

Allo Spettabile

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Esperti Contabili

ROMA

Via Mail: consultazionecondcec@commercialisti.it

Milano, 10 novembre 2020

GRUPPO DI LAVORO AIDC MILANO

Gruppo di lavoro composto da:

Roberta Battistin,

Daniele Bernardi,

Dario Colombo,

Gaspere Insaudo,

Giorgio Venturini,

Marco Salvatore,

Michaela Marcarini,

Michela Zeme.

OSSERVAZIONI SUL DOCUMENTO

**"PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE -
OTTOBRE 2020"**

POSTO IN PUBBLICA CONSULTAZIONE DAL CNDCEC

FINO AL 10 NOVEMBRE 2020.

Premessa

Il gruppo di lavoro ha constatato la qualità del documento predisposto ed apprezzato i miglioramenti apportati dal gruppo di studio che ne ha curato la redazione, rispetto alla precedente versione del 2015.

Tuttavia, riteniamo che le Norme in consultazione mostrino delle debolezze per quanto riguarda la conformità al Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code), nella norma 1.4, e per quanto riguarda la coerenza con i documenti dello stesso CNDCEC in materia di sindaci revisori, nelle norme 1.5 e 7.1.

Ciò premesso si segnalano alcuni punti di miglioramento da prendere in considerazione.

Di seguito le osservazioni, in ordine progressivo rispetto alla numerazione delle norme nella versione in consultazione.

OSSERVAZIONI DI CONSULTAZIONE

Norma 1.3 – Nomina, accettazione e cumulo degli incarichi

1.1 Pag. 10, Riferimenti normativi: Il richiamo all'art. 2351 Codice civile (Rubricato *diritto di voto*) non è pertinente. Si ritiene si tratti di un refuso.

2.1 Pag.11, Criteri applicativi: Si afferma *“La delibera assembleare di nomina deve essere comunicata dalla società al nominato, la cui accettazione, da formularsi per iscritto, deve essere iscritta, entro trenta giorni dall'accettazione, nel registro delle imprese a cura degli amministratori”*.

Si ritiene che il criterio, così formulato, possa ingenerare confusione.

Andrebbe meglio precisato come segue: *“La delibera assembleare di nomina deve essere comunicata dalla società al nominato, la cui accettazione, da formularsi per*

iscritto, deve essere iscritta, entro 30 giorni dalla delibera, nel registro delle imprese a cura degli amministratori.”

La formulazione nel testo in consultazione, di questo inciso, potrebbe, infatti, fare ritenere che il sindaco nominato abbia la facoltà di accettare l’incarico anche a distanza di lungo tempo dalla data della deliberazione e poi che i termini di pubblicazione decorrano dalla accettazione. Questo modifica appare la più corretta in relazione al disposto dell’art.2400, co.2, c.c. e serve per evitare di dilatare arbitrariamente i tempi di composizione del collegio nominato nell’assemblea.

Quanto sopra, infine, si sposa con quanto riportato nel Commento dove si afferma “*Con riferimento al perfezionamento della nomina e alla successiva pubblicità, si osserva che l’accettazione o il consenso al deposito deve essere comunicato alla società prima della decorrenza del termine di trenta giorni previsto per la iscrizione della nomina del sindaco nel registro delle imprese*”.

- 3.1 Pagina 11, Cumulo degli incarichi. Dove è riportato: “*dimensione, struttura e organizzazione di cui si avvale il sindaco (ad esempio, possibilità di utilizzo di ausiliari);*” occorre aggiungere, dopo ausiliari, anche collaboratori e dipendenti, come previsto dall’art. 2403 bis, quarto comma.
- 4.1 Pag.13 Commento, dove è riportato: “...”*della possibilità di avvalersi di ausiliari, ex art. 2403-bis c.c. ...*” occorre aggiungere, dopo ausiliari, anche collaboratori e dipendenti, come previsto dall’art. 2403 bis, quarto comma.

Norma 1.4 - Indipendenza

- 1.1 Pag.15, righe 11 -14. Nella descrizione dei rischi derivanti dalla prestazione della attività di patrocinio o di assistenza tecnica si precisa che “*tale situazione si verifica quando il sindaco assume **sistematicamente** nelle controversie la funzione di patrocinatore*

ecc.”. La parola “**sistematicamente**”, che non era nelle norme di comportamento del 2015 ed è stata ora inserita, è, a parere di chi scrive, inopportuna. Essa è estranea alla letteratura sul tema perchè svuota la portata della minaccia, subordinandola a circostanze rare. La necessità di un patrocinatore non è un evento ricorrente suscettibile di un trattamento sistematico e per altro la minaccia è legata al venir meno della necessaria distanza che trasforma il professionista in una figura di parte, indipendentemente dal fatto che questo avvenga sistematicamente o meno.

