per lasciarne traccia nelle carte di lavoro, in caso di accettazione, o per motivare la non accettazione dell'incarico,

V. Paragrafo R.10.30 – Termini dell'incarico

Il processo preliminare alla accettazione del mandato da parte di un collegio sindacale incaricato della revisione legale **si differenzia** in modo sostanziale da quello di un collegio sindacale cui non è demandata tale funzione per **un aspetto**.

Poiché l'assemblea che nomina il revisore legale (nel caso di specie il collegio sindacale che svolge tale funzione) ne determina il corrispettivo e poiché l'adeguatezza dei corrispettivi è un elemento sostanziale nella valutazione dell'indipendenza del revisore come la quantità e qualità delle risorse impiegate nella revisione, elementi tra l'altro oggetto di controllo della qualità, è indispensabile che i candidati sindaci:

- **definiscono collegialmente i tempi e le risorse** necessarie allo svolgimento dell'incarico ed i relativi **corrispettivi**, secondo i criteri indicati nel D. Lgs. 39/2010, art. 10, comma 10;



- **comunicchino** formalmente alla società, **prima della assemblea** convocata per la nomina, la loro proposta in proposito;
 - **non accettino** il mandato, se la loro proposta non è stata accettata.
- Quanto nel paragrafo è indicato come "opportuno" deve essere enfatizzato:
- includendo fra gli elementi **essenziali** dell'incarico i tempi e le risorse necessarie ed i relativi corrispettivi;
 - precisando che la loro determinazione deve:
 - essere collegiale da parte dei candidati sindaci,
 - precedere la assemblea di nomina,
 - essere comunicata formalmente per essere proposta in assemblea;
 - chiarendo che la mancata accettazione di quanto proposto da parte della assemblea impedisce di accettare il mandato.

Quanto sopra riveste particolare importanza a seguito delle modifiche introdotte dalla D.L. 138/2010 e dalla legge di stabilità in tema di Tariffe professionali.

Conseguentemente va modificato l'esempio di Lettera di incarico contenuto nella Appendice 1 del documento.

E' inoltre altamente **consigliabile** che il documento contenga delle **indicazioni per la determinazione dei tempi necessari** allo svolgimento di un incarico di revisione legale per guidare i professionisti in questo importante adempimento.

La Commissione Controllo Societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano ha predisposto un documento a tale scopo, disponibile sul sito sin dall'aprile 2010 ed intende aggiornarlo, alla luce della pratica degli ultimi due anni, entro la fine di novembre.

VI. Paragrafo R.10.40 – Indipendenza



Considerando che nel paragrafo è fatto esplicito riferimento al “Code Of Ethics for Professional Accountants” dell’IFAC, si suggerisce di rivedere quanto nello stesso riportato, al fine di renderlo aderente al contenuto previsto sia dei Principi di Revisione sia della norma 1.4 delle Norme di Comportamento del Collegio Sindacale.

In particolare si osservi come nelle norma di comportamento del collegio sindacale soprarichiamata¹³ si riporti, nell’ultimo capoverso, “*Nel caso in cui al collegio sia demandata la funzione di revisione legale, i componenti del collegio sindacale osservano **i principi di indipendenza ed obiettività nella forma più restrittiva***”.

L’Ordine di Milano, in risposta alla consultazione aperta dal CNDCEC sul testo delle norme di comportamento del collegio sindacale, aveva suggerito di modificare nella norma la diversa definizione di “**rete**” operata nel capitolo “Criteri applicativi” del documento in consultazione rispetto a quella contenuta nell’art. 1 del D.Lgs. 39/2010.

La definizione di “**rete**” data nelle norme di comportamento e qui riproposta continua ad essere diversa da quella dell’art. 1 del D.lgs. 39/2010 nel punto in cui non menziona la condivisione di costi, sia da quella riportata nel codice etico dell’IFAC, **espressamente richiamato anche in questo documento**, e infine da quella data dalla Direttiva 2006/43/CE, art. 2 punto 7.

La definizione di rete data non può quindi essere ritenuta valida nel caso di collegio sindacale cui è attribuito anche l’incarico di revisione legale dei conti per via del riferimento sia all’art. 10 del D.lgs. 39/2010 sia all’art. 1 del decreto legislativo.¹⁴

¹³ CNDCEC, Norme di comportamento del collegio sindacale, 15/12/2010, Norma 1.4, pag. 11.

