

I BENEFICI DEI CONTROLLI ESTERNI IN AZIENDA TRA COLLEGIO E SOCIETÀ DI REVISIONE

DOTT.SSA DORSIANA CHIOSSONE
ASSOCIATE LINK AUDIT



Sommario

INTRODUZIONE

1. IL COLLEGIO SINDACALE IN ITALIA EXCURSUS STORICO

La riforma del diritto Societario:sviluppo dello scenario

Sistemi di Amministrazione e controllo trazionale, monistico e dualistico: composizione e ruolo

2. DISCIPLINA NORMATIVA ATTUALE DEL COLLEGIO SINDACALE

Requisiti, composizione e funzionamento

Principi relativi alla norma di comportamento: i doveri del collegio sindacale

I poteri del Collegio sindacale o sindaco unico

Responsabilità a civili e penali dell'organo di controllo

3. REVISORE UNICO E LA NUOVA LEGGE SULLA CRISI DI IMPRESA

L'attività di Revisione Legale secondo il D.Lgs.39/2010

Il revisore unico alla luce del Codice della Crisi

Normativa di riferimento del Codice della Crisi e l'impatto della modifica dell'art. 379 sulle varie tipologie societarie

4. I DENOMINATORI COMUNI TRA L'ATTIVITA' DI VIGILANZA E LA REVISIONE LEGALE

Il controllo interno dell'impresa

Il coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale dei conti

Affinità e diversità tra i ruoli del Sindaco unico- Collegio sindacale e Revisore Legale- Società di revisione

Conclusioni

Bibliografia

Introduzione

Per la trattazione del titolo e lo svolgimento del presente lavoro, ossia la Revisione Legale dei Conti, si dovrà necessariamente fare riferimento all'Istituto del Collegio Sindacale il quale ha origine nel XIX° secolo e senza dubbio ha posto le basi per il successivo sviluppo dell'Organo di Revisione legale; il tutto in un'ottica esclusivamente "italiana" dal momento che, invece, in Europa si è assistito sin dall'inizio all'affermarsi della normativa in materia di Revisione legale.

Il Collegio sindacale riveste il ruolo di centrale importanza nell'ambito dell'attività di vigilanza delle società di capitali per quanto concerne la corretta amministrazione delle stesse; fin dalla sua costituzione, avvenuta con il lontano Codice di Commercio del 1882, tale Organo ha subito delle critiche dal momento che, da molti è stato ed è ancor oggi considerato una "anomalia" del nostro Paese; difatti, nel resto dell'Europa, questo importante "ruolo" viene ricoperto da organi deputati al sistema di *governance* adottato dalle imprese.

Nello specifico, l'istituzione del Collegio sindacale è stata oggetto di tentativi di abolizione perché ritenuto Organo superfluo con la caratteristica di rallentare l'attività decisionale degli organi di amministrazione e considerato "spina nel fianco" nell'organizzazione e amministrazione delle società. Pur nondimeno e nonostante quanto appena espresso, numerose riforme sono avvenute nell'ultimo secolo, e l'ambito di azione di tale Organo è stato via via riveduto, adattandolo in termini di autorità, poteri, doveri e responsabilità, alle condizioni dello scenario societario delle aziende italiane.

Il presente articolo tratta inizialmente del Collegio sindacale, la cui funzione propria è quella della tutela dell'interesse dei soci e dei terzi, per procedere quindi, all'introduzione e sviluppo dell'Istituto della Revisione Legale dei Conti.

Partendo dall'exkursus storico ed evolutivo dell'Organo di Vigilanza, si passa all'analisi della riforma del Diritto Societario con la evidenziazione dei sistemi di amministrazione e controllo, adottabili nelle società di capitali non quotate proponendo, quindi, le differenze tra i sistemi monistico, dualistico e tradizionale.

Si continua elencando la disciplina normativa attuale del Collegio sindacale o del Sindaco unico con riferimento alle loro funzioni, ai poteri e doveri, nonché alle responsabilità civili e penali.

Appurato che l'attività del Collegio sindacale possa anche comprendere la funzione legale dei conti anziché demandarla ad un professionista esterno o a una società di revisione esterna, l'elaborato si concentra sull'attività del Revisore legale, figura strettamente connessa al Collegio sindacale anche se con identità distinta.

Anche l'attività di Revisione legale, come quella del Collegio sindacale ha subito negli anni importanti modifiche; in particolare ha assunto ruolo rilevante all'interno della realtà aziendale con l'entrata in vigore del D.Lgs. 39/2010 che rappresenta un vero e proprio passo in avanti per l'attività di revisione in Italia; il revisore legale, svolgendo la propria attività di controllo contabile inerente il bilancio annuale di esercizio redatto dall'organo amministrativo, oltre all'attività di controllo attuata mediante le verifiche periodiche per la corretta tenuta della contabilità, si prefigge l'obiettivo di garantire l'attendibilità dell'informativa finanziaria a favore dei soggetti interessati all'andamento aziendale quali i soci, fornitori, istituti di credito.

Per ottimizzare la funzione della revisione sono necessari continui contatti, collaborazioni e scambi di informazioni con il Collegio sindacale quando quest'ultimo organo ricopre esclusivamente la funzione di vigilanza.

Nell'ultimo decennio e dopo un travagliato percorso normativo, la revisione legale ha beneficiato di maggiore attenzione da parte del legislatore con l'attuazione del Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza, trattato nel prosieguo, ponendo al centro dell'attenzione l'attività di revisione legale necessariamente svolta da un professionista in possesso di titoli abilitativi, la cui attività si espleta con il dovere di affiancare le imprese per individuarne i punti di forza ma, soprattutto i punti di debolezza al fine di prevenire una possibile crisi aziendale, che nel peggiore dei casi potrebbe portare allo stato di insolvenza e, di conseguenza, al nuovo istituto della liquidazione giudiziale.

Infine, attraverso l'ultima parte di questo enunciato, dopo la disamina delle figure evidenziate precedentemente, si rappresentano le possibili analogie, differenze e sinergie, sia nel caso in cui le funzioni di vigilanza e revisione sono concentrate nell'unico Organo, sia quando le medesime sono attribuite a due diversi organi ciascuno per le proprie funzioni.

1. IL COLLEGIO SINDACALE IN ITALIA: EXCURSUS STORICO

Il Collegio sindacale è l'organo del modello tradizionale di *governance* delle società di capitali al quale è affidata la funzione di verifica del controllo interno ed esterno, ricoprendo la funzione di vigilanza e svolgendo compiti di controllo sull'amministrazione.

Sin dalle sue origini le norme che regolano la funzione del Collegio sindacale sono state frutto di applicazioni pratiche attuate in sede di statuti societari, più che di una evoluzione certa, precisa e costante da parte del legislatore.

Con la promulgazione del Codice di Commercio del 1882 si istituiva un organo che vigilasse sull'atto costitutivo e sullo statuto, affinché tale attività non fosse devoluta esclusivamente agli amministratori della società; ciò nell'interesse della società, dei soci stessi e dei terzi.

Nella originaria formulazione del Collegio sindacale si aspirava a due "forze" (amministrazione e controllo), che convergessero con proprie competenze, al fine ultimo di conseguire il maggior vantaggio sociale possibile.

L'art. 2403 c.c. recita che "il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'art. 2409-bis, terzo comma."

In definitiva la funzione propria è quella della tutela dell'interesse dei terzi e dei soci, attraverso il monitoraggio della legittimità delle scelte gestionali degli amministratori, in quanto i soci non possono partecipare direttamente alla gestione unitamente agli amministratori, avendo il diritto di ricevere il bilancio annuale e la relazione degli amministratori da sottoporre ad approvazione.

A tal proposito, comunque, i soci possono attivarsi mediante *l'art. 2476, comma 2 c.c.* avendo diritto di consultare i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione anche tramite professionisti di loro fiducia. Il Collegio sindacale, in definitiva, è l'organo preposto a garantire la trasparenza della gestione societaria.

Dal 1942 ad oggi, la disciplina ha subito profonde modifiche al fine di rendere più efficace la relativa attività di vigilanza. La riforma del 1974 ha introdotto per le società quotate, un controllo contabile esterno da parte di una società di revisione, dando però vita ad una

sovrapposizione di funzioni col collegio sindacale che si è rilevata scarsamente funzionale.

Il D.Lgs. 27.1.1992 n. 88 che, fra l'altro, ha istituito l'apposito registro dei revisori legali ha parzialmente modificato la disciplina del codice. Anche la riforma del 1998 ha modificato la disciplina del collegio sindacale delle società con azioni quotate e, in particolare, ha affrancato tale organo dalle funzioni di controllo contabile, affidate ora alle società di revisione. Con la riforma del diritto Societario del 2003 anche nelle altre S.p.A. il controllo contabile è stato sottratto al collegio sindacale ed è stato attribuito ad un revisore contabile o una società di revisione.¹

La riforma del diritto Societario: sviluppo dello scenario.

Prima della riforma del diritto societario del 1993 "Riforma Vietti", il compito fondamentale del Collegio sindacale era quello di controllare, ai sensi del vecchio articolo 2403 c.c., l'amministrazione della società, inclusa la contabilità e tutta l'attività sociale e in particolare, la disciplina codicistica attribuiva notevoli rilievi ai profili contabili del controllo, dovendo il Collegio sindacale accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio alle risultanze contabili, controllare l'osservanza delle norme stabilite per la valutazione del patrimonio sociale, nonché compiere atti di ispezione e controllo, e chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari e, infine, riportare sul libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale gli accertamenti eseguiti².

Ciò viene evidenziato, con convinzione, dal Professore Paolo Moretti che appunto afferma "*In sostanza, il controllo sindacale sulle società era un controllo di sola legittimità e non si estendeva al controllo di merito della gestione, cioè all'opportunità delle strategie e delle singole scelte operate dagli amministratori.*"

La riforma del diritto societario (decreto legislativo 17 gennaio 2003, n.6) "Riforma Vietti" trova la sua origine nel decreto legislativo 58 del 24 febbraio 1998 in cui, in un unico corpus normativo riguardante lo statuto, si è cercato di tutelare i soci con quote minoritarie del capitale sociale. Una volta approvato tale decreto legislativo 58/1998 il Governo continuò l'iter normativo della riforma del diritto societario interessandosi a società, che pur non di grandi dimensioni, avevano un capitale detenuto da un certo numero di risparmiatori. Con l'occasione si studiarono anche alcune tipologie di regimi organizzativi in base alla tipologia delle varie società.