La parola “**sistematicamente**” va soppressa.

- 1.2 Pag.15, righe 15 - 17. Si definisce che la minaccia di eccessiva familiarità si verifica quando il sindaco è “*eccessivamente influenzabile dall’interesse della società soggetta a vigilanza o di altra società del gruppo*”. Il passo va integrato, perché la minaccia si manifesta anche, più frequentemente, sul piano personale, quando il sindaco, per troppa lunga consuetudine, perde il necessario atteggiamento di scetticismo professionale nei confronti degli amministratori, indipendentemente dal fatto che questi perseguano o meno l’interesse della società. Sarebbe il caso, in proposito, di sottolineare nel commento come, dopo un certo numero di rinnovi del mandato, questa minaccia sia inevitabile e debba essere coperta, se possibile, con misure di salvaguardia.
- 1.3 Pag.15, riga 22. Nel documento è stata soppressa la definizione di “**Rete**” del professionista, che era invece opportunamente presente sia nelle Norme di comportamento del 2012, sia in quelle del 2015, in accordo con il Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code), che peraltro continua ad essere citato nei riferimenti normativi. La circostanza non appare casuale, considerando che il documento sembra limitare le problematiche di appartenenza ad una “**Rete**” al caso dello studio associato ed a quello della società di professionisti (pag.15, riga 26; pag.18, riga 12).

È raccomandabile, in generale, che la Professione nazionale non si allontani dalle regole internazionali che disciplinano l'etica e l'indipendenza e, nella fattispecie, si tenga conto dei problemi di “**Rete**” degli studi o dei professionisti che fanno parte o sono organici ai network internazionali di consulenza e revisione o di servizi legali. Si raccomanda di ripristinare la definizione di “**Rete**” e di integrare con un riferimento alla “**Rete**” le parti dove il riferimento è limitato allo studio associato o alla società di professionisti.

- 1.4 Pag.15, righe 27 e 28. Il documento afferma che *"non rientrano nelle situazioni di incompatibilità quelle relative alla mera condivisione o ripartizione di costi, nello svolgimento dell'attività professionale"*.

Considerando l'auspicato ripristino della definizione di “**Rete**” e considerando che, almeno sul piano letterale, la mera ripartizione di costi configura l'appartenenza ad una “**Rete**”, si ritiene che quanto affermato sia sostenibile solo in determinate circostanze. In altre circostanze la contiguità professionale che si crea, per esempio, in uno studio associato, dove i professionisti che ne fanno parte si ripartiscono i costi, pur non cooperando nella attività professionale, possa comunque costituire una minaccia all'indipendenza.

Si suggerisce quindi di meglio precisare oppure di sopprimere il passo.

- 1.5 Pag. 17, riga 12. Criteri applicativi. E' riportato nel documento:

“La legge identifica positivamente alcuni dei rischi per l'obiettività e per l'indipendenza del sindaco.

Ai sensi dell'art. 2399 c.c., il professionista non accetta l'incarico e, se eletto, vi rinuncia se si verifica una delle seguenti situazioni:

(...)

- i) è legato all'amministratore della società o all'amministratore delle società*

controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo da un'unione civile o, preferibilmente, anche da una convivenza di fatto;

Sul punto si osserva che:

- l'unione civile e la convivenza di fatto non sono previste dall'art. 2399 c.c. tra cause di ineleggibilità e decadenza. Non è pertanto corretto indicare nell'incipit che tale condizione sarebbe prevista dalla legge;
- sebbene non prevista dalla legge, si concorda sull'opportunità di aggiungere tale situazione fra le cause di ineleggibilità e decadenza, ma si suggerisce di rivedere la formulazione dell'inciso (con particolare riferimento all'utilizzo dell'avverbio "preferibilmente").

1.6 Pag. 17, righe 13. Nell'elenco puntato, per un refuso, viene riportata la lett.f) anziché la lett. l. Questo crea confusione quando, alla riga 20, il contenuto di tale lettera viene richiamato.