¹⁴ Occorrerà considerare a tale proposito l’emanando regolamento del MEF sull’estensione della definizione di rete fermo restando che appare inopportuno dare una definizione di “rete” diversa da quella riconosciuta dalla professione internazionale, da norme comunitarie e legislative.



Con l'aggiunta dell'ultimo capoverso richiamato alla definitiva norma 1.4 la critica formulata dall'Ordine di Milano, nella precedente consultazione, sembrava venir meno.

La lettura che era stata data¹⁵ era positiva e si era constatata l'efficacia circa sia la diversa definizione di "Rete" data nelle norme rispetto alla definizione prevista nell'art. 1 D.Lgs. 39/2010, sia in merito alla coesistenza di diversi riferimenti per qualificare l'indipendenza per il sindaco investito della sola funzione di vigilanza (Art. 2399 Codice civile), rispetto al sindaco che cumula anche l'incarico di revisione legale (Art. 10 D.Lgs. 39/2010 per quest'ultima attività).

Per questi ultimi, infatti, nella nuova formulazione, con il richiamo alla "... *forma più restrittiva*" pareva evidente che il riferimento alla definizione di "rete" fosse quella contenuta nell'art. 1 del D.Lgs di riforma della revisione e legale e, soprattutto, come l'art. 10 dello stesso D.Lgs. 39/2010 fosse il riferimento, astrattamente più restrittivo rispetto al 2399 Codice civile, che doveva essere osservato nella valutazione della indipendenza¹⁶.

Nel testo delle linee guida in consultazione si tornati, invece, indietro, in **contraddizione con la norma 1.4** delle norme di comportamento del Collegio sindacale.

Va poi ricordato il contenuto del Documento n. 100¹⁷ dei Principi di revisione attualmente in vigore, raccomandato dalla CONSOB, le cui limitazioni applicative espresse dall'allora Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (ma non dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri) in sede di approvazione vanno evidentemente riviste alla luce del contenuto del D. Lgs. 39/2010.

¹⁵ D. Bernardi, "Un'analisi comparativa delle norme di comportamento del collegio sindacale, approvate dal CNDCEC rispetto al documento di consultazione" Riv. Il controllo nelle società e negli enti, fascicolo II, 2011, Giuffrè Milano.

¹⁶ Per un approfondimento della questione si veda SAF, Scuola di alta formazione, fondazione DC di Milano, quaderno n° 31, capitolo di commento all'art. 10, e, in particolare pagg. 56 e segg.

¹⁷ PRINCIPI SULL'INDIPENDENZA DEL REVISORE – Commissione nazionale paritetica per la statuizione dei principi di revisione – Gruppo di studio sull'indipendenza del Revisore - documento approvato dalla Consob con delibera di raccomandazione n. 15185 del 5 ottobre 2005 – supplemento al fascicolo IV-V/2005 Rivista "Il controllo nelle società e negli enti".



Va infine ricordato che la materia è anche oggetto di un emanando regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze ai sensi del D. Lgs. 39/2010, art. 10, comma 13.

Alla luce di quanto sopra, nel documento, è opportuno **sopprimere ogni riferimento limitativo al concetto di rete**, sostituendolo con un riferimento alla legge ed all'emanando regolamento e, fino a quando questo non sarà emanato, con un riferimento al **Documento n. 100 dei principi di revisione** attualmente in vigore, rimuovendone in conseguenza, almeno implicitamente, le limitazioni.

VII. Paragrafo R.10.70 – Cessazione.

La normativa contenuta nel D. Lgs. 39/2010, art. 13 in tema di dimissioni e di revoca differisce da quella contenuta negli artt. 2400 e 2401 del codice civile. E' quindi pertinente chiedersi quale prevalga quando il collegio sindacale è incaricato della revisione legale.

Una possibile risposta è contenuta nella **bozza di regolamento** predisposto dal MEF in tema di cessazione del revisore legale, dove, se il testo proposto in consultazione sarà confermato, si affermava che *"la cessazione dell'ufficio di sindaco è disciplinata dagli articoli 2400 e 2401 del codice civile anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale"*.

E' stato osservato in sede di risposta alla consultazione sui regolamenti che, poiché un regolamento non può derogare ad una legge, quanto contenuto nella bozza di regolamento non dovrebbe essere inteso nel senso che, per il collegio sindacale, gli unici due istituti di cessazione anticipata siano le dimissioni e la revoca e che questi coinvolgano sempre entrambe le funzioni del collegio.