Si giunse così all'emanazione di una legge delega formulata dalla Commissione Mirone⁴ che sfociò nella

¹ *Appunti di giurisprudenza, idem sito web, <http://www.appuntigiurisprudenza.it/diritto-commerciale/il-collegio-sindacale-campobassino.html>, (Accesso 16/10/2020).*

² P. Moretti, "Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", Maggioli Editore, ottobre 2020, p.179

³ P. Moretti, "Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", Maggioli Editore, ottobre 2020, p.179-180

⁴ Cfr. Ministero della Giustizia, *La Commissione è stata istituita con decreto 24 luglio 1998 con termine fino al 31 marzo 1999 per l'elaborazione di uno schema di legge delega per la riforma del diritto societario (24 luglio 1998) – Scheda di sintesi (15 Febbraio 2000),*

legge delega del 3 ottobre 2001, n.366; dalla medesima vennero fuori le norme delegate riguardanti diversi settori, quali quello penalistico, inerente gli illeciti penali ed amministrativi per il diritto societario.

Il decreto legislativo n.6 di conseguenza ha modificato notevolmente il libro V del Codice civile con particolare riferimento alle società di capitali e alle società mutualistiche, possiamo quindi evidenziare che lo scopo essenziale della riforma del 2003 è stato quello della semplificazione della disciplina delle società di capitali, in particolare:

- per le S.p.A. la possibilità della costituzione anche in forma unipersonale; la tutela dei soci risulta maggiormente garantita con l'introduzione delle obbligazioni del risarcimento del danno; l'organo amministrativo acquista poteri che prima erano esclusivi dell'assemblea dei soci e ancora si potrà dotare di strumenti finanziari diversi.
- per le S.r.l. la possibilità di conferimenti non solo in denaro ma anche di beni in natura; il diritto di recesso maggiormente tutelato; la possibilità di emettere titoli di debito e quindi, grazie a questa maggiore flessibilità per la ricerca di finanziamenti, potrà essere più attraente come scelta di modello tipico di costituzione.
- per le società Cooperative che possono essere definite "società a capitale variabile con scopo mutualistico", tutelando i soci con il così detto principio della "porta aperta" e "una testa un voto", evidenziando rispetto alle società di capitali l'esigenza dello scambio mutualistico, distinguendo, a tal fine, le cooperative a "mutualità prevalente" dalle cooperative "diverse". In ultimo si conferma l'importanza della "autonomia statutaria": se sono coinvolti solo gli interessi dei soci viene lasciato ampio spazio nella scelta delle varie opzioni della redazione degli articoli statutari, ad esempio in tema di amministrazione e controllo.

Parallelamente però, il legislatore con le norme generali sancisce la diretta responsabilità della capogruppo nei confronti dei soci delle controllate, quando viene violato il principio della corretta amministrazione.

Prima di passare al successivo paragrafo che meglio chiarisce caratteristiche e modalità di funzionamento dei sistemi di Amministrazione e Controllo applicabili, si ritiene utile sottolineare come prima della riforma del diritto societario, il collegio sindacale era organo obbligatorio nelle grandi aziende; con la riforma sono stati introdotti il sistema dualistico e monistico, di cui più avanti verranno messe in luce le caratteristiche, che definiscono una diversa configurazione delle funzioni di vigilanza e controllo.

La logica sottostante alla riforma era quindi quella di equiparare le norme relative al sistema di amministrazione e controllo dell'Italia agli altri stati Europei; conseguentemente, confrontando il sistema

tradizionale italiano, che prevedeva l'istituzione del Collegio sindacale, con le particolarità della riforma del sistema dualistico che avrebbe provocato un notevole impatto, sia sul controllo societario che sulla *governance*.

Difatti, con l'attuazione dei nuovi sistemi, la funzione del Collegio sindacale veniva notevolmente ridimensionata, se non addirittura elisa. Dopo un travagliato percorso attuativo, pur prevedendo la possibilità di strutturare sistemi di amministrazione e controllo di tipo dualistico e monistico, il sistema tradizionale caratterizzato dalla presenza del Collegio Sindacale, è risultato il modello più apprezzato nonostante questa scelta risulti essere, per così dire, mediata. Ciò in quanto il sistema tradizionale è un'aggiunta al sistema dualistico in cui la *governance* prevede che l'organo di controllo sia un componente del consiglio stesso. Inoltre, l'attuale disciplina del Collegio sindacale in Italia, implica che tale organo è contemporaneamente considerato organo interno ed organo esterno, come nel prosieguo della seguente trattazione sarà evidenziato.

Sistema di Amministrazione e controllo tradizionale, monistico e dualistico: composizione e ruolo

Secondo una prima definizione, la "*governance*" la si può intendere come l'unione di regole, principi e relazioni che vanno a definire gli obiettivi e le azioni da perseguire per realizzare un'efficiente gestione dell'impresa.

I responsabili delle attività di *governance* sono identificati nella persona o nelle persone cui è affidato il compito della supervisione della direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa.

Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. La direzione aziendale in senso lato è identificata nella persona o nelle persone con responsabilità per la gestione dell'attività di impresa.⁵

La riforma del diritto societario del 2003 ha istituito rilevanti modifiche anche in ambito di *corporate governance*, infatti, dal 17 gennaio 2003 con il D. Lgs. n°6, la legge riconosce alle società la possibilità di basare la struttura societaria su tre diversi sistemi, che l'art. 2380 c.c. definisce "Dell'amministrazione e del controllo", detti anche modelli di *governance*.

Il sistema vigente in Italia permette di poter scegliere tra i sistemi sopra evidenziati, ma attualmente quello preferito dalle società di capitali rimane il sistema ordinario ovvero quello tradizionale, tipico sistema dove è possibile ritrovare la netta separazione tra la proprietà ed il controllo.

Difatti, le funzioni di gestione sono attribuite al consiglio di Amministrazione o all'amministratore unico, mentre le funzioni di supervisione, compresa la

https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_12_1.wp?facetNode_1=4_49&previousPage=mg_14_7&contentId=SPS73330 (17/10/2020).

⁵ AA.VV., *Revisione legale dei conti*, IPSOA, 20 Maggio 2019, p. 436.

vigilanza del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria, sono attribuite al Collegio sindacale o, per le sole S.r.l., al sindaco unico nelle circostanze previste dall'art. 2477, c.c.

Il Collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.⁶ (dell'art. 2403 c.c.)

Ai sensi dell'art. 2400 co. 1 c.c., nelle società per azioni con sistema organizzativo tradizionale i sindaci sono nominati:

- per la prima volta nell'atto costitutivo;
- successivamente, con delibera dell'assemblea ordinaria.⁷

Vi sono due eccezioni: per le società che emettono strumenti finanziari partecipativi, lo statuto può riservare la nomina di uno dei componenti del collegio sindacale ai possessori di detti strumenti. (art. 2351 c.c.).

Nelle società per azioni "chiuse" a partecipazione statale o di enti pubblici lo statuto può riservare all'azionista pubblico la nomina di un numero di sindaci proporzionale alla partecipazione al capitale sociale. (dell'art. 2449 c.c.)

A differenza della nomina del primo Collegio sindacale al momento della costituzione di una S.p.A, la nomina da parte dell'assemblea avviene in particolare nel caso di cessazione dell'organo per "naturale" scadenza del termine di durata dell'incarico, con possibilità, per l'assemblea, di rinnovare la nomina al Collegio uscente ovvero provvedere alla sostituzione totale o parziale dei suoi membri; o altresì quando l'assemblea nomina uno o più sindaci separatamente a seguito della cessazione anticipata di singoli componenti per il reintegro del Collegio.

Si fa presente che il Codice civile non prevede l'espressa accettazione dell'incarico da parte del sindaco designato; tuttavia, l'accettazione viene evidenziata in via indiretta in quanto, secondo l'art. 2400 co. 4, c.c. i sindaci al momento della nomina e prima dell'accettazione dell'incarico devono rendere noto all'assemblea gli incarichi di amministrazione e di controllo da essi ricoperti in altre società, dando quindi per scontato che l'accettazione costituisca un atto dovuto ed indispensabile.

Se l'impresa, per espressa scelta statutaria opta per il sistema monistico disciplinato dall'art. 2409 *sexiesdecies* e seguenti, di ispirazione anglosassone, prevede che: sia la funzione di gestione che la funzione di vigilanza fanno capo al consiglio di amministrazione, con responsabilità complessiva della funzione di gestione,

all'interno del quale è costituito, con responsabilità della funzione di supervisione, il comitato per il controllo sulla gestione. A quest'ultimo sono attribuite le stesse responsabilità in capo al collegio sindacale in una struttura societaria basata sul modello tradizionale.⁸

"Questo sistema parte dall'idea che il potere non sta nella stanza degli elettori del Consiglio di amministrazione ma nella struttura di impresa che non ha in Consiglio tutti i soggetti che la interpretano, ma nel Consiglio trova solo il vertice." (P. Moretti)

Al consiglio di amministrazione spetta la gestione dell'impresa ed il Codice civile, negli articoli inerenti il sistema monistico, non indica il numero dei componenti del consiglio di amministrazione rimandando tale determinazione all'articolo 2380 bis, il quale stabilisce al comma 4 che, *"Se lo statuto non stabilisce il numero degli amministratori, ma ne indica solamente un numero massimo e minimo, la determinazione spetta all'assemblea."*

Per i membri del consiglio di amministrazione almeno un terzo di essi deve essere in possesso: dei requisiti di indipendenza stabiliti per i sindaci, o ancora dei requisiti stabiliti nello statuto societario o previsti da codici di comportamento redatti da associazioni di categorie o da società di gestione di mercati regolamentati.

Per quanto concerne il Comitato per il controllo sulla gestione l'art. 2409 *octiesdecies* disciplina il numero dei componenti, i quali sono nominati dal consiglio di amministrazione se non diversamente disposti dallo statuto societario, e per quanto riguarda il numero si rimanda alle stesse considerazioni inerenti il consiglio di amministrazione ossia all'art. 2380 bis c.c., salvo il caso in cui il numero dei componenti non può essere inferiore a tre nelle società che fanno ricorso al capitale di rischio.