1.7 Pag.18, righe 11-13, pag.19, righe 6-7; righe 14-16. Il passo indicato presenta un interessante proposta per verificare la sussistenza del requisito di indipendenza finanziaria, nel caso in cui nei confronti della società siano rese prestazioni ulteriori rispetto a quelle di sindaco. È proposto un modello di quantificazione ed una esemplificazione applicativa.

Non ci sono novità o modifiche rispetto alla versione delle Norme del 2015 e, prima ancora, del 2012.

Il punto è che già la versione delle Norme del 2012 conteneva un errore logico-interpretativo, che qui è riproposto senza alcuna correzione.

A pag.18, righe 11-13, infatti, si precisa che vengono considerati gli "altri" compensi del sindaco sia percepiti direttamente, sia percepiti per la sua partecipazione allo studio associato o alla società tra professionisti.

Nel quadro dell'auspicato ripristino del riferimento alla "**Rete**", ai fini dell'apprezzamento dell'indipendenza del professionista, la "**Rete**" conta

esattamente come se il professionista agisse direttamente e quindi i compensi della “**Rete**” vanno considerati come se fossero, interamente, compensi del professionista, anche se non ci fosse alcuna partecipazione, diretta o indiretta, ai compensi di altri soggetti della “**Rete**”.

Si pensi ai grandi network internazionali di consulenza e revisione, dove spesso non c'è alcuna partecipazione diretta ai compensi di un membro della “**Rete**” da parte degli altri membri, ma i servizi di consulenza resi ad un Gruppo da soggetti della “**Rete**”, creano una minaccia all'indipendenza, su quel Gruppo, a tutti gli altri soggetti della “**Rete**”.

Pertanto, il modello proposto, andrebbe corretto a pag.18, righe 11-13, e va conseguentemente corretto l'esempio proposto.

Norma 1.5 – Retribuzione

L'avvenuta abrogazione della c.d. "Tariffa professionale", contenuta nel D.L. 1/2012, conv. L. 27/2012, pone significativi problemi nella definizione dei compensi del collegio sindacale.

Paradossalmente il compenso dei sindaci, sia quando previsto dallo statuto, sia quando determinato dall'assemblea all'atto della nomina, per l'intero periodo di durata del mandato, sembra essere definito senza alcun coinvolgimento dei professionisti candidati, né nella quantificazione dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico, né nella negoziazione dei conseguenti compensi.

Idealmente invece i candidati sindaci dovrebbero preventivamente e di comune accordo pervenire, anzitutto, ad una valutazione collegiale dei fattori che suggeriscono di non accettare o accettare l'incarico e, in caso positivo, ad una quantificazione dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico e ad una loro valorizzazione, eventualmente negoziata.

Su questa base, dovrebbero poi formulare una proposta formale alla assemblea convocata per la loro nomina.

Questo processo viene suggerito dallo stesso CNDCEC, nel caso di sindaci revisori incaricati anche della revisione legale, nel documento “**Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori**” dell’aprile 2018 (nel seguito “*Approccio Metodologico*”).

In esso, in particolare, è prevista la determinazione dei tempi necessari allo svolgimento dell’incarico di revisione, da parte dei candidati sindaci revisori, in modo collegiale, sulla base di una tabella che mette in relazione a diverse fasce di fatturato e di totale attivo una quantificazione di tempi, che viene poi corretta con fattori di incremento e di riduzione, sulla base della valutazione del rischio e di altre circostanze definite.

Questi tempi, valorizzati secondo il giudizio dei candidati sindaci revisori e la prevista composizione del team di lavoro, determinano il compenso richiesto per la revisione, che viene indicato in una proposta di incarico unitaria, che, in due sezioni, definisce i termini dell’incarico, oltre ai compensi, sia per la funzione sindacale che per la revisione legale.

Riteniamo una significativa debolezza della Norma la scarsa coerenza con le regole che lo stesso CNDCEC ha stabilito per i sindaci revisori, specie considerando che il citato documento è in vigore da oltre due anni ed i professionisti, o almeno quelli che seguono le indicazioni del CNDCEC, hanno ormai dimestichezza con esso.

Nelle società diverse dagli enti di interesse pubblico, un processo simile a quello descritto è, a nostro giudizio, praticabile anche per i mandati sindacali, nella maggior parte dei casi.

La Norma 1.5 affronta la questione in modo che riteniamo debole, poco coraggioso e poco coerente con l’ “*Approccio metodologico*”.