Convenendo con tale osservazione ed osservando, a nostra volta, che tantomeno delle Linee Guida possono derogare ad una legge, riteniamo



non condivisibile la affermazione del documento che “**al collegio sindacale** ed ai suoi comportamenti **non si applicano le norme in tema di revoca, dimissioni dall’incarico e risoluzione consensuale** del contratto relativi al revisore legale ed alla società di revisione previste dall’art. 13 D. Lgs.39/2010”.

Riteniamo quindi che in tutti i casi in cui lo statuto consente di separare le funzioni di vigilanza del collegio sindacale da quelle di revisione legale, debba essere prevista la **possibilità di dimissioni e risoluzione consensuale** del collegio sindacale **limitatamente alla funzione di revisione legale**, con l’unica limitazione che tali istituti debbano riguardare il “revisore legale” e quindi il collegio nella sua interezza, da disciplinarsi con le regole previste dalla legge e dal regolamento per gli altri soggetti che possono essere incaricati della revisione legale.

Si osserva infine che nel periodo successivo all’entrata in vigore del D. Lgs. 39/2010 vi sono stati casi non infrequenti di dimissioni del collegio limitatamente alla funzione di revisione legale, così che i professionisti hanno dimostrato di apprezzare l’opportunità di utilizzare l’istituto in questa forma.

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

Il documento afferma il principio della sinergia tra le due funzioni e presenta alcune esemplificazioni. Un approfondimento di tale sinergia viene poi presentato successivamente al Paragrafo R. 40.30 in tema di verifica della regolare tenuta della contabilità.

Riteniamo che il tema sia qualificante per un documento sulle peculiarità della revisione legale svolta dal collegio sindacale e che, quindi, il tema delle sinergie debba essere sviluppato per abituare i professionisti a perseguire da subito la maggiore efficacia che le sinergie comportano e per la quale il



modello di controllo societario nazionale è giustamente oggetto di interesse da parte degli altri paesi sviluppati.

A titolo indicativo si dovrebbe indicare più in dettaglio come le sinergie si possono sviluppare:

- nelle **fasi centrali del processo di revisione** (P.D.R. 240, 300, 315, 330), per quanto riguarda:
 - la definizione e l'aggiornamento della strategia generale di revisione,
 - la valutazione del rischio di errori significativi in bilancio,
 - la definizione delle risposte ai rischi identificati e valutati
- nella applicazione di alcuni **specifici principi di revisione** (P.D.R. 250, 550, 570) ed alcuni **specifici doveri di vigilanza**:
 - conformità a leggi e regolamenti,
 - comunicazioni agli organi di governance,
 - parti correlate,
 - continuità aziendale.

La parte approfondita nel Paragrafo R. 40.30 sulla verifica della regolare tenuta della contabilità andrebbe riportata in questo capitolo o, almeno, dovrebbe essere qui richiamata.

Bisognerebbe infine indicare come le sinergie sviluppate possono essere documentate sia nelle carte di lavoro della revisione legale, sia nelle verbalizzazioni e nelle altre carte di lavoro pertinenti l'attività di vigilanza.

IX. Paragrafo R.50.20 – Dissenso del sindaco.

Il dissenso di un sindaco in merito al contenuto della relazione di revisione presenta diversi problemi.

Occorre anzitutto considerare quanto segue.



- La revisione legale è un istituto normato da una legge dettagliata che a sua volta rimanda ad un corpo dettagliato di regole tecniche di esecuzione, che sono i principi di revisione;
- i principali contenuti della relazione di revisione sono prescritti dal legislatore. Tale circostanza, unitamente al fatto che le regole di controllo sono dettagliate nei principi di revisione ha suggerito l'utilizzo di una forma standardizzata, in cui i contenuti e le forme non sono derogabili. Il CNDCEC ha raccomandato l'utilizzo di un modello standardizzato di relazione con il PR 002 (ed il PR 001);
- la legge (D. Lgs. 39/2010, art. 14) prescrive che **la relazione sia sottoscritta dal revisore legale**, che, nel caso di collegio sindacale, è il collegio nella sua interezza; il legislatore non prevede esenzioni per il sindaco dissenziente;
- la relazione di revisione è un documento pubblico, che è diffuso ai terzi unitamente al bilancio cui si riferisce;
- il revisore legale, e quindi i sindaci, sono responsabili in solido con gli amministratori, secondo le previsioni del D. Lgs. 39/2010, art. 15;
- mentre esiste ampia dottrina e giurisprudenza sul sindaco dissenziente in merito alle funzioni sindacali, non esiste dottrina e tantomeno giurisprudenza sul dissenso del sindaco in merito alla relazione di revisione legale.