Come nel comitato di sorveglianza del sistema dualistico, anche nel sistema monistico almeno uno dei componenti del comitato per il controllo sulla gestione deve essere scelto tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro.

L'analogia dei compiti con il collegio sindacale risiede nella attività di vigilanza sulla adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno, e del sistema amministrativo e contabile, nonché sulla sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione.

Mentre il collegio sindacale rappresenta un organo autonomo, il comitato svolge compiti che gli vengono affidati dal consiglio di amministrazione soprattutto con riguardo al rapporto che lo stesso organo intrattiene con il collegio sindacale.

⁶ *Ibidem*.

⁷ *AA.VV., Guida impresa e società, EUTEKNE S.p.A., 2019, p. 275.*

⁸ *AA.VV., Revisione legale dei conti, IPSOA, 20 maggio 2019, p. 436*

⁹ *P. Moretti, "Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", ottobre 2020, p. 54*

Al comitato per il controllo sulla gestione si applicano gli articoli del codice previsti sulle modalità di funzionamento del collegio sindacale; in particolare gli articoli 2404, primo, terzo e quarto comma¹⁰, 2405¹¹, primo comma e 2408¹².

Differenza sostanziale con il collegio sindacale è che i membri del comitato per il controllo sulla gestione, contrariamente a quanto avviene per i sindaci del sistema tradizionale, non decadono dal loro ufficio se, senza giustificato motivo, non partecipano durante un esercizio sociale a due riunioni del collegio o delle assemblee dei soci o del consiglio di amministrazione.

Come possiamo notare, la caratteristica di questo sistema è che l'amministrazione della società ed il controllo convergono in un unico organo, questo per agevolare il flusso di informazioni e per accrescerne la trasparenza.

Nel caso l'impresa abbia adottato il sistema dualistico, di tradizione tedesca, la cui idea è quella di avere la struttura dell'amministrazione suddivisa in due organi, le funzioni di gestione sono affidate al consiglio di gestione mentre la responsabilità di vigilanza è demandata al consiglio di sorveglianza a cui sono attribuite le stesse responsabilità previste in capo al collegio sindacale in una struttura societaria basata sul modello tradizionale¹³.

Il sistema dualistico è rubricato nel libro V - Del lavoro del Codice civile ed interessa gli articoli dal 2409 *octies* - 2409 *quinquiesdecies*, ove al consiglio di gestione costituito da un numero di componenti, anche non soci, non inferiori a due spetta esclusivamente la gestione dell'impresa compiendo le operazioni per attuare l'oggetto sociale delegando i propri poteri anche ad uno o più dei componenti.

La nomina dei propri componenti spetta al consiglio di sorveglianza secondo il numero stabilito nello statuto, dopo che i primi sono nominati nell'atto costitutivo.

Il consiglio di sorveglianza, se non diversamente stabilito nello statuto, si compone di un numero di componenti anche non soci, non inferiore a tre. I primi sono nominati nell'atto costitutivo e successivamente sono nominati dall'assemblea dei soci.

Secondo l'art. 2409 *duodecies* co. 3, c.c., "i componenti del consiglio di sorveglianza restano in carica per tre esercizi e scadono alla data della successiva assemblea prevista dal secondo comma dell'art. 2364-bis. La cessazione per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui il consiglio di sorveglianza è stato

ricostituito". Inoltre, almeno un revisore legale iscritto nell'apposito registro deve essere componente effettivo del consiglio di sorveglianza.

Di seguito possiamo effettuare una disamina sulle analogie e differenze con i compiti del Collegio sindacale previsto dal sistema tradizionale; analogamente ai poteri del Collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza promuove l'esercizio dell'azione di responsabilità nei confronti dei componenti del consiglio di gestione (lettera d dell'art. 2409 *terdecies* c.c.); ed ancora, riferiscono almeno una volta all'anno all'assemblea sull'attività di vigilanza svolta, sulle omissioni e sui fatti censurabili; il collegio sindacale tale analogia la esplica in relazione alla propria relazione sul bilancio di esercizio annuale.

Inoltre, mentre i componenti del consiglio di sorveglianza devono partecipare alle assemblee ma possono assistere alle adunanze del consiglio di gestione, il collegio sindacale deve essere presente sia alle assemblee che alle adunanze dell'organo amministrativo.

Ed ancora, mentre il consiglio di sorveglianza approva il bilancio di esercizio annuale ed eventualmente il bilancio consolidato, il collegio sindacale ha l'obbligo unico della presenza alla adunanza di delibera.

In ultimo, per quanto concerne il controllo legale dei conti il collegio sindacale può, in seno alle proprie funzioni, accorpate anche la revisione legale mentre nel sistema dualistico la revisione legale dei conti è esercitata o da un revisore legale, o da una società di revisione legale iscritta nell'apposito registro.

In sintesi, si può affermare che con il sistema dualistico si attua una vera e propria separazione tra i soci (che rappresentano la proprietà della società e sui quali incombe in definitiva il rischio d'impresa) e il potere gestorio (ovverosia gli organi che gestiscono l'attività di impresa¹⁴).

Dal momento che questi due sistemi escludevano il Collegio sindacale come organo di controllo, per completezza di informazione si ritiene interessante riportare un avvenimento che si manifestò nel 2009 a pochi anni dall'introduzione e successivo sviluppo della riforma del diritto Societario.

Si riporta integralmente il comunicato stampa del primo Congresso nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del 2009, che ha ad oggetto "Il Collegio sindacale modello da esportare all'Estero." "Siciliotti risponde al banchiere Costamagna. *"Altro che*

¹⁰ Art. 2404: co. 1 "il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni. La riunione può svolgersi, se lo statuto lo consente indicandone le modalità, anche con mezzi di telecomunicazione".

Co. 2 "Delle riunioni del collegio deve redigersi il verbale che viene trascritto nel libro previsto dall'art. 2421 primo comma n. 5) e sottoscritto dagli amministratori."

Co.3 "Il collegio sindacale è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei sindaci e delibera a maggioranza assoluta dei presenti. Il sindaco dissenziente ha diritto di fare iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso."

¹¹ Art. 2405 co. 1 "I sindaci devono assistere alle adunanze del consiglio di amministrazione, alle assemblee e alle riunioni del comitato esecutivo."

¹² Art. 2408: "Ogni socio può denunciare i fatti che ritiene censurabili al collegio sindacale, il quale deve tener conto della denuncia nella relazione all'assemblea. (...)"

¹³ AA.VV., *Revisione legale dei conti, IPSOA, 20 maggio 2019, p. 436*

¹⁴ P. Moretti, "organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", 30 ottobre 2020, p. 59

organismo inutile, la crisi ha palesato l'inefficacia dei modelli di governance anglosassoni". Alle 15 il via al Lingotto di Torino al Congresso nazionale della categoria Torino, 11 marzo 2009 – "Un intervento paradossale, se non fosse preoccupante". È il commento di Claudio Siciliotti, Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, alle dichiarazioni rilasciate dal banchiere Claudio Costamagna in materia di governance societaria, a margine di un convegno tenutosi nei giorni scorsi a Milano".

Alcune testate economiche riportano infatti oggi le dichiarazioni con le quali il banchiere rigettava le ipotesi di introduzione di tetti per gli stipendi dei manager e invitata ad abolire il collegio sindacale, in quanto inutile e foriero di rallentare i lavori del consiglio di amministrazione.

"Evidentemente alcuni non si vogliono rendere conto che la crisi finanziaria, esplosa negli Stati Uniti e propagatasi poi per tutto il mondo, ha palesato come i modelli di governance societaria di derivazione anglosassone sono tutto tranne che più efficaci del nostro" afferma Siciliotti da Torino, ove proprio oggi, alle 15, si inaugura la tre giorni del primo congresso nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, tra i cui temi principali si annovera anche un focus sull'informativa finanziaria e la governance societaria. "*Persino lo statunitense Joseph Stiglitz, premio Nobel per l'economia per il 2001 – sottolinea Siciliotti -, ha recentemente affermato di ritenere assai interessante il modello di governance italiano, basato sulla presenza di un organo interno di controllo, composto da tecnici e non da manager, i cui membri partecipano alle riunioni degli organi direttivi dell'impresa, assistendo quindi in presa diretta ai processi di formazione delle decisioni, laddove invece il revisore esterno arriva a cose ormai fatte e può soltanto certificare ciò che è già avvenuto".*

"Dopo essere stato considerato per anni una sorta di anomalia italiana – osserva Siciliotti -, da parte di chi lo vede come un intralcio a una maggiore e più disinvolta libertà d'azione dei consigli di amministrazione, come appunto emerge con chiarezza dalle parole che sono state attribuite dai giornali al banchiere Costamagna, il collegio sindacale è oggi un patrimonio di esperienza che l'Italia non deve soltanto rafforzare all'interno dei suoi confini nazionali, ma anche proporre con forza all'estero nelle competenti sedi internazionali".

"Mi pare evidente – conclude Siciliotti - che proprio dai settori che forse meno di altri sono estranei all'attuale crisi economica vi siano ancora delle difficoltà ad adattarsi ai cambiamenti che questo drammatico evento dovrebbe invece imporre anche nel modo di ragionare" conclude Siciliotti."

¹⁵ AA.VV., Guida impresa e società, EUTEKNE S.p.A., 2019, p. 310.

2. DISCIPLINA NORMATIVA ATTUALE DEL COLLEGIO SINDACALE

Requisiti, composizione e funzionamento

Come abbiamo evidenziato nel capitolo precedente, l'esigenza da cui scaturisce la presenza di un Organo di controllo interno è data dal fatto che la gestione della società e la proprietà stessa spesso fanno capo a soggetti diversi, che posseggono interessi discordi e spesso in contrasto tra loro; di conseguenza uno dei propositi del collegio è di stabilizzare la relazione tra proprietà e controllo e tutelare l'interesse dei soci e dei terzi, specialmente nelle società ove i soci siano diversi e non componenti della stessa famiglia.

Al Collegio è affidato il controllo sulla gestione dall'art. 2403 del c.c.; la sua finalità è di "*vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'art. 2409-bis, terzo comma.*".