Da un lato, nei principi e nei criteri applicativi, si prevede una valutazione individuale dell’adeguatezza del compenso tenuto conto:

- *l’ampiezza e la complessità dell’incarico in relazione alla natura, alla dimensione*

anche economica (ad esempio, al volume dei componenti positivi di reddito e delle attività), alla complessità, al settore di attività, all'assetto organizzativo e alle altre caratteristiche della società;

- *l'eventuale documento riassuntivo delle attività espletate elaborato dal Collegio sindacale, valutando con attenzione l'impegno temporale richiesto per lo svolgimento dell'incarico, nonché le competenze professionali e l'esperienza richieste.*

Dall'altro lato, nel commento, nel citare l'Art. 2233 del codice civile, si richiama l'art. 29 del D.M. n° 140/2012, che, pure essendo un riferimento per la determinazione di un compenso “*equo, perché commisurato all'importanza dell'opera e al decoro della professione*” è uno strumento poco utilizzabile. Esso infatti non tiene conto dell'ampiezza e complessità dell'incarico in relazione alla natura, alla dimensione anche economica, al settore di attività, all'assetto organizzativo e alle altre caratteristiche della società, oltre che all'impegno temporale richiesto per lo svolgimento dell'incarico, che, come noto, a parità di riferimenti quantitativi – ricavi, patrimonio netto, totale attivi - può divergere significativamente da una società all'altra (si pensi ad una società che riunisce il consiglio d'amministrazione mensilmente rispetto ad un'altra, di pari dimensioni, dove si riunisce 2 volte l'anno). Sugeriamo quindi di costruire un percorso simile a quello suggerito nell' “Approccio metodologico” per i sindaci revisori, con il coinvolgimento collegiale dei candidati sindaci e la definizione di un supporto tabellare e di fattori di incremento e riduzione per la determinazione dei tempi di lavoro prevedibili da valorizzare.

Sarebbe poi raccomandabile suggerire la predisposizione di una proposta formale, che definisca i termini del mandato, oltre ai compensi, magari utilizzando il modello dell' “*Approccio metodologico*”, depurato della sezione sulla revisione legale.

Il documento del collegio uscente è comunque raccomandabile, purché si tenga presente che esso potrebbe non essere sufficiente ad una adeguata quantificazione dei tempi e quindi dei compensi, sia per le diverse sensibilità dei professionisti nel

considerare le modalità prevedibilmente necessarie per lo svolgimento dell’incarico, sia per la possibile e prevedibile evoluzione dell’impegno richiesto in relazione alla mutevole struttura, modalità di gestione ed andamento economico della società (si pensi ad una società i cui andamenti siano in progressivo peggioramento).

Quanto suggerito sarebbe praticabile nella maggior parte dei casi, a giudizio di chi scrive.

Negli altri casi la quantificazione dei compensi da richiedere o la valutazione dei compensi deliberati dovrebbe essere oggetto del giudizio collegiale dei candidati sindaci o dei sindaci nominati, che si sono riservati di accettare.

Norma 1.6 - Cessazione dall’ufficio

Pagina 26, Criteri applicativi. Si indica che è “opportuno” che la rinuncia del sindaco avvenga in forma scritta ovvero che risulti negli atti sociali.

Tale locuzione mal si concilia con la frase successiva secondo cui “*La comunicazione è indirizzata - con qualsiasi mezzo che consenta la certezza della ricezione, anche attraverso la conferma da parte dei destinatari - all’organo amministrativo e ai componenti effettivi e supplenti del Collegio sindacale*”.

Si suggerisce di riformulare indicando che è “**necessario**” che la rinuncia del sindaco avvenga in forma scritta.

Norma 1.7 - Passaggio di consegne

Principio: “*Ai sindaci neominati spetta il controllo sulla pregressa gestione solo nel caso in cui riscontrino, nel corso della programmata attività di vigilanza, palesi irregolarità*”.

Pagina 31, Commento: “*Il dovere di vigilanza che i sindaci di nuova nomina hanno sulla pregressa gestione non si estende ai fatti anteriori all’assunzione della carica*”.

Si suggerisce di meglio raccordare il principio con il commento.

Norma 3.1 – Caratteristiche e modalità dell’attività di vigilanza

Pagina 43, criteri applicabili. Si ritiene opportuno aggiungere, dove è riportato “*l’acquisizione e la richiesta di informazioni ai soggetti preposti al controllo interno*” anche altre soggetti interni all’impresa cui il collegio può chiedere informazioni e documenti.

