

# La crisi di impresa



**LA CRISI DI IMPRESA E IL RUOLO  
DEI REVISORI**

**WEBINAR ISTITUTO DEI REVISORI - INRL**

# La crisi di impresa



## **L'articolo 2477 c.c. per il controllo e la revisione delle s.r.l.**

*L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo.*

*La nomina dell'organo di controllo o del revisore è 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: 4 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.*

# La crisi di impresa



## **L'articolo 2477 c.c. per il controllo e la revisione delle s.r.l.**

*L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.*

*Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni.*

*L'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al secondo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore. Se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese”.*

# La crisi di impresa



## **L'articolo 2477 c.c. per il controllo e la revisione delle s.r.l.**

La **decorrenza** dei nuovi obblighi è necessario ricordare che il terzo comma dell'articolo 379 del CCII, che ha modificato la norma del codice civile in commento, stabilisce espressamente che *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 la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile.*

Lo slittamento al bilancio dell'esercizio 2022 è stato disposto tra gli altri con l'articolo 1 bis del D.L. 118/2021, introdotto in sede di conversione, che ha previsto un rinvio della nomina che sarà obbligatoria in sede di approvazione del bilancio 2022, quindi nel 2023.

# La crisi di impresa



## **L'articolo 2477 c.c. per il controllo e la revisione delle s.r.l.**

I requisiti di nomina sono stati raddoppiati (prima il valore era di 2 mln sia per l'attivo che per i ricavi) e portati ai limiti attuali dal contenuto nel decreto legge 55/2019, questo avrà **due potenziali effetti**:

da un lato il minor numero di società coinvolte nel nuovo obbligo rappresenterà una semplificazione organizzativa e anche una riduzione di oneri a favore delle PMI;

da un altro punto di vista potrebbe essere vanificato l'auspicato potenziamento degli assetti di governance delle PMI, e la possibilità di un migliore funzionamento dei meccanismi di allerta, su cui tanto aveva puntato il legislatore della crisi.

Come anticipato nelle premesse, il sesto comma dell'articolo 2477 del c.c. accoglie un'ulteriore statuizione che introduce l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore a cura, qualora non vi abbia provveduto direttamente la società, del tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese.

# La crisi di impresa



## **L'articolo 2477 c.c. per il controllo e la revisione delle s.r.l.**

Le società a responsabilità limitata possono, pertanto, scegliere di nominare il sindaco unico o il revisore unico, seppure le differenze esistenti tra l'organo di controllo e il revisore non sono di scarso rilievo.

Non bisogna dimenticare che il collegio sindacale, se previsto o più normalmente il sindaco unico, è un vero organo societario, che partecipa attivamente alla vita sociale facendo parte delle riunioni dell'organo amministrativo e dell'assemblea dei soci.

Il sindaco vigila sull'osservanza della legge e dello statuto (il controllo di legalità) e si occupa della revisione contabile e del bilancio se incaricato.

Il sindaco ha poteri di controllo e di ispezione di assoluto valore, e come visto sopra ha anche la possibilità di effettuare segnalazioni e denunce; al revisore al contrario non possono essere estese le attribuzioni dell'articolo 2403 c.c. (in senso contrario la massima 124 del Consiglio notarile di Milano), questo, pertanto, si occuperà della revisione dei conti.

# La crisi di impresa

## **L'articolo 2477 c.c. per il controllo e la revisione delle s.r.l.**

Queste in **sintesi le opzioni possibili:**

1) se la nomina è prevista dall'atto costitutivo o dallo statuto la società, secondo le previsioni del I comma dell'articolo 2477 il cosiddetto controllo facoltativo, può optare per l'organo di controllo o il revisore e se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo. All'organo di controllo può essere affidata la revisione legale dei conti;

2) se la nomina è prevista per ottemperare alla previsione del II comma dell'articolo 2477 la società potrà scegliere tra l'organo di controllo o il revisore, ma l'organo di controllo, che può essere monocratico, deve essere incaricato anche della revisione legale dei conti. Se la società è obbligata alla redazione del bilancio consolidato o controlla una società che è obbligata alla revisione legale dei conti il controllo dei conti deve essere affidato ad un revisore e in questo caso avremo la convivenza tra l'organo di controllo e il revisore.

# La crisi di impresa

Il codice della crisi di impresa interviene nel ribilanciare i poteri dell'organo di controllo e del revisore, infatti, gli **obblighi di segnalazione** (e quindi anche i nuovi doveri e poteri di vigilanza nelle trattative) **possono essere esercitati solo dai sindaci e non dai revisori, mentre nella vecchia composizione assistita spettavano ad entrambe le figure** professionali. Infatti l'articolo 14 del CCII ora abrogato così prevedeva: *Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi.*

Come già affrontato ora solo il sindaco sarà destinatario dell'obbligo di segnalare e seguire nella composizione negoziata o nelle altre procedure l'andamento delle trattative e dei vari iter. Questo metterà alla prova molti professionisti.