Il collegio sindacale è l'organo di *governance* del modello tradizionale, il Codice civile prevede requisiti di professionalità differenziati rispetto alle funzioni svolte dal Collegio sindacale e, in particolare, qualora venga demandato a tale organo anche l'espletamento della revisione legale dei conti (art. 2397 co. 2 c.c.). In presenza dell'incarico di revisione legale tutti i membri devono essere iscritti nel registro dei revisori legali.

In caso contrario invece, almeno un membro effettivo e uno supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. Gli altri membri, se non iscritti nel registro, devono essere scelti fra:

- gli iscritti nella sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nell'albo degli avvocati, nell'albo dei consulenti del lavoro;
- i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.

Ulteriori requisiti di professionalità possono essere stabiliti:

- da leggi speciali regolanti specifici settori di attività;
- dallo statuto.¹⁵

Al riguardo è da sottolineare che la cancellazione dagli albi professionali è causa di decadenza immediata dall'ufficio di sindaco. Inoltre, sempre in merito ai requisiti, il Sindaco/Revisore deve possedere una professionalità "contabile" per poter svolgere l'incarico con la dovuta competenza e conoscenza delle regole contabili, anche ai fini della corretta formazione del bilancio di esercizio¹⁶.

¹⁶ Cfr: Fondazione Accademia Romana di Ragioneria Giorgio di Giulomaria, nota operativa N2/2020 "L'organo di controllo (Sindaci e Revisori) nelle società ed enti: obbligo di nomina, funzioni e responsabilità" p.2

La composizione di esso è disciplinata dall'art. 2397 del c.c. che dispone "Il collegio sindacale si compone di tre o cinque membri effettivi, soci o non soci. Devono inoltre essere nominati due sindaci supplenti."

Con riguardo alla nomina del presidente del collegio sindacale, tale compito è assolto dall'assemblea dei soci, qualificando il ruolo del presidente come riferimento e coordinamento dell'organo di controllo. Nonostante l'importanza del ruolo svolto, la legge non prevede una specifica disciplina per la nomina del presidente del collegio sindacale che è rimessa alla libera determinazione dell'assemblea dei soci¹⁷, come sancito dall'art. 2398 c.c..

Per quanto concerne i poteri del presidente, il legislatore non li ha espressamente disciplinati, nel concreto la sua attività consiste in atti di organizzazione, coordinamento ed impulso dell'attività del collegio, oltre che di rappresentanza dell'organo, pur non avendo compiti diversi ed attribuzioni prevalenti rispetto agli altri membri. Generalmente, le comunicazioni da parte della società vengono inoltrate direttamente al presidente, salvo che il collegio stesso decida diversamente.

Nonostante, nella prassi, è generalmente il presidente ad intrattenere rapporti diretti con la direzione e con i responsabili della *governance*, per quanto concerne "l'attività di revisione" il collegio può prevedere anche una diversa articolazione dei compiti affidando ad esempio, ad un componente, il coordinamento dell'attività di revisione; questa attività, comunque, sarà sempre oggetto di riesame collegiale. Per attuare ciò il presidente comunica alla direzione il nominativo del sindaco designato all'attività di revisione, in quanto questi sarà il destinatario della corrispondenza trasmessa da parte della direzione. Una volta esaminata questa corrispondenza, se emergono criticità, il sindaco revisore ne dà comunicazione al collegio sindacale.

In particolare, il libro dei verbali del collegio sindacale¹⁸, se tenuto fuori dalla sede della società, è custodito dal presidente. Le comunicazioni con il Consiglio di Amministrazione nella ordinaria amministrazione generalmente vengono firmate dal solo presidente.

Per completezza di informazioni, qualora al collegio sindacale venga affidata anche l'attività di revisione legale, tale funzione viene svolta in modo collegiale e non è rimessa ai singoli componenti. L'organizzazione del lavoro di revisione dipende quindi dall'autonomia operativa dell'intero organo; ciò comporta che, eventuali attività espletate dai singoli sindaci o da dipendenti o ausiliari del collegio, vengono sempre

organizzate ed assoggettate a riesame da parte dall'intero organo.

Per quanto concerne il funzionamento dell'organo di vigilanza, i principi relativi alla norma di comportamento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili prevedono che: "Il collegio ha piena autonomia nell'organizzazione del proprio funzionamento e nello svolgimento delle proprie attività. Si riunisce con cadenza periodica. I sindaci operano di norma collegialmente. I sindaci, una volta cessati dall'incarico, prestano la massima collaborazione ai nuovi sindaci in carica, fornendo loro le informazioni e la documentazione eventualmente richieste."

Da qui emerge che la funzione di vigilanza è attribuita in capo all'intero collegio sindacale e non ai singoli membri componenti, anche nei casi in cui i sindaci si trovino a esercitare i loro poteri in via individuale.

Come già detto, il presidente ha funzione di impulso dell'organizzazione del collegio, provvedendo alla tempestiva convocazione dei sindaci affinché essi possano prendere parte delle riunioni dello stesso, eccetto che le date delle riunioni siano state concordate con opportuno anticipo; inoltre, se non è stabilito diversamente, le comunicazioni indirizzate al collegio vengono inviate solitamente al presidente che le trasmetterà successivamente ai componenti.

L'art. 2404 co. 1, c.c., recita che "il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni. La riunione può svolgersi, se lo statuto lo consente indicandone le modalità, con mezzi di telecomunicazione." I principi di comportamento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili evidenziano che tale termine di riunione non è accompagnato da alcuna sanzione, assumendo carattere meramente indicativo.

In sede di pianificazione della propria attività, è utile che il collegio sindacale provveda a prestabilire un calendario delle riunioni e degli incontri che intende svolgere, fissandone in linea di massima il contenuto¹⁹.

Il *quorum* costitutivo del collegio sindacale richiede la presenza della maggioranza dei sindaci con delibera a maggioranza assoluta dei presenti; in caso di sindaco dissenziente per le deliberazioni assunte dal collegio a maggioranza, questi ha il diritto di fare iscrivere a verbale, indicandone i relativi motivi, il proprio dissenso.

Nel caso in cui vi sia l'eventualità che un sindaco non possa prendere parte a una riunione del collegio, potrà prendere visione del relativo verbale e delle deliberazioni assunte²⁰.

¹⁷ AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p. 4.

¹⁸ Il libro dei verbali del collegio sindacale contiene i verbali redatti per ogni riunione e contiene le attività svolte nello specifico, riportando quindi tutte le adunanze e le deliberazioni svolte.

¹⁹ AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p. 31

²⁰ In merito, si ricorda il co. 2 dell'art. 2404 c.c., che recita "il sindaco che, senza giustificato motivo, non partecipa durante un esercizio sociale a due riunioni del collegio decade dall'ufficio."

Particolare attenzione viene data dal Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili riguardo agli scambi di informazioni fra l'organo in carica e il successivo entrante in caso di sostituzione dell'intero Collegio sindacale; la norma 2.1 dei principi relativi alle norme di comportamento prevede appunto che *"Il collegio sindacale, dopo la nomina, può prendere contatto con il precedente collegio, normalmente in persona del suo presidente, al fine di ottenere le informazioni ritenute utili allo svolgimento dell'incarico. I sindaci cessati dalla carica, agevolano l'acquisizione di tali informazioni fornendo la più ampia collaborazione al nuovo collegio. I sindaci cessati dall'incarico forniscono ai nuovi sindaci le informazioni acquisite e illustrano le esperienze maturate in relazione ai controlli effettuati nel corso del loro incarico."*

Principi relativi alla norma di comportamento: i doveri del collegio sindacale

Introducendo l'argomento riguardante i doveri e i compiti dell'Organo di controllo, è opportuno precisare che le norme stabilite dal Codice civile che disciplinano le funzioni del Collegio sindacale si attuano, sia nell'ipotesi in cui la composizione dell'organo è collegiale (Collegio sindacale), sia nel caso in cui risulta non collegiale (Sindaco unico). Andiamo ad approfondire le tipologie di doveri che sono in capo al Collegio sindacale.

L'attività di vigilanza del collegio sindacale è effettuata sulla base della diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico che determina un'obbligazione di mezzi e non di risultato, inoltre l'attività di vigilanza è effettuata tenendo conto delle dimensioni, della complessità e di altre caratteristiche, anche organizzative specifiche della società²¹.

Il collegio sindacale per potere esercitare l'attività di vigilanza deve reperire e acquisire le informazioni necessarie e per farlo partecipa alle riunioni degli organi sociali, scambia le informazioni con gli amministratori, richiede informazioni ai soggetti preposti al controllo interno, scambia informazioni con l'incaricato della revisione legale e inoltre espleta operazioni di ispezione e controllo. Basandosi sulle informazioni acquisite, il collegio sindacale pianifica la propria attività di vigilanza tenendo conto, per tutta la durata del suo incarico, dei rischi rilevanti.

Al riguardo, la corte di Cassazione, con sentenza n.12081 del 2013, ha ritenuto che il compito del collegio sindacale è quello di effettuare *"un controllo di legalità non puramente formale ma esteso al contenuto sostanziale dell'attività sociale e dell'azione degli amministratori allo*

*scopo di verificare che le scelte discrezionali non travalichino i limiti della buona amministrazione"*²².

L'attività di vigilanza è finalizzata a valutare l'adeguatezza del sistema di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei rischi aziendali in essere, nonché a verificare l'adeguata applicazione delle azioni correttive ritenute idonee per ridurre i rischi aziendali al livello ritenuto accettabile²³.

Per l'espletamento dei propri doveri di mandato i sindaci possono avvalersi di propri dipendenti ed ausiliari, secondo una precisa norma rappresentata dall'art. 2403 – bis co. 4, c.c.²⁴ ma, una caratteristica da evidenziare è che l'organo amministrativo può rifiutare agli anzidetti ausiliari e dipendenti dei sindaci l'accesso a informazioni riservate.

Il collegio sindacale ha una molteplicità di doveri che gli fanno capo; in *primis*, vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, che consiste nella verifica della conformità degli atti sociali e delle deliberazioni degli organi sociali, alle leggi e alle disposizioni statutarie. All'inizio e in sede di successive verifiche periodiche, il Collegio sindacale verifica che la struttura organizzativa e le procedure adottate internamente, siano adatte a garantire che la società agisca in conformità alle norme di legge e alle disposizioni dello statuto societario.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di possibili violazioni di legge o di statuto, il collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dal collegio non sufficienti, ovvero in caso di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate²⁵.