Norma 3.2 – Vigilanza sulla legge e dello statuto

Criteri applicativi, pag. 46. Il riferimento “*... ai fini della vigilanza sull’osservanza delle leggi in materia di esistenza e corretta tenuta dei libri contabili, fiscali e societari, delle scritture contabili, degli adempimenti in materia fiscale e previdenziale nonché degli obblighi antiriciclaggio di cui al D.Lgs. n. 231/2007.*” è, ad avviso dei commentatori, per quanto riguarda gli adempimenti antiriciclaggio, troppo generico.

La delicatezza della vigilanza su quest’ultimo aspetto è meritevole d’essere meglio precisata, enfatizzata e sviluppata.

Del pari nella sezione e nell’intero documento non vi è alcuno specifico richiamo o riferimento alla vigilanza in ordine alla normativa sull’ambiente e sicurezza e sulla normativa della tutela di dati personali (Privacy).

Norma 3.3 – Vigilanza sui principi di corretta amministrazione.

Nel principio, nei criteri applicativi, nel commento il riferimento alle “**parti correlate**” è richiamato più volte (8 volte escluso le note), e ancora una nella successiva norma 5.2 – sezione criteri applicativi – una volta.

Il gruppo di lavoro ritiene che il tema della vigilanza sulle operazioni con parti correlate sia centrale, in tutti i tipi di società, nella vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e debba essere sviluppato adeguatamente con particolare riguardo alla loro identificazione, alle procedure che presidiano le operazioni con esse, alla trasparenza ed alla dovuta informativa.

Dunque, in considerazione della importanza e delicatezza di queste operazioni, anche nelle PMI e nelle società diverse dagli Enti di Interesse Pubblico, cui le norme sono destinate, si ritiene opportuno e maggiormente incisivo prevedere una norma specifica su questo tema, nella sezione 3 (doveri del collegio sindacale).

Norma 3.8 – Vigilanza in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione

1.1 Ad avviso del gruppo di lavoro la norma andrebbe eliminata perché ingenera confusione.

Il collegio sindacale non è tenuto legalmente ad esprimersi sul bilancio consolidato.

Le attività previste nei Criteri applicativi, pagina 64, sono tipiche attività del collegio ricomprese nei compiti/doveri del collegio, in ordine alla vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'assetto organizzativo e contabile e a tali norme possono essere ricondotte.

1.2 Pag.63, riga 14. Si dice che il collegio “ *acquisisce la relazione di revisione predisposta a norma dell’art.14 del D.Lgs. n. 39/2010 nel caso non gli sia affidata la revisione legale*”.

Al collegio sindacale non può essere affidata la revisione legale del bilancio consolidato, a norma dell’art. 2409 bis, co.2, c.c.; si ritiene si tratti di un refuso meritevole d’essere eliminato.

Norma 4.3 – Rapporti con l’amministratore unico della società

Il suggerimento di richiedere periodicamente (almeno semestralmente o almeno trimestralmente in situazioni d’assunzione di rischi significativi o crisi d’impresa), all’amministratore unico informazioni in forma scritta, deve essere meglio chiarita. Infatti, mentre è senz’altro opportuno, come ben enfatizzato nella norma, che il collegio richieda in forma scritta informazioni all’amministratore unico, meno praticabile è invece, soprattutto nelle società meno organizzate o di ridotte dimensioni, pretendere – salvo casi di eccezionale delicatezza – risposte in forma scritta dall’organo amministrativo.

Il problema sopra evidenziato può essere efficacemente risolto suggerendo – come già riportato nei criteri applicativi - la verbalizzazione nel corso delle verifiche periodiche delle richieste formulate del collegio e delle risposte di chiarimento ottenute dall’organo amministrativo (trasmettendo poi all’amministratore unico copia del verbale dove sono riepilogati i dati e le informazioni ottenute).

Norma 5.3 – Acquisizione di informazioni dall’incaricato della revisione legale

Criteri applicativi, pagina 83. Non si condivide l’inciso, prima del Commento, dove è riportato:

“Il soggetto incaricato della revisione legale non ha diritto di richiedere copia dei verbali di verifica periodica redatti dal Collegio sindacale”.

Nell’ambito del normale scambio di informazioni con il revisore legale questi normalmente chiede (giustamente a nostro avviso), di prendere visione del libro verbali del collegio sindacale come, peraltro, di tutti gli altri libri sociali.

