

LA REVISIONE LEGALE DELLE S.R.L. MINORI: PROBLEMATICHE INTERPRETATIVE, CRITICITÀ E SUGGERIMENTI

Principali aspetti normativi ed interpretativi alla luce dei novellati art 2477 e 2086 c.c

Elsa Poggiali

Ordine dei Dottori Commercialisti e Esperti Contabili di Siena

IL DOPPIO PILASTRO del Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza



Il doppio pilastro del CCII nella pre-allerta:

- ✓ gli **obblighi organizzativi** posti a carico dell'**imprenditore** non individuale con l'articolo 2086 c.c. ATTENZIONE IN VIGORE DAL 16.03.2019
- ✓ gli **obblighi di segnalazione** posti a carico di soggetti qualificati quali l'**organo di controllo**, il **revisore legale** e i **creditori qualificati**. ATTENZIONE IN VIGORE DAL 15.08.2020

Perché è opportuno estendere i controlli di revisione alle SRL minori?

- Per anticipare l'insorgenza della crisi ed intervenire per il superamento della stessa

Riduzione delle
procedure concorsuali

A questo scopo il legislatore ha inteso estendere la nomina dell'organo di controllo/revisore legale alle SRL minori. I controlli sono i presidi necessari all'individuazione dei segnali della crisi ed alla sollecita segnalazione all'organo di amministrazione.

Da 140.000 a 180.000
SRL soggette a controllo

Quali società sono obbligate alla nomina dell'organo di controllo o del revisore?

Ante riforma

SRL tenute alla redazione del bilancio consolidato

SRL che controlla una società soggetta a revisione

SRL che per due esercizi consecutivi supera almeno due dei seguenti limiti (anche diversi nei due anni):

- Totale attivo > 4,4 milioni
- Ricavi > 8,8 milioni
- Numero medio dipendenti > 50

Post riforma

SRL tenute alla redazione del bilancio consolidato

SRL che controlla una società soggetta a revisione

SRL che per due esercizi consecutivi supera almeno uno dei seguenti limiti (anche diversi nei due anni):

- Totale attivo > 2 milioni
- Ricavi > 2 milioni
- Numero medio dipendenti > 10

Cessazione dell'obbligo

Se per tre esercizi consecutivi i limiti (TUTTI) non vengono superati

NUOVI LIMITI 2477 C.C.

- Art. 379 Nomina degli organi di controllo
- *In vigore dal 16/03/2019*
- 1. All'**articolo 2477 del codice civile** il secondo e il terzo comma sono sostituiti dai seguenti:
 - «La nomina dell'**organo di controllo o del revisore** é obbligatoria se la società:
 - a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
 - b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
 - c) ha superato per **due esercizi consecutivi almeno uno** dei seguenti limiti:
 - 1) **totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;** 2) **ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;** 3) **dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.**
 - L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non e' superato alcuno dei predetti limiti.».....segue

Organo di controllo o revisore legale ?

Nelle SRL è prevista la nomina

Sindaco unico



- ✓ **attività di vigilanza** sulle disposizioni di legge e dello statuto
- ✓ attività **revisione legale** (se lo Statuto lo consente) D.Lgs 39/2010

Revisore legale



- ✓ SOLO attività **revisione legale** D.Lgs 39/2010

Collegio sindacale



- ✓ **attività di vigilanza e revisione legale** (se lo Statuto lo consente e per delibera dell'assemblea)

Quale bilancio è soggetto a controllo?

Il bilancio oggetto di revisione da parte dell'organo di controllo o del revisore legale nominato dal 16.03.2019

Bilancio chiuso al 31.12.2019

articolo 2477 2° comma lettera c).

Quando nominare l'organo di controllo o il revisore? Entro quale termine?

Verifica superamento di uno dei tre limiti di cui all'articolo 2477 c.c.:

- ✓ Bilancio al 31.12.2017
- ✓ Bilancio al 31.12.2018



In generale, i due esercizi che scadono prima del 16.12.2019

A PARTIRE DAL 30 aprile
2019

- ✓ Per le SRL già costituite, l'obbligo nasce con l'approvazione del bilancio 2018, tuttavia è previsto un **periodo transitorio** (nove mesi) per la nomina dell'organo di controllo/revisore e l'adeguamento dello Statuto ove necessario

Entro il 16 dicembre 2019



NUOVI LIMITI 2477 C.C.