Il collegio sindacale vigila sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, verificando la conformità delle scelte di gestione e che gli amministratori siano in linea con l'obbligo di diligenza nell'espletamento del loro mandato; la vigilanza messa in atto dal collegio non consiste in un controllo di merito sul vantaggio e la convenienza delle scelte di gestione poste in atto dagli amministratori, ma riguarda unicamente gli aspetti di legittimità delle scelte stesse, ovvero che siano congruenti e compatibili con le risorse e il patrimonio di cui dispone la società e parimenti, con la verifica della consapevolezza, della rischiosità e degli effetti delle decisioni assunte nel procedimento decisionale degli amministratori.

²¹ AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p. 36

²² P. Moretti, "Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", Maggioli Editore, ottobre 2020, p. 181

²³ AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale

– Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p. 37

²⁴ L'Art. 2403 bis co. 4, c.c. recita che *"nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e controllo i sindaci sotto la propria responsabilità ed a proprie spese possono avvalersi di propri dipendenti ed ausiliari (...)"*

²⁵ *Ibidem*, p. 40.

A riguardo, in sostanza, i sindaci accertano con le informazioni acquisite che gli amministratori non compiano azioni estranee all'oggetto sociale, potenzialmente imprudenti o azzardate da poter pregiudicare l'integrità del patrimonio sociale o volte a modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto.

Nel caso in cui il collegio richieda chiarimenti agli amministratori sul loro operato, qualora riscontri criticità nel rispetto dei principi di corretta amministrazione e i medesimi non forniscano i chiarimenti richiesti a fronte dell'insufficienza delle informazioni fornite, segnala il loro operato all'assemblea dei soci. Nel caso in cui vi siano gravi irregolarità il collegio ha la facoltà di presentare la denuncia al Tribunale, ed anche qualora l'assemblea non provveda, a richiedere la riduzione d'ufficio del capitale sociale quando si trovi in caso di perdita.

Infine, come esplicito nei paragrafi precedenti, il collegio sindacale riepiloga le conclusioni tratte dall'attività di vigilanza messa in atto, inserendole in un apposito paragrafo della relazione redatta che verrà proposta all'assemblea in sede di approvazione del bilancio d'esercizio.

Il collegio sindacale vigila sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo della società, all'inizio del suo mandato e nel corso dello stesso, sulle procedure che garantiscano che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità, presentando una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale.

Per la valutazione dell'assetto organizzativo esso si avvale anche delle informazioni acquisite dall'incaricato della revisione legale, considerando, in particolare, i rischi da quest'ultimo segnalati²⁶.

Il collegio sindacale vigila sull'adeguatezza del sistema di controllo interno, che può essere definito come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative adottate dall'impresa allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi²⁷, i seguenti obiettivi: gli obiettivi strategici per assicurare la conformità delle scelte e della salvaguardia del patrimonio aziendale; gli obiettivi operativi per garantire l'efficienza e l'efficacia delle attività operative aziendali; l'affidabilità dei dati, e gli obiettivi di conformità con riguardo alle leggi e i regolamenti in vigore.

²⁶ *AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p.44*

²⁷ *AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p.47*

Come recita l'art. 2403, co. 1, c.c., "*il collegio sindacale vigila sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile e sul suo concreto funzionamento.*", questa attività è finalizzata a emettere un giudizio sintetico sull'efficienza e la funzionalità del sistema, verificando che il sistema amministrativo-contabile sia idoneo a garantire che la rilevazione dei fatti di gestione sia attendibile e completa, assicurandone la completezza e correttezza dei dati economico-finanziari.

È utile evidenziare che il soggetto incaricato della revisione legale, offre un importante riferimento esterno e indipendente, con particolare riguardo agli aspetti di attendibilità del sistema informativo-contabile²⁸. Per questo motivo è appropriato che vi sia un'attività di scambio di dati e informazioni tra esso e il collegio sindacale per conseguire il fine di una corretta vigilanza.

Infine, qualora il collegio sindacale, tramite l'attività di vigilanza posta in essere, evidenzi dei rischi significativi di inadeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile, richiede all'organo amministrativo di adottare le azioni correttive idonee monitorandone la realizzazione nel corso dell'incarico. Avendo poi tratto le sue conclusioni le trascrive in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

Per quanto concerne la verifica inerente il bilancio annuale con l'emissione della propria relazione, si evidenzia la diversa peculiarità dell'attività svolta da tale organo rispetto alla relazione emessa dal Revisore legale o dalla società di revisione, naturalmente quando si è in presenza dei due separati organi; in caso contrario, ossia in presenza del collegio sindacale con la funzione pure della revisione legale dei conti, verrà redatta la "relazione unitaria."

Abbiamo già detto che in merito alla "area bilancio" il collegio sindacale vigila affinché le disposizioni del Codice civile relative alla sua formazione siano correttamente elaborate da parte degli amministratori. Si tratta di un controllo comunque complessivo e sintetico, che sia l'espressione della rispondenza di tale documento all'accadimento dei fatti di gestione intervenuti durante il trascorso esercizio e, contemporaneamente rappresenta l'espressione delle partecipazioni alle riunioni delle assemblee dei soci e degli organi sociali, nonché delle risultanze delle funzioni ispettive e di controllo.

Il compito del revisore legale invece ha un ambito più ristretto, ma più tecnico in senso "ragionieristico" del suo operato, difatti egli non partecipando direttamente

²⁸ *Il sistema amministrativo-contabile può definirsi come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di un'informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa." p.49*

Cfr. AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015, p. 50.

all'attività aziendale durante l'esercizio sociale, verifica la rispondenza dei dati contabili nel rispetto degli articoli del Codice civile relativi alla formazione e redazione del bilancio, dei principi contabili nazionali, e nel rispetto della normativa dei principi di revisione ISA Italia.

I poteri del Collegio sindacale o sindaco unico.

Nel capitolo precedente è stata trattata la moltitudine dei doveri del collegio sindacale e questi spesso sono accompagnati dai poteri che deve mettere in pratica durante tutto il suo mandato, è opportuno quindi chiarire quali sono i poteri in capo a quest'organo.

Introduciamo i poteri strumentali. Come già detto nei capitoli precedenti, il collegio sindacale, ai sensi dell'art. 2403 c.c., *“vigila sull'osservanza della legge e dello statuto; sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.”*

I poteri di ispezione e controllo prevedono che i sindaci, esercitando i poteri loro attribuiti dalla legge, procedono, anche individualmente, ad atti di ispezione e controllo avvalendosi, se del caso, di propri dipendenti ed ausiliari, anche se tali poteri di norma vengono esercitati in via collegiale²⁹.

Qualora un sindaco ritenesse comunque di procedere autonomamente ad atti di ispezione e controllo, è opportuno che di essi così come dei riscontri effettuati e dei risultati ottenuti, sia data tempestiva informazione scritta, anche attraverso specifico verbale, agli altri componenti. Si ritiene altresì opportuno che, in ragione dell'importanza che il collegio sindacale riveste nella circolazione dell'informazione, sia previsto un periodico confronto con altri organi di controllo eventualmente presenti. Gli atti di ispezione e controllo effettuati dal collegio sono oggetto di apposita verbalizzazione. Il verbale deve essere trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale e sottoscritto dagli intervenuti³⁰.

Il collegio sindacale ricopre un ruolo di estrema rilevanza nella circolazione e nella valutazione dell'informazione. Esso rappresenta il crocevia dei flussi informativi tra i diversi organi e le differenti funzioni sociali. Per questa ragione è fondamentale il confronto con gli altri soggetti che, per previsione statutaria o disposizione di legge, controllano il corretto funzionamento della società. Da ciò discende la necessità di un confronto periodico con questi ultimi. Tale scambio informativo appare meritevole di un'adeguata programmazione in sede di pianificazione dell'attività del collegio³¹. Nell'esercizio delle proprie funzioni, al sindaco unico sono applicabili gli stessi

poteri, doveri e responsabilità che la legge attribuisce al collegio sindacale.

Ai poteri strumentali del Collegio sindacale di cui abbiamo potuto prendere visione precedentemente, si aggiungono i poteri “reattivi” o “comminatori” ovvero i mezzi attuabili per fare opposizione a possibili situazioni critiche o informi, rilevate nell'ambito dell'attività di vigilanza. Vengono riportati di seguito:

il potere di convocare l'assemblea a seguito del riscontro di fatti censurabili. Ai sensi dell'art. 2406 co. 2 c.c., il Collegio sindacale può, previa comunicazione al presidente del Consiglio di amministrazione, convocare l'assemblea qualora, nell'espletamento del suo incarico, “ravvisi fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente la necessità di provvedere.”³².

Il potere-dovere di convocazione dell'assemblea dei soci è attribuito ai sindaci collegialmente sia come obbligo proprio, nelle situazioni in cui si riscontrino fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia l'urgente necessità di provvedere, per fornire ai soci un'adeguata informativa ed invitarli ad assumere le deliberazioni che consentano di rimuovere le irregolarità, sia come potere sostitutivo nei casi di inadempimento da parte dell'organo amministrativo.

Potere di impugnare le delibere assembleari e del Consiglio di Amministrazione. Secondo l'art. 2377 co. 2, c.c., *“le deliberazioni che non sono prese in conformità della legge o dello statuto possono essere impugnate dai soci assenti, dissenzienti od astenuti, dagli amministratori, dal consiglio di sorveglianza e dal collegio sindacale”*.

Potere di promuovere l'azione sociale di responsabilità. Come precisato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nei criteri applicativi della norma 6.4, con riferimento normativo all'Art. 2393 c.c., il collegio sindacale può esercitare l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori per i danni arrecati alla società. Il collegio può promuovere l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori quando, nell'esercizio dei propri poteri di vigilanza riscontri il compimento da parte degli amministratori, di gravi irregolarità nella gestione sociale che hanno cagionato ovvero continuano a cagionare un danno concreto alla società.

In particolare, è opportuno che l'azione sia tempestivamente promossa quando il suo eventuale ritardo possa aggravare le conseguenze degli eventi dannosi. La deliberazione per promuovere l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori è assunta a maggioranza dei due terzi del collegio.