Rifiutare di estrarre una copia dei verbali del libro sindaci, ancorché non vi siano riferimenti legali di obbligo o diniego in tale senso, a nostro avviso rappresenterebbe

una inutile scortesia che mal si sposerebbe con lo spirito di professionale collaborazione che deve intercorrere tra il collegio sindacale e il revisore.

Norma 7.1 - Struttura e contenuto della relazione dei sindaci

Pag. 98 – 102. Proposte in ordine al bilancio, alla sua approvazione e alle materie di competenza del Collegio sindacale.

La versione delle Norme posta in consultazione affronta finalmente il tema del parere in ordine alla approvazione del bilancio nei casi in cui la relazione del revisore contenga un giudizio con modifica, che era stato inopportunamente trascurato sia nelle Norme del 2012, che in quelle del 2015.

Questo tema è stato già adeguatamente affrontato dal CNDCEC nella regolamentazione delle attività del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti ¹.

La fonte pertinente più recente, dove peraltro la trattazione del tema non differisce dalle fonti precedenti, è il documento del CNDCEC titolato “**La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti**” del giugno 2020.

¹ I documenti del CNDCEC dove il tema viene trattato, sempre nello stesso modo, sono i seguenti:

- CNDCEC – Linee Guida per l’organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti - Febbraio 2012
- CNDCEC – L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori – Dicembre 2015
- CNDCEC – La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti – Marzo 2016
- CNDCEC – La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti – Marzo 2017
- CNDCEC – Approccio Metodologico ecc. op. cit. – Aprile 2018
- CNDCEC – La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti – Marzo 2018
- CNDCEC – La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti – Marzo 2019
- CNDCEC – La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti – Marzo 2020
- CNDCEC – La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti – Giugno 2020

In essa si suggerisce sulla materia il seguente comportamento.

- Nel caso in cui la relazione di revisione contenga un giudizio con modifica per rilievi da limitazioni di effetto significativo, ma non pervasivo, imputabili alla volontà della direzione, oppure rilievi per deviazioni di effetto pervasivo che hanno portato ad un giudizio negativo, oppure rilievi per limitazioni di effetto pervasivo, imputabili alla volontà della direzione, che hanno portato alla dichiarazione di impossibilità di espressione del giudizio, si esprimerà un parere negativo alla approvazione.
- Nel caso, invece, in cui la relazione di revisione contenga un giudizio con modifica con rilievi per deviazioni di effetto significativo, ma non pervasivo, oppure rilievi per limitazioni di effetto significativo, ma non pervasivo da circostanze oggettive, oppure nei casi di impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, ma sempre per circostanze oggettive, si suggerisce un parere del seguente tenore:

“si invitano i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo pertinente della relazione di revisione e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio”.

È interessante quindi osservare che in questo secondo caso l'orientamento costante del CNDCEC è stato quello di richiamare l'assemblea alle sue responsabilità, quale arbitro del dissenso tra amministratori e revisore, oppure a prendere atto della limitazione subita dal revisore. È anche interessante osservare che la nota 12 del documento estende questo orientamento anche ai casi in cui la revisione legale sia svolta da un revisore esterno.

Nelle Norme in consultazione invece l'orientamento è il medesimo solo se il revisore ha espresso un giudizio negativo, oppure ha dichiarato l'impossibilità di espressione per limitazioni pervasive imputabili agli amministratori.

Negli altri casi l'orientamento, che potrebbe sembrare simile ad una lettura superficiale, ha significative differenze.

In caso di rilievi per deviazioni significative, ma non pervasive, il Collegio, *“fatte le peculiari valutazioni del caso concreto, se condivide le conclusioni del revisore, può invitare l’assemblea ad approvare il bilancio, previa richiesta di correzione dello stesso”*.

In caso di rilievi per limitazioni significative, ma non pervasive, per circostanze oggettive, *“può invitare l’assemblea ad approvare il bilancio evidenziando a sua volta le limitazioni incontrate dal revisore”*.

In caso di rilievi per limitazioni significative, ma non pervasive, imputabili alla direzione, *“fatte le peculiari valutazioni del caso concreto e nell’ipotesi condivide le conclusioni del revisore, può invitare l’assemblea ad approvare il bilancio previa richiesta agli amministratori di eliminazione delle limitazioni”*

In caso di impossibilità di espressione per limitazioni pervasive da circostanze oggettive o per gravi incertezze interagenti fra loro, il collegio comunicherà *“di non essere in grado di formulare una proposta circa l’approvazione del bilancio”*.