- Art. 379 Nomina degli organi di controllo
- *In vigore dal 16/03/2019*
- Segue.....» 3. **Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro nove mesi** dalla predetta data. Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'**articolo 2477 del codice civile**, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo.

Quali sono le valutazioni preliminari del revisore ?

Indipendenza e obiettività

possesso dei
requisiti di
indipendenza e
obiettività


eventuale
presenza di
rischi-minacce
all'indipendenza

competenza
rispetto all'attività
della società

idonea
organizzazione

Quali sono le valutazioni preliminari del revisore?
Indipendenza e obiettività

Il revisore legale e la società di revisione devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e **non devono essere coinvolti** in alcun modo nel **processo decisionale**.



La valutazione dell'indipendenza deve essere effettuata anche in relazione a dipendenti e collaboratori del revisore legale.

Norme e principi di riferimento

- **Decreto Revisione**
- **ISA**
- **Codice Etico Italia**

**D.Lgs
39/2010
Revisione
articolo 10 e
10 -bis**

Codice Etico Italia
Approvato con
determina del RGS
del 21.11.2018.

**ISA
200**

**ISA
220**

articolo 10 D.Lgs 39/2010

Indipendenza e obiettività

La norma fonda l'indipendenza su alcuni principi cardine

- ✓ la necessità di una **valutazione dell'indipendenza** del revisore, **all'accettazione** dell'incarico e **nel corso** dell'intero mandato;
- ✓ l'individuazione delle **minacce all'indipendenza** nel rischio di **auto-riesame**, di **interesse personale** o di **patrocinio legale**, di **familiarità** ovvero una minaccia di intimidazione determinati da **relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro** o di altro genere;
- ✓ l'estensione del problema dell'indipendenza alla **rete** del revisore, come definita dallo stesso decreto (articolo 1, comma 1 , lettera l- *La struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che è finalizzata alla cooperazione e che: persegue chiaramente la condivisione degli utili e dei costi o è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni o condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità o una stessa strategia aziendale o uno stesso nome o una parte rilevante di risorse professionali*);

articolo 10 D.Lgs 39/2010

Indipendenza e obiettività

- ✓ **la valutazione delle minacce all'indipendenza viste con gli occhi del "terzo informato, obiettivo e ragionevole".** Per cui le minacce sopraelencate devono essere tali che un soggetto terzo (informato, obiettivo e ragionevole) tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore risulta compromessa;




articolo 10 DLgs 39/2010

Indipendenza e obiettività

- ✓ adozione di **misure di salvaguardia** idonee a **fronteggiare i rischi ove presenti**;
- ✓ necessità di **documentare nelle carte di lavoro**, quindi **per iscritto**, i rischi rilevanti per l'indipendenza e le misure adottate per limitarli, in quanto previsto per legge e dai principi di revisione e non ultimo perché formano oggetto del controllo di qualità (controllo esterno-articolo 20 del decreto revisione);

articolo 10 D.Lgs 39/2010

Indipendenza e obiettività

- ✓ **divieto** da parte del revisore di **ricoprire cariche sociali negli organi di amministrazione della società, di prestare lavoro autonomo o subordinato** con funzioni dirigenziali se non è trascorso almeno **un anno dalla cessazione della attività di revisore legale**;
- ✓ **forte legame tra indipendenza e obiettività** 
compensi di revisione  **risorse e tempi di revisione**
 **qualità del lavoro svolto**;

articolo 10 DLgs 39/2010

Indipendenza e obiettività

- ✓ i **corrispettivi** della revisione **non** devono essere **subordinati** ad alcuna **condizione**, né determinati in funzione dei risultati della revisione , né legati a diverse prestazioni di servizi;
- ✓ i **corrispettivi** devono essere **determinati in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori**;
- ✓ determinare **le risorse professionali** e le **ore** da **dedicare all'incarico** (prima dell'accettazione dello stesso);
- ✓ **divieto** di accettare **regali o favori** di natura pecuniaria o non pecuniaria di entità non irrilevante.

Indipendenza e obiettività

Spunti di riflessione

- ◆ Assente o insufficiente valutazione della *rete*
- ◆ Insufficiente valutazione di rischi di conflitto d'interesse nella prestazione di altri servizi alla società
- ◆ Sottovalutazione dei rischi di:
 - autoriesame (servizi fiscali, tenuta della contabilità generale, tenuta del payroll, compilazione del bilancio);
 - familiarità (incarichi rinnovati di triennio in triennio)
- ◆ Inadeguata determinazione dei corrispettivi (valori complessivi spesso inadeguati)
- ◆ Mancata documentazione della sussistenza dell'indipendenza e delle eventuali misure di salvaguardia richieste.