È opportuno precisare che, l'azione di responsabilità sociale che viene perseguita successivamente ha la finalità di ripristinare il patrimonio sociale e pertanto,

²⁹ AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *“Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate”*, settembre 2015, p. 63

³⁰ *Ibidem*.

³¹ AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *“Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate”*, settembre 2015, *Ibidem*, p.64

³² AA.VV., *Guida impresa e società*, EUTEKNE S.p.A., 2019, p. 284

affinché possa essere esercitata, l'assemblea deve dare il consenso.

Responsabilità civili e penali dell'organo di controllo

La funzione del Collegio sindacale si esplica in tutte le direzioni sullo svolgimento in senso ampio dell'azione sociale, ed è generale e senza limiti, anche se al di là di quanto previsto in singole norme specifiche strumentali; ciò conseguentemente comporta un'assunzione di responsabilità per le funzioni e i doveri imposti dalla legge³³.

Il collegio sindacale può essere soggetto a una responsabilità civile e penale.

L'art. 2407 del Codice civile è il cardine della disciplina relativa alle responsabilità di detto organo, difatti recita che *"I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragioni del loro ufficio. Essi sono responsabili solidamente con gli amministratori per i fatti e le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica."*

Emerge subito una distinzione della responsabilità dei sindaci, che può essere divisa in "esclusiva" e "concorrente".

La responsabilità definita "esclusiva" emerge dalla conseguenza che, l'organo sociale ha degli obblighi peculiari che se non vengono correttamente o del tutto espletati concorrono alla così detta responsabilità esclusiva; essa trova il proprio riferimento nel secondo periodo dell'art. 2407 co. 1 c.c., che demarca sia il dovere dei sindaci di conservare il segreto sui fatti esaminati e sui documenti di cui hanno conoscenza, sia la responsabilità della verità delle loro attestazioni.

Come abbiamo potuto mettere in luce nei paragrafi precedenti, l'attività di vigilanza del collegio sindacale è un'obbligazione di mezzo e non di risultato, tale per cui l'organo stesso non può essere oggetto di azione per il mancato raggiungimento di un obiettivo, qualora egli abbia adempiuto il suo dovere in conformità del quadro normativo, ma risponderà nei confronti dei soci o dei creditori per le azioni mancate tipiche della sua responsabilità, che portino conseguenti danni ai soggetti ed all'integrità del patrimonio sociale.

Si rimarca quanto affermato dall'articolo 2407 del Codice civile che nonostante l'organo sia collegiale, la responsabilità viene trascritta con la singolarità degli stessi tale che non c'è alcun vincolo di solidarietà tra i sindaci che lo compongono, di conseguenza la responsabilità è in capo ai sindaci in via individuale e personale.

Con riguardo alla responsabilità "concorrente", ci si riferisce alla violazione del dovere di vigilanza sull'operato degli amministratori.

La medesima si configura quando i sindaci non hanno puntualmente adempiuto ai propri doveri di controllo, non impedendo la produzione di un danno che è conseguenza di inadempimenti degli amministratori. Essa trova il proprio fondamento normativo nell'art. 2407 co. 2 c.c. che recita *"Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica"*, detta anche *culpa in vigilando*, che si verifica quando i sindaci non hanno controllato l'operato degli amministratori con la diligenza loro richiesta.

Per configurare tale responsabilità, non occorre l'individuazione di specifici comportamenti dei medesimi, ma è sufficiente il non avere rilevato una macroscopica violazione degli amministratori³⁴, o, comunque, il non avere in alcun modo reagito, ponendo in essere ogni atto necessario all'assolvimento dell'incarico con diligenza, correttezza e buona fede, anche segnalando all'assemblea le irregolarità di gestione riscontrate o denunciando i fatti³⁵.

Affinché si realizzino i presupposti per imputare la responsabilità concorrente ai sindaci, è necessario che sussistano dei fatti certi, quali:

- la condotta illecita con conseguenti omissioni degli amministratori;
- l'omesso adempimento di un obbligo di controllo gravante sui sindaci come la responsabilità per la veridicità delle attestazioni;
- la mancata esecuzione degli obblighi di dirigenza.

In capo ai sindaci vi è anche la responsabilità in presenza dell'organo di revisione infatti *"anche laddove il controllo contabile sia svolto dal revisore legale, il collegio sindacale ha un potere di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto contabile adottato dalla società, ed ha poteri ispettivi così penetranti da eseguire anche le attività di competenza del revisore legale dei conti."* (P. Moretti).

Ed ancora, la responsabilità per mancata convocazione dell'assemblea: infatti, qualora l'organo amministrativo non abbia provveduto alla medesima convocazione, è compito dei sindaci provvedervi qualora ravvisino fatti censurabili e di rilevante gravità, di conseguenza in tutti quei casi in cui la convocazione è necessaria per impedire il produrre o l'aggravarsi di un danno, l'obbligo è in capo al Collegio sindacale e la mancata convocazione da parte degli stessi comporta una loro responsabilità.

Infine, possiamo quindi affermare che l'eventuale illecito imputabile ai sindaci, quale organo societario, è dato dall'inadempimento del contratto sociale e non da un diverso contratto d'opera: "La responsabilità dei

³³ P. Moretti, "Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", Maggioli Editore, ottobre 2020, p. 266

³⁵ AA.VV., Guida impresa e società, EUTEKNE S.p.A., 2019, p. 29

sindaci si fonda sull'inadempimento di mezzi, non di risultato". Pertanto, questa responsabilità è di natura contrattuale sia perché deriva da violazioni dei doveri funzionali che connotano il loro rapporto organico con la società, sia perché deve concorrere con quella degli amministratori, che è tipicamente contrattuale³⁶.

Avendo trattato la responsabilità civile del Collegio sindacale e dei sindaci stessi possiamo esaminare la parte riguardante gli illeciti penali.

La responsabilità penale è una responsabilità esclusivamente individuale (art. 27 comma 1 della Costituzione), pertanto è consentito e doveroso esprimere la possibilità del dissenso da parte del sindaco, laddove lo ritenga necessario³⁷.

Sappiamo ormai, che i sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico, di conseguenza hanno una responsabilità personale per le proprie azioni che consegue alla violazione dei doveri del proprio ufficio, dovendo esercitare il controllo di legalità, il controllo sul sistema organizzativo, amministrativo e contabile, il controllo sulla gestione ed il controllo contabile.

Dal punto di vista penale, i membri del Collegio sindacale, o il sindaco unico, sono chiamati in causa sia per i così detti reati propri, che possono essere commessi solamente da soggetti che rivestono particolari qualifiche, sia per i reati comuni, che vedono i sindaci coinvolti in illeciti commessi da altri soggetti (come gli amministratori).

I membri dell'organo di controllo possono incorrere in responsabilità per fatto "proprio" qualora si verifichino i seguenti reati:

- false comunicazioni sociali (art. 2621-2622 c.c.)
- corruzione tra privati (art. 2635 c.c.)
- ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche (art. 2368 c.c.)
- rilevazione di segreto professionale.

Non poca importanza hanno, tra i fatti che possono essere imputati ai sindaci, i fatti che determinano il reato di falso in bilancio; affinché possano essere incriminati di tale atto, devono verificarsi i presupposti del dolo.

I sindaci sono responsabili penalmente soltanto per i comportamenti criminosi messi in atto da loro stessi e non sono responsabili per quelli compiuti da altri soggetti, a meno che non abbiano contribuito alla predisposizione del bilancio falso, pertanto, anche nel

reato di false comunicazioni sociali i sindaci non sono generalmente responsabili.

I sindaci hanno la facoltà di esprimere il loro dissenso, pertanto, qualora nella loro relazione non evidenzino il loro dissenso riguardo alle valutazioni fatte dagli amministratori, sono responsabili di aver emesso false comunicazioni sociali; comunque, nonostante l'espressione del sindaco, gli amministratori possono presentare il bilancio all'assemblea che, nonostante sia a conoscenza del dissenso emesso può comunque decidere di approvarlo.

3. REVISORE UNICO E LA NUOVA LEGGE SULLA CRISI DI IMPRESA

L'attività di Revisione legale secondo il D.lgs. 39/2010

Il ruolo chiave della revisione legale è stato riconosciuto inizialmente tra l'Ottocento e il Novecento nei paesi di origine, ovvero in Inghilterra e successivamente negli Stati Uniti; entrambi avevano già colto l'importanza della figura professionale dell'*auditor* all'interno della realtà aziendale.

Per ben comprendere l'evoluzione della revisione legale in Italia bisogna innanzitutto fare riferimento alla disciplina comunitaria, la quale ha introdotto un notevole intervento di riforma con la direttiva 2014/56/UE che ha modificato la direttiva n.2006/43/CE. Contestualmente, il regolamento (UE) n. 537/14 ha introdotto specifiche caratteristiche inerenti la revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico. (EIP).

Da qui, la definizione di "revisione legale dei conti" comprende oltre la revisione dei bilanci di esercizio e dei bilanci consolidati, anche la volontaria attività di revisione richiesta dalle piccole imprese³⁸.

Si ritiene utile aggiungere che, in data 13 dicembre 2017, a seguito dello scandalo dei così detti *Panama Papers*³⁹ il parlamento Europeo in seduta plenaria ha approvato una raccomandazione che, fra l'altro, propone la revisione della direttiva 2014/56/UE con l'obiettivo di rendere ancora più stringenti i requisiti di indipendenza dei revisori, invitando alla redazione di una nuova proposta di legge sulla separazione delle attività di tipo contabile da quelle fiscali⁴⁰.

Con l'emanazione del D.lgs. 39/2010 l'Italia si è allineata agli standard Europei in materia di revisione contabile, con una riorganizzazione complessiva, accorpando tutte le disposizioni in materia anche quelle

³⁶ P. Moretti, "Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", Maggioli Editore, ottobre 2020, p. 268

³⁷ P. Moretti, "Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità", Maggioli Editore, ottobre 2020, p. 266

³⁸ AA.VV., *Revisione legale dei conti*, IPSOA, 20 Maggio 2019, p.3

³⁹ *Panama Papers* è il nome dato al dossier di 11,5 milioni di documenti emersi grazie a un'inchiesta giornalistica, la più grande fuga di notizie finanziarie della storia. L'inchiesta è stata svolta a livello internazionale da 378 giornalisti, appartenenti a testate di

diversi Paesi, associate nel "The International Consortium of Investigative Journalists" (ICIJ). Per l'Italia, il lavoro è stato svolto in esclusiva da "l'Espresso". L'inchiesta "Panama Papers" riguarda lo studio legale Mossack e Fonseca di Panama, una delle più grandi "fabbriche" al mondo di società offshore. FONTE: L'ESPRESSO, 5 aprile 2016.