Osserviamo quanto segue.

Non è opportuno che il CNDCEC suggerisca comportamenti differenti sulla medesima materia, rilevando solo marginalmente sulla questione la circostanza che i sindaci abbiano o meno l’incarico di revisione.

L’orientamento espresso per i sindaci revisori è quello che limita maggiormente la responsabilità dei sindaci, è stato mantenuto costantemente negli ultimi 8 anni ed è ormai stato fatto proprio dai dottori commercialisti, o almeno da quelli che seguono le indicazioni del CNDCEC.

Nel merito, l’orientamento differente suggerito dalle Norme in consultazione comporta una impropria assunzione di responsabilità da parte del Collegio, che fa proprie le conclusioni del revisore, certo avendo approfondito le circostanze, ma senza aver svolto l’intero processo di revisione che ha portato a quelle conclusioni.

Sugeriamo quindi di uniformare l’orientamento delle Norme in consultazione a quello previsto per i sindaci revisori.

Solo in un caso suggeriamo il contrario.

A pag. 100, righe 12 – 14; 23 – 27, si tratta del caso, estremamente raro², di molteplici significative incertezze che interagiscono fra loro e portano il revisore a dichiarare la impossibilità di esprimere il giudizio.

In questi casi, estremamente rari, anche il Collegio può dichiarare l'impossibilità di esprimere il parere, poiché certamente le molteplici significative incertezze sono state rilevate nel corso della vigilanza sindacale. Per questo caso quindi sarebbe opportuno correggere le indicazioni per i sindaci revisori.

Norma 8.4 - Iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto, ampliamento, sviluppo e per avviamento

Non risulta chiaro, nei criteri applicativi, pagina 112 e nel commento a pagina 112-113 del documento in consultazione, che il consenso all'iscrizione di queste attività immateriali debba essere espresso dal collegio, non solo in occasione della loro prima iscrizione, ma anche negli esercizi successivi, sino a che queste immaterialità restano iscritte nel bilancio sebbene ridotte per via del processo di ammortamento (perché è richiesta la valutazione, in ogni esercizio, della recuperabilità di queste immaterialità).

In altre parole il consenso non è una tantum, in occasione della prima iscrizione, ma deve essere valutato anche negli esercizi successivi.

Infine, l'inciso a pagina 112, prima riga,

“Il Collegio sindacale, nell'esprimere il proprio consenso, farà riferimento al principio della rilevanza”, è incomprensibile o, perlomeno fuorviante.

A nostro avviso il consenso deve sempre essere espresso dal collegio ancorché l'asset immateriale iscritto sia non rilevante sotto il profilo quantitativo, rispetto ad altre

² Non si può che deplorare l'anomala frequenza con cui, nella pratica della revisione contabile nel nostro Paese, si fa ricorso alla dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio avendo ravvisato queste circostanze.

grandezze di bilancio.

Sezione 10 - Attività del collegio sindacale nelle operazioni straordinarie e in altre vicende societarie.

In tutta la Sezione si tratta del comportamento dei sindaci nelle SpA e nelle S.r.l., ma mancano indicazioni sul comportamento dei sindaci nelle SAPA e nelle società cooperative, per le operazioni e le vicende specifiche di questi tipi di società, normate rispettivamente agli artt.2452-2461 ed agli artt.2511-2545 octiesdecies c.c.

La Sezione andrebbe integrata di conseguenza.

Norma 10.1 – Attività del collegio sindacale in caso di aumento di capitale

Criteria applicativi, pagina 120. Si riporta *“In caso di aumento di capitale tramite conferimento di beni e di crediti, i sindaci verificano che sia stata predisposta la relazione di stima prevista per le Società per azioni dell’art 2343 c.c., o la valutazione ex art 2343 ter c.c. ed essi verificano che ricorrano le condizioni che consentono di adottare il **procedimento di valutazione alternativo al tradizionale**”*.

La dizione utilizzata *“procedimento di valutazione alternativo al tradizionale”*, non appare chiara e può dar luogo a dubbi o fraintendimenti.