Gli obblighi organizzativi dell'imprenditore – art. 2086 c.c.

- **Articolo 2086** - Gestione dell'impresa.

- *In vigore dal 16/03/2019*

- *Modificato da: Decreto legislativo del 12/01/2019 n. 14 Articolo 375*

- ***L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuita' aziendale, nonche' di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuita' aziendale.***



escluso
l'imprenditore
individuale

Gestione dell'impresa– art. 2086 c.c.

• **INDICATORI DELLA CRISI**

- **Squilibri di carattere patrimoniale, economico e finanziario**
 - rilevabili con appositi



Indici che diano evidenza della **sostenibilità dei debiti per i successivi sei mesi e della continuità aziendale per l'esercizio in corso** e in particolare

- ✓ -sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa;
- ✓ -adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi;
- ✓ -ritardi nei pagamenti reiterati e significativi.

Quale è l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ?

- ✓ i **flussi informativi** tra i preposti alle **principali funzioni aziendali** e **organo amministrativo** sussistono e sono frequenti



- ✓ Il **sistema di reporting** è in grado di fornire **dati contabili** aggiornati per la costruzione degli **indici**



INDICATORI DI CRISI – INDICI PROPOSTI DAL CNDCEC



'Organo di controllo o il revisore legale devono

- ✓ valutare l'**adeguatezza** dell'assetto *in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale*
- ✓ **segnalare immediatamente** all'organo amministrativo *l'esistenza di indizi della crisi*

Le segnalazioni dell'organo di controllo o del revisore legale all'organo amministrativo, da quando e come ?



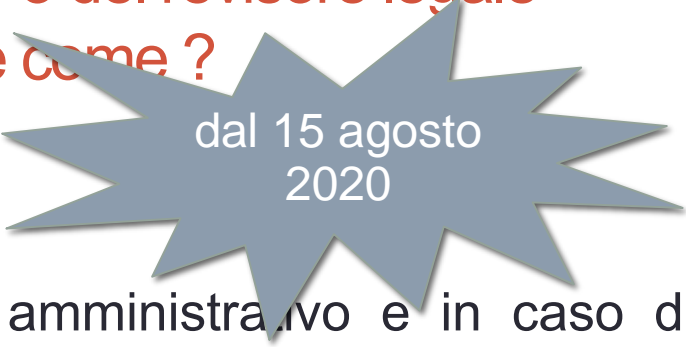
dal 15
agosto 2020

La segnalazione

- deve essere **motivata**,
- fatta **per iscritto**,
- comunicata **a mezzo posta elettronica certificata** o comunque con mezzi che assicurino la prova dell'avvenuta ricezione,
- deve **contenere la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle soluzioni individuate e alle iniziative intraprese.**

In caso di omessa o inadeguata risposta, ovvero di mancata adozione nei successivi sessanta giorni delle misure ritenute necessarie per superare lo stato di crisi, l'organo di controllo o il revisore **informano senza indugio l'OCRI.**

Le segnalazioni dell'organo di controllo o del revisore legale all'organo amministrativo, da quando e come ?



dal 15 agosto
2020

La **tempestiva** segnalazione all'organo amministrativo e in caso di inerzia di questo, la segnalazione all'OCRI **costituiscono causa di esonero dalla responsabilità solidale** per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni poste in essere dall'organo.

Le banche e gli altri intermediari finanziari nel momento in cui comunicano al cliente variazioni o revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli **organi di controllo societari**, se esistenti.

“E il revisore è compreso tra gli organi di controllo societari?”

il CCII e l'entrata in vigore differita 16.03.2019 e 15.08.2019 - Perché?

- **Fase 1- a partire dal 16.03.2019**
- L'imprenditore collettivo si dota di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla emersione dei segnali della crisi
- Viene nominato l'organo di controllo o il revisore (entro il 16.12.2019)
- CNDCEC individua gli indici della crisi
- **Fase 2- a partire dal 15.08.2020**
- L'organo di controllo o revisore valuta l'adeguatezza dell'assetto societario in funzione della rilevazione tempestiva della crisi
- Hanno inizio le segnalazioni in caso di indizi di crisi.