⁴⁰ AA.VV., *Revisione legale dei conti*, IPSOA, 20 Maggio 2019, p.3

penali, contenendo una disciplina più rigorosa rispetto al passato per l'esercizio dell'attività.

Nel nuovo D.Lgs. 39/2010 sono confluite pure le disposizioni sulla revisione, sia delle società per azioni che delle società quotate, quindi è composto da un nucleo di norme comuni a tutti i tipi di società, con qualche particolarità inerente gli Enti di interesse pubblico.

Il Testo Unico sulla Revisione Legale (D.lgs. 39/2010) fa esplicito rimando ai principi di revisione ISA (Internazionali). Dal 2014 i principi ISA Italia sono obbligatori per tutti i tipi di revisione legale, indipendentemente dal soggetto che esegue la revisione legale dei conti.

Nel 2016 con il D.Lgs. 135/2016 è avvenuta un'importante modifica del decreto 39/2010 per quanto concerne lo svolgimento dell'attività di revisione legale, prevedendo l'obbligo formativo per tutti gli iscritti nel registro dei revisori legali.

L'attività di revisione legale dei conti è definita come *“la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del presente decreto o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione Europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro⁴¹”*.

Possiamo affermare quindi che l'attività di revisione legale è un complesso ordinato di verifiche, con l'obiettivo di esprimere un giudizio indipendente sull'attendibilità dell'informativa finanziaria contabile e sul bilancio di esercizio.

Analizzando gli aspetti generali ed operativi della revisione legale, le principali norme di riferimento del decreto sono i seguenti:

- art. 9 “deontologia e scetticismo professionale”;
- art.9-bis “riservatezza e segreto professionale”;
- art. 10 “indipendenza ed obiettività”;
- art. 10-bis “preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza” ;
- art. 10-ter “organizzazione interna”;
- art. 10-quater “organizzazione del lavoro” a cui si può aggiungere l'art. 15 del reg. 537/2014/ue inerente alla conservazione della documentazione;
- art. 17 “Indipendenza”.

L'attività del revisore legale, in base ai principi di revisione ISA, si esplicita nello svolgimento di attività al fine della valutazione del rischio dello specifico incarico, dell'impresa da revisionare e delle sue diverse aree di bilancio; questa è l'importante fase della analisi/valutazione del rischio, che una volta accuratamente definita, potrà individuare e definire le migliori procedure di verifica da applicare al caso in esame tra tutte le numerose possibili procedure. È

quindi di fondamentale importanza l'attività di pianificazione della revisione, che consiste nell'agevolare un approccio di revisione che sia allo stesso tempo efficace ed efficiente, tale da orientare le procedure verso le aree di attività critiche, cioè caratterizzate da un maggior rischio; tali procedure sono funzionali alla riduzione del rischio professionale di revisione a livelli sufficientemente accettabili.

Un'adeguata pianificazione è, quindi, finalizzata a definire un programma di lavoro centrato sui rischi di errori significativi di bilancio, che mira a ridurre il rischio di revisione a livelli accettabili. Nella professione della revisione legale tale processo è comunemente definito *“valutazione del rischio”* o *“risk assessment”* e la tipologia di approccio sottostante *“approccio basato sul rischio”* o *“risk based approach”*.

Il professionista, in definitiva, deve definire da sé le procedure più adatte, non può utilizzare programmi di lavoro standard, il tutto in base al proprio giudizio professionale ed in relazione alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui la stessa opera.

È palese, dunque, che ogni revisore debba, senza riserva alcuna, esplicitare i contenuti della deontologia professionale, attivare scientemente lo scetticismo professionale e la riservatezza sulle informazioni ricevute.

Questi concetti, se correttamente attivati, costituiscono l'“immagine” del revisore.

Riguardo la “deontologia professionale” concetto cardine è il principio dell'indipendenza; è, infatti, importante sottolineare che *“se il revisore non è indipendente, a nulla vale ciò che egli ha fatto o farà, perché non è credibile⁴²”*.

L'art. 9 del D.Lgs. 39/2010 definisce lo scetticismo professionale come *“un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta ad errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.”*; atteggiamento, questo, che va mantenuto nel corso dell'intero mandato e applicato soprattutto durante la revisione delle stime fornite dalla direzione, che riguardano: il *fair value*⁴³, riduzione di valore delle attività (*impairment*), gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento (*going concern*).

Avendo appurato che lo scopo di ogni revisione legale è quello di esprimere un giudizio indipendente sulla conformità del bilancio rispetto alle disposizioni e alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, chi revisiona un bilancio, si deve occupare sia degli aspetti di sostanza sia degli aspetti di forma. Da ciò discende che *“non ci si deve mai limitare a svolgere la revisione di ciò che risulta illustrato nella informativa contabile, ma occorre*

⁴¹ Art. 1, lettera m) del D.lgs. 27 gennaio 2010 n.39

⁴² R. Bauer, “La revisione legale tecniche e procedure”, Maggioli Editore p.137

⁴³ Secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS lo qualificano come il “corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili, in una transazione tra terzi indipendenti.”

*valutare anche ciò che avrebbe dovuto essere illustrato*⁴⁴.” Questa condizione ci fa capire quanto sia importante che il revisore riesca ad individuare anche situazioni non palesemente rappresentate negli accadimenti aziendali.

Per quanto riguarda la responsabilità del revisore nell'espletamento del proprio mandato, possiamo evidenziare una responsabilità civile, una responsabilità penale e una responsabilità amministrativa.

Per il primo tipo di responsabilità l'art. 15 del D.lgs. n. 39/2010 sancisce la responsabilità nei confronti della società che ha conferito l'incarico, dei suoi soci e dei terzi, per i danni causati dall'inadempimento ai propri doveri.

Si tratta di una responsabilità solidale dei revisori o della società di revisione tra di loro e con gli amministratori, e inoltre, della responsabilità solidale dei responsabili della revisione e dei dipendenti per i danni conseguenti da inadempimenti o fatti illeciti, precisando che tale responsabilità è valutata entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

Il periodo di prescrizione dell'azione legale contro il revisore è pari a cinque anni decorrenti dalla data della relazione di revisione sul bilancio di esercizio e/o consolidato, cui si riferisce l'azione di risarcimento.

Nell'adempimento del proprio incarico il revisore può incorrere, in violazioni allo stesso imputabili, in modo esclusivo. Ciò si verifica, ad esempio, quando il revisore esprime un giudizio negativo su un bilancio invece attendibile, così definito “eccesso di rigore”, oppure, quando il revisore violi obblighi “propri” quali quelli riguardanti la verità delle attestazioni o quelli relativi alla riservatezza e al segreto⁴⁵.

La responsabilità dei revisori ha altresì natura sussidiaria rispetto a quella degli amministratori, potendo generalmente essere affermata solo a condizione del preliminare accertamento della responsabilità dei primi come, ad esempio, l'eventuale danno cagionato da una scorretta rilevazione dei dati contabili o da un bilancio non veritiero, è, *in primis* imputabile agli amministratori e solo di riflesso ai revisori per effetto del loro mancato controllo.

Per questi motivi, vige una responsabilità solidale tra gli amministratori e i revisori o le società di revisione, considerando che nei rapporti interni tra i debitori solidali gli stessi rispondono entro i limiti del contributo effettivo al danno cagionato.

La disciplina degli illeciti penali, per quanto concerne l'attività di revisione è incentrata sulla distinzione tra revisione di EIP ed ESRI e revisione dei restanti enti.

Tale distinzione è giustificata dal fatto che gli interessi in gioco sono diversi, difatti una revisione, se infedele, di un EIP o ESRI offende il corretto andamento dei mercati, quindi un interesse che non si delimita a singoli soggetti ma risulta diffuso.

Le fattispecie di reato sono esaminate in vari articoli, e precisamente per i reati commessi dai revisori stessi si rimanda agli articoli 27 e 31 del decreto, per i reati in cui i revisori sono i destinatari dell'azione delittuosa ovvero art. 29, e un terzo gruppo dove i reati sono riconducibili tanto al primo quanto al secondo gruppo, art. 28 e 30.

Gli articoli 24-26 ter del D.lgs. 39/2010 trattano delle violazioni del revisore di tipo amministrativo, per questa tipologia di sanzioni amministrative le competenze sono attuate dal MEF e dalla CONSOB.

La CONSOB è competente nel caso di violazioni commesse da revisori con incarichi presso gli enti di interesse pubblico EIP, o enti sottoposti a regime intermedio ESRI, in tutti gli altri casi è invece competente il MEF.

In ultimo, è opportuno precisare che il D.lgs. 39/2010 ha introdotto la norma che disciplina espressamente l'obbligo di cooperazione tra revisori che si succedono nell'incarico di revisione legale. La norma in questione è entrata in vigore il 5 agosto 2016 e pertanto si applica alle società sottoposte a revisione legale i cui esercizi sociali hanno inizio dopo tale data⁴⁶.

Lo scambio di informazioni tra questi soggetti è regolato dai principi di riservatezza, atti a tutelare gli interessi delle parti coinvolte e la proprietà intellettuale della documentazione prodotta dal revisore nell'ambito del proprio incarico, e delle informazioni da esso acquisite relative alla società cliente.

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 300 “pianificazione della revisione contabile” prevede che *“prima di iniziare il primo incarico di revisione il revisore deve comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili”*.

L'oggetto dello scambio riguarda le carte di lavoro del revisore uscente, inerenti l'ultima revisione del bilancio per cui è stata emessa la relazione di revisione, il revisore uscente otterrà formale evidenza dal revisore entrante e dalla società conferente che l'utilizzo delle informazioni sia circoscritto alle sole finalità previste dai principi di revisione internazionali ISA Italia⁴⁷.