Si propone pertanto di sostituirla con una dizione alternativa *“procedimenti di valutazione indicati nei citati articoli”*,

Norma 10.2 - Attività del collegio sindacale in caso di riduzione del capitale sociale

Il principio in testa alla norma recita: *“Sulla base delle informazioni acquisite, il Collegio sindacale vigila sulla corretta e tempestiva riduzione del capitale , **sollecitando gli amministratori alla regolare esecuzione delle formalità e degli adempimenti previsti dalla Legge**”.*

La dizione *“sollecitando gli amministratori alla regolare esecuzione delle formalità e degli adempimenti previsti dalla Legge”* enfatizza solo la parte formale dei controlli, che sembra insufficiente rispetto alle verifiche molto dettagliate e stringenti, a carico dei sindaci, poi indicate di seguito, nel caso di riduzione del capitale per perdite e di riduzione del capitale al di sotto del limite legale.

Si propone pertanto di aggiungere la seguente frase:

“Nel caso di riduzione del capitale per perdite ovvero di riduzione al di sotto del limite legale, circostanze che fra l’altro possono essere un preambolo a situazioni di crisi d’impresa e/ o di mancata continuità aziendale, i sindaci non devono limitarsi alla verifica della mera esecuzione delle formalità e degli adempimenti, ma effettuare anche verifiche di merito, come indicato di seguito”

Sezione 11 - Attività del collegio nella crisi d’impresa.

Il Gruppo di studio prende atto dell’abstract alla sezione 11 e, in particolare, del riferimento seguente :*“ In attesa di un quadro normativo di riferimento sulla crisi di impresa e sull’insolvenza che si possa ritenere definitivo, accanto alle Norme che restano, per ora, inalterate si segnalano i nuovi inserimenti effettuati con riguardo alla vigilanza dei sindaci per la rilevazione tempestiva della perdita della continuità e della crisi (Norme 11.1. e 11.2.) di diretta derivazione delle previsioni contenute nell’art. 2086, co.2, c.c.”*

Tuttavia, si richiama la circostanza che, in corso di consultazione, sia stato pubblicato sulla GU del 5 novembre 2020 il D.Lgs. 26/10/2020 n° 147 per cui appare opportuno che le norme in commento ne recepiscano il contenuto.

Circa, invece, il contenuto delle specifiche norme 11.1. *Vigilanza del Collegio sindacale per la rilevazione tempestiva della perdita della continuità* e 11.2 *Vigilanza del Collegio sindacale per la rilevazione tempestiva della crisi pur condividendole*, si osserva che sia le norme, sia il testo dei criteri applicativi e dei commenti, possono ingenerare nel lettore confusione in quanto gli stessi concetti sono sostanzialmente ripetuti.

Si ritiene che la riunione dei due temi (vigilanza sulla continuità, e rilevazione tempestiva della crisi), in un unico principio, con relativi criteri applicativi e commento, possa rendere la lettura e la comprensione più agevole per l'utilizzatore.

SEZIONE DEDICATA A INDICAZIONI DI PRECISAZIONI/PUNTUALIZZAZIONI

Norma 1.5 – Retribuzione, criteri applicativi.

Si suggerisce, per maggiore chiarezza e incisività, di sostituire (pagina 23)

*“La delibera di nomina **può prevedere** modalità di adeguamento del compenso in caso di modifica delle attività previste dalla legge,”*

Con:

*È opportuno che la delibera di nomina **preveda** modalità di adeguamento del compenso in caso di modifica delle attività previste dalla legge... “*

Norma 5.5 – Rapporti con l'organismo di vigilanza.

Commento, pagina 87 dove si riporta:

“Si rammenta al riguardo che la stessa funzione di organismo di vigilanza può essere attribuita al Collegio sindacale (ex art. 6, co. 4-bis, D.Lgs. n. 231/2001). Il legislatore ritiene,

dunque, che la coincidenza delle due funzioni in un unico organo non comporti la loro sovrapposizione, né comprometta l'indipendenza dell'organismo di vigilanza".

Il richiamo all'indipendenza dell'ODV appare improprio o fuori contesto. Il collegio sindacale è nominato dall'assemblea mentre l'ODV dal consiglio.

Si suggerisce di sostituire nella frase richiamata (evidenza rosso sottolineata), con:
"... né comprometta l'indipendenza del collegio sindacale".

REFUSI.

Nel testo in consultazione il gruppo ha rilevato numerosi refusi.

Si invita di procedere allo loro correzione nel testo finale non ritenendo in questa sede di segnalarli nel dettaglio per non appesantire oltremodo il documento.

Si ringrazia per l'attenzione.

I migliori saluti.

Milano, 10 novembre 2020