La soluzione al problema del dissenso del sindaco quindi dovrebbe:

- **garantire la sottoscrizione** del sindaco dissenziente,
- **non alterare la struttura** della relazione secondo il modello standard previsto dai principi di revisione,
- consentire ai soci in assemblea, ma anche agli **stakeholders** che leggono la relazione pubblicata, di **sapere** che un sindaco identificato è dissenziente e conoscere i motivi del dissenso,
- **separare la responsabilità** del dissenziente da quella della maggioranza del collegio.



Il documento presenta **due possibili soluzioni** al problema. **La prima** prevede la redazione di una relazione unitaria con specifiche caratteristiche, che riteniamo **risponda adeguatamente** ai requisiti sopra indicati.

La seconda invece, suggerita nel caso in cui il sindaco dissenziente rifiuti di firmare la relazione, prevede la verbalizzazione del dissenso e la eventuale comunicazione del dissenziente in assemblea, con la espressione dei motivi e la conseguente verbalizzazione.

Riteniamo questa seconda soluzione criticabile, dal punto di vista dei requisiti che dovrebbero essere garantiti.

E' dubbio infatti che il sindaco dissenziente possa **rifiutare la sottoscrizione**, ai sensi del D. Lgs. 39/2010, art.14.

Inoltre la relazione pubblicata, senza la sottoscrizione del dissenziente, non indicherebbe **i motivi del dissenso**, che rimarrebbero **solo verbalizzati**.

Riteniamo che, quand'anche il problema della firma fosse superato, sarebbe necessario **integrare la relazione di revisione con un paragrafo di "altri aspetti"** (Isa 706) che comunichino la circostanza del dissenso e rimandino, per le **motivazioni**, alle **osservazioni in merito al bilancio**, contenute nella conclusione della relazione ex. art. 2429 c.c..

Così facendo tuttavia, la seconda soluzione avrebbe le stesse caratteristiche della prima, salvo la mancata sottoscrizione che, in quelle circostanze, non potrebbe essere giustificata.

X. Altri aspetti minori.

- **R. 30.40 pag. 21, ultima riga; pag. 22, righe 1 – 6**

E' il caso di precisare che dipendenti ed ausiliari devono osservare le medesime regole di indipendenza previste dal D. Lgs. 39/2010.

- **R. 30.40 pag. 21, riga 16**



Non ha senso un riesame circolare delle carte di lavoro predisposte da un dipendente o un ausiliario. E' più che sufficiente il riesame da parte di un sindaco delegato dal collegio.

- **R. 30.60 pag. 24, riga 8**

Le carte di lavoro devono anche documentare il lavoro svolto per la valutazione del rischio di errori significativi in bilancio.

- **R. 40.10 righe 6 – 13**

Poiché il CNDCEC raccomanda con il PR 002 la redazione di una relazione finale dove si dichiara di aver applicato gli "statuiti principi di revisione", è evidente che tali principi devono essere seguiti in ogni aspetto.

- **R. 40.10**

Sarebbe il caso di puntualizzare che deve anche essere applicato il Principio di revisione n. 580 che stabilisce che il revisore debba ottenere una "lettera di attestazione" della Direzione prima di emettere la relazione finale.

- **R. 40.20 pag. 27, riga 3**

Sarebbe il caso di precisare che oltre alla manleva da parte della società, il revisore uscente ottiene una manleva dal revisore subentrante.

- **R. 50.10 pag. 31, riga 2**

Il paragrafo di "altri aspetti" (Isa 706) sul dissenso di un sindaco va posto dopo il paragrafo del giudizio, se il dissenso riguarda solo il giudizio sul bilancio, se invece riguarda anche il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio va posto, come indicato, in calce alla relazione.

- **Appendice 1**

- punto 6, riga 9

I colloqui preliminari con il revisore uscente sono riservati e non andrebbero citati nella lettera di incarico.



- riga 15
L'adeguamento annuale dei corrispettivi avviene normalmente con decorrenza luglio.
- riga 24
Normalmente le spese non sono sostenute per conto della società.
- punto 8
Va precisato che in assenza delle informazioni in osservanza della disciplina antiriciclaggio l'incarico non può essere svolto.

Milano, 21 novembre 2011