## La crisi di impresa

### **Articolo 16 in tema di composizione negoziata:**

L'esperto, nell'espletamento dell'incarico di cui all'articolo 12, comma 2, verifica la coerenza complessiva delle informazioni fornite dall'imprenditore chiedendo al medesimo e ai creditori tutte le ulteriori informazioni utili o necessarie. Può avvalersi di soggetti dotati di specifica competenza, anche nel settore economico in cui opera l'imprenditore, e di un **revisore legale**, non legati all'impresa o ad altre parti interessate all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale.

# La crisi di impresa



## **La composizione negoziata, l'articolo 12 del D.Lgs. 14/2019:**

“Composizione negoziata per la soluzione della crisi d’impresa” è il nuovo istituto che prevede la risoluzione delle crisi. *“L’imprenditore commerciale e agricolo che si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l’insolvenza, può chiedere al segretario generale della CCAA nel cui ambito territoriale si trova la sede legale dell’impresa la nomina di un esperto indipendente quando risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell’impresa.*”

# La crisi di impresa



## La responsabilità dei revisori e sindaci nel CCII nella vecchia norma

È opportuno premettere che il Codice della crisi di impresa all'articolo 14 terzo comma **stabiliva** una **attenuazione della responsabilità** del revisore o del sindaco che segnalano tempestivamente all'organo amministrativo la presenza di situazioni che possono far presumere lo stato di crisi; la norma stabilisce infatti che:

*"La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo .. costituisce causa di esonero dalla responsabilità solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dal predetto organo, che non siano conseguenza diretta di decisioni assunte prima della segnalazione, a condizione che, nei casi previsti dal secondo periodo del comma 2, sia stata effettuata tempestiva segnalazione all'OCRI." Non è più così nel DL 118/21.*

In tema di responsabilità dell'organo di controllo è interessante citare la decisione della [Corte di Cassazione, sentenza n. 21662 del 5 settembre 2018](#), con la quale i Giudici accertano e confermano la responsabilità dei sindaci per aver nel caso di specie per una società successivamente fallita, omesso di esercitare le proprie prerogative di controllo, sia nella fase preventiva (controllo contabili e verifica del bilancio) che nella fase di contenimento (denuncia al tribunale) in una situazione in cui l'organo amministrativo aveva iscritto ammortamenti per importi ridotti (senza valide ragioni) e capitalizzazioni di oneri finanziari non direttamente imputabili.

# La crisi di impresa



## La responsabilità dei revisori e sindaci nel CCII art. 25 octies attuale

1. L'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17. La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.

2. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative **sono valutate** ai fini della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile.

# La crisi di impresa

## Le definizioni del D.lgs. 14/2019 per evitare la crisi:

Articolo 3. L'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte.

L'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

# La crisi di impresa

## **Le definizioni del D.lgs. 14/2019 per evitare la crisi :**

Articolo 3. Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:

- a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
- b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4;
- c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2.

# La crisi di impresa



Nell'attuazione dei compiti di vigilanza, **il sindaco** e il revisore ai fini dell'attività di revisione, **dovranno raccogliere le informazioni e i dati aziendali** effettuando apposite verifiche.

Dovranno curarsi di acquisire e valutare i flussi informativi generati dai diversi organi e dalle differenti funzioni aziendali presenti nella Società.

Verificare se il sistema organizzativo adottato dalla Società sia in grado di:

- individuare in maniera sufficientemente chiara e precisa le funzioni, i compiti e le linee di responsabilità;
- garantire mediante adeguate procedure e concrete modalità operative che l'attività decisionale e direttiva della Società sia effettivamente esercitata dai soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- prevedere e applicare procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni ad esso assegnate;
- implementare le direttive e le procedure aziendali in modo da garantire un costante aggiornamento di queste ultime, nonché l'effettiva diffusione delle stesse tra il personale dipendente.

# La crisi di impresa



L'adeguatezza dovrà essere valutata secondo la complessità della struttura e della dimensione dell'impresa, quindi una maggiore o minore proceduralizzazione a seconda del tipo di impresa.

La **criticità per le PMI** riguarderà il fatto che **l'estensione dell'obbligo degli adeguati assetti**, prima previsto per le medie grandi aziende, **potrebbe avere impatti operativi sullo svolgimento delle procedure di controllo legale e di revisione**, nel caso in cui la società non si possa dotare di sistemi interni da subito o non abbia le risorse umane ideali e competenti a cui affidare le procedure e i controlli interni.

# La crisi di impresa



Sarà cura del revisore o del sindaco aiutare quindi l'imprenditore a far implementare risorse umane e procedure, che nel rispetto del criterio dell'economicità, possano consentire una adeguatezza organizzativa.

Una prima verifica andrà fatta sull'esistenza di un **organigramma e di un funzionigramma** (e i loro aggiornamenti nel tempo).

L'organigramma permette di prefigurare la struttura organizzativa della Società nella sua composizione. La struttura a matrice, funzionale o divisionale dovrà essere riscontrata con delle interviste per capire se i compiti e le funzioni sono delineate, chiare e conosciute dal personale.

Il sindaco o il revisore dovranno anche verificare che l'operatività aziendale sia organizzata sulla base dei **“processi”** e **“procedure”**.

Per processi si intendono le attività interdipendenti che, secondo un ordine logico e temporale, sono finalizzati a specifici obiettivi. Le procedure descrivono le regole da seguire per fare in seno ai processi di pertinenza le attività necessarie e anche per adottare le decisioni idonee al servizio e allo scopo.

# La crisi di impresa



A livello societario invece sarà opportuno che si verifichi l'**attuazione delle delibere consiliari** in materia di poteri delegati (firma e rappresentanza) I poteri dell'organo amministrativo devono essere chiari e se esistente un organo collegiale devono risultare per iscritto. Devono essere attuate e comunicate in modo chiaro e tempestivo. Sarà necessario operare un controllo dello statuto sociale, delle delibere assembleari e di cda relative alla attribuzione di poteri, nonché delle procure rilasciate, riscontrandole con quanto risulta dalle visure camerali. Sarà opportuno verificare se ci sono operazioni o corrispondenza che testimonia l'esistenza di amministratori o soci di fatto.

Se esistenti saranno verificati i **piani aziendali** e la loro comunicazione, verbalizzazione e approvazione da parte dell'organo amministrativo. Nonché la loro comunicazione alla struttura aziendale, verificandone la comprensione da parte delle risorse umane e la conseguente attuazione.

Il revisore o il sindaco dovranno stimolare la formazione di piani aziendali e controllare che i piani siano in linea con le caratteristiche dell'impresa e che siano ragionevoli e conseguibili. Il sindaco o il revisore, se riscontrano delle criticità negli assetti organizzativi, le dovranno comunicare all'organo amministrativo e dovranno altresì verificare, nel tempo il loro superamento.

# La crisi di impresa



**Il principio ISA 315** a tal proposito **definisce il controllo interno** come:

*"un processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi o ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno".*

Molto importante è poter verificare se il **clima aziendale** è proficuo, visto che l'organizzazione è fatta da individui e il loro coinvolgimento etico e la loro responsabilità sono fondamentali per assicurare una visione comune e la buona funzionalità del sistema amministrativo.

**Il principio ISA 350** elenca i rischi che possono ridurre il funzionamento di un sistema di controllo, e sono sintetizzabili nel modo seguente:

Integrità e valori etici;

- Organizzazione, ruoli e responsabilità condivise;
- Partecipazioni del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo;
- Struttura organizzativa.

# La crisi di impresa



Le attività di verifica sul sistema amministrativo sono condotte con il **metodo del campionamento**, cioè prendendo ad esempio alcune operazioni e seguendole dal loro ingresso nella gestione contabile fino alla loro rilevazione, archiviazione e conservazione.

Sarà opportuno controllare che siano rispettate le norme in ambito tributario e societario, ma anche e soprattutto che la **conservazione dei documenti fisici e informatici** sia fatta in modo da garantirne la durata e la consultazione nel tempo.

In caso di un'impresa che appalta o **esternalizza il sistema amministrativo** e contabile ad un fornitore esterno (tradizionalmente un commercialista) il **principio ISA 402** detta alcune prerogative e obiettivi a cui il revisore deve attenersi per:

- acquisire una comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi.

Il revisore o il sindaco si dovranno formare un giudizio sulla sistema organizzativo del fornitore dei servizi, in modo da comprendere se gli obiettivi di controllo, nonché l'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di revisione, siano ampiamente garantiti.

# La crisi di impresa



Le attività di verifica sul sistema amministrativo sono condotte con il **metodo del campionamento**, cioè prendendo ad esempio alcune operazioni e seguendole dal loro ingresso nella gestione contabile fino alla loro rilevazione, archiviazione e conservazione.

Sarà opportuno controllare che siano rispettate le norme in ambito tributario e societario, ma anche e soprattutto che la **conservazione dei documenti fisici e informatici** sia fatta in modo da garantirne la durata e la consultazione nel tempo.

In caso di un'impresa che appalta o **esternalizza il sistema amministrativo** e contabile ad un fornitore esterno (tradizionalmente un commercialista) il **principio ISA 402** detta alcune prerogative e obiettivi a cui il revisore deve attenersi per:

- acquisire una comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi.

Il revisore o il sindaco si dovranno formare un giudizio sulla sistema organizzativo del fornitore dei servizi, in modo da comprendere se gli obiettivi di controllo, nonché l'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di revisione, siano ampiamente garantiti.

# La crisi di impresa



La responsabilità del revisore:

Occorre ricordare che per i revisori può configurarsi una responsabilità solidale con gli amm.ri quando il revisore non ha nello svolgimento delle sue funzioni fatto quanto necessario per evitare un danno.

Non è responsabile di errori di gestione degli amm.ri se comportandosi secondo prassi e con diligenza non avrebbe potuto evitare l'evento che ha creato il danno.