Quindi la consultazione del revisore uscente è mirata, tramite il rispetto sia della normativa che delle regole professionali, a privilegiare l'esigenza del revisore entrante di acquisire tutte le informazioni utili per svolgere diligentemente l'incarico di revisione affidatogli. Il rapporto tra i revisori che è fondato

⁴⁴ R.Bauer, *La revisione legale tecniche e procedure*, Maggioli Editore p.166

⁴⁵ A.A.VV., *“La revisione legale dei conti”*, IPSOA, 2019, p. 99

⁴⁶ ASSIREVI, *“lo scambio di informazioni tra revisore “entrante” e revisore “uscente”*, documento di ricerca n.212, novembre 2017, p.1

⁴⁷ *Ibidem*, p. 3

sull'osservanza dei principi di correttezza e collaborazione, farà sì che il revisore uscente si renderà disponibile per permettere l'accesso alle informazioni e alle carte da lavoro.

Il Revisore unico alla luce del Codice della Crisi

Il nuovo codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza (denominato CCII), decreto legislativo di attuazione in 391 articoli della legge delega n.155 del 19 ottobre 2017 per la riforma della legge fallimentare *“nasce dall'esigenza, ormai indifferibile, di operare in modo sistematico ed organico la riforma della materia dell'insolvenza e delle procedure concorsuali”*.

Il Nuovo Codice della Crisi è pertanto espressione dell'esigenza di operare in modo sistematico ed organico una riforma della materia dell'insolvenza e delle procedure concorsuali nell'ottica di preservare la continuità aziendale. Tale esigenza è resa ancora più impellente a seguito delle diverse sollecitazioni provenienti dall'Unione Europea; tra queste rileva la Raccomandazione del 12 marzo 2014 della Commissione Europea (2014/135/UE) che impone agli Stati membri di introdurre una disciplina uniforme in materia di insolvenza: *“per garantire alle imprese sane in difficoltà finanziaria, ovunque siano stabilite nell'Unione, l'accesso ad un quadro normativo che permetta loro di ristrutturarsi in una fase precoce, massimizzandone pertanto il valore totale per creditori, dipendenti, proprietari e per l'economia in generale. Un altro obiettivo è dare una seconda opportunità in tutta l'Unione agli imprenditori onesti che falliscono.”*

Il presupposto del fallimento è l'insolvenza, cioè l'incapacità patrimoniale dell'impresa a far fronte con regolarità, ossia nei modi normali e con mezzi ordinari, alle proprie obbligazioni manifestatasi esteriormente attraverso inadempimenti o altri fatti⁴⁸.

Una delle più importanti novità è rappresentata dall'introduzione di un sistema di allerta che consenta, ove possibile, la prevenzione ovvero la pronta emersione dello stato di crisi. Con la detta disposizione l'obiettivo primario del legislatore è dunque quello di presidiare il rischio di insolvenza dell'impresa⁴⁹.

Con l'innovazione del CCII, il legislatore ha cercato di anticipare la diagnosi delle imprese in difficoltà secondo la logica della prevenzione, quindi intervenire nella crisi di impresa prima che la società sia decotta, mirando ad una maggiore responsabilizzazione dell'imprenditore il quale ai primi sintomi della crisi dovrebbe autodenunciarsi; questo innovativo atteggiamento richiede naturalmente un cambiamento culturale da parte degli imprenditori e del fare impresa; inoltre altri soggetti sono interessati ed agiscono nel nuovo codice quali l'Agenzia delle Entrate, gli Istituti di Credito, l'INPS, che sono gli operatori qualificati chiamati a “denunciare” l'imprenditore quando i suoi debiti superano determinati limiti e se non lo fanno, mettono

a rischio il proprio credito fino alla perdita del medesimo.

L'Art. 379 del Codice della Crisi di Impresa, rubricato “nomina degli organi di controllo” modifica l'art. 2477 c.c., nei suoi vari commi specificando che la nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 2 milioni di euro del totale dell'attivo; 2 milioni di euro di ricavi delle vendite; n.10 unità (ula) di dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

I limiti dimensionali appena citati sono stati riformati con il D.L. 32/2019 così detto “sblocca cantieri”, che è stato convertito nella legge 55/2019 entrando in vigore il 16 Marzo 2019 recependo i nuovi parametri dettati dall'art. 2477 c.c., che risultano essere raddoppiati rispetto ai precedenti, ossia: Totale attivo patrimoniale : 4 milioni di euro ; Ricavi delle vendite e prestazioni : 4 milioni di euro e Dipendenti occupati in media durante l'esercizio : 20 unità (ULA).

L'obbligo di nomina dei sindaci o del revisore cessa quando, per tre esercizi consecutivi non è superato alcuno dei già menzionati limiti.

Alla luce di quanto sopra riportato, per quanto concerne i doveri dei sindaci e dei revisori, l'art. 14 del CCII intitolato *“Obbligo di segnalazione degli organi di controllo”* sancisce che sia gli organi di controllo societari sia il revisore e la società di revisione ognuno per le proprie competenze, hanno i seguenti obblighi:

- il primo, già conosciuto, è che l'organo amministrativo debba costantemente valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa come assunto dall'art. 2403 c.c., e dai principi di comportamento del collegio sindacale definiti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- il revisore, in particolare è investito dell'obbligo di controllare se sussiste l'equilibrio economico finanziario dell'azienda e qual è il prevedibile andamento della gestione; supervisione, questa, che risultava adottata dal collegio sindacale con la doppia funzione sia di vigilanza che del controllo legale dei conti;
- sia i sindaci che i revisori, appena individuano l'esistenza di fondati indizi della crisi, hanno l'obbligo di segnalare immediatamente ciò all'organo amministrativo, attivando la così detta procedura di “allerta interna”; l'organo amministrativo, entro il termine indicato dagli organi di controllo e comunque non superiore a 30

⁴⁸ P. Moretti, *“organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità”*, ottobre 2020, p. 315

⁴⁹ *Ibidem*, p. 316

giorni deve riferire in ordine alle soluzioni individuate e alle iniziative intraprese.

Se l'organo amministrativo non risponde o risponde in maniera inadeguata alla sollecitazione degli organi di controllo, ovvero di mancata adozione nei successivi 60 giorni delle misure necessarie per superare lo stato di crisi, sindaci e revisori procedono ad informare prima possibile l'OCRI⁵⁰, Organismo di Composizione della Crisi di Impresa.

È importante sottolineare che solamente con la tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del co. 1. Art. 14 i sindaci e i revisori sono esonerati dalla responsabilità solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni poste in atto dall'organo amministrativo.

In ultimo la segnalazione effettuata non costituisce giusta causa di revoca dall'incarico.

È di fondamentale importanza evidenziare che l'emergenza attuale della pandemia da COVID-19 che ha determinato lo stato di emergenza non solo sanitaria, ha fatto slittare, per quanto ci interessa, i termini per la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale (persona fisica o società) all'approvazione dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2022.

A tal fine si riporta quanto diffuso con il documento di ricerca *"Sindaci e Revisori Legali: la nuova disciplina degli incarichi a seguito delle modifiche dell'art. 239 del Codice della Crisi"* emanato dal Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti Ed Esperti Contabili in data 15 ottobre 2020, la cui premessa contenuta rappresenta la risposta ai diffusi interrogativi che l'art. 51-bis introdotto dalla legge 17 luglio 2020 n.77, di conversione del d.l 19 maggio 2020 n.34 (c.d. Decreto "Rilancio"), pone agli esperti e ai professionisti.

Tale atto recita: "l'originaria versione dell'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi prevedeva che le s.r.l. e le società cooperative già costituite alla data di entrata in vigore della medesima (16.03.2019), al ricorrere delle condizioni prefissate nel primo comma, vale a dire al ricorrere delle condizioni in cui si rende obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale per il superamento dei limiti dimensionali di cui all'art. 2477 c.c., secondo comma, lett. C), c.c. dovevano provvedere a nominare l'organo di controllo o il revisore, e, se necessario, a uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle nuove previsioni entro nove mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso art. 379, vale a dire entro la data de 16 dicembre 2019. Veniva al contempo chiarito che, in ogni caso, fino alla scadenza del menzionato termine, restavano valide le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello

⁵⁰La riforma della crisi d'impresa e dell'insolvenza ha previsto l'istituzione, presso ciascuna Camera di Commercio, di un Organismo (OCRI), composto da un Collegio di tre esperti, che assista il debitore nella procedura di composizione assistita della crisi.

L'OCRI è l'organismo di composizione della crisi d'impresa ed ha il compito di ricevere le segnalazioni e gestire la fase di allerta, nonché il procedimento di composizione assistita della crisi

statuto, anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni del primo comma dell'art. 379.

Inserito nell'ambito della decretazione d'urgenza varata dal governo per fronteggiare la Pandemia da COVID-19, la corretta interpretazione della disposizione è stata da subito fraintesa e in alcuni casi, strumentalizzando le problematiche innegabilmente connesse al duro periodo che stiamo vivendo, impiegata per minare il percorso intrapreso sulla crisi di impresa, e concluso con la pubblicazione del Codice della crisi, incentrato, come è noto, sulla prevenzione e sull'emersione tempestiva della crisi di impresa.

In tale innovativa prospettiva, infatti, i sindaci e i revisori, pur a fronte di importanti responsabilità, assumono un ruolo decisivo: essi, infatti, sono stati dotati di nuovi e penetranti poteri di segnalazione tempestiva, *in primis* all'organo di amministrazione e, secondariamente, in caso di insuccesso, all'OCRI, proprio al fine di indirizzare la società verso un fattivo percorso svolto a individuare, per tempo, soluzioni che siano concretamente alternative alla liquidazione.

Per tale motivo, le società che diligentemente, entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019, al superamento dei noti parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, c.c., si sono dotate dell'organo di controllo o del revisore legale, hanno dimostrato una capacità di adattamento al cambiamento, anche nel loro diretto interesse, che è segnale di notevole capacità organizzativa e di effettiva lungimiranza. Di talché, ritenere che tutti i revisori legali già nominati possono essere revocati dalle società a causa dell'entrata in vigore delle previsioni contenute nell'art. 51-bis del c.d. Decreto "Rilancio" non ci sembra opinione condivisibile, non solo sotto il profilo interpretativo in ordine alla reale portata della menzionata disposizione, ma anche sotto il profilo di opportunità della scelta per la società medesima.

A tale ultimo riguardo, si è dell'opinione che l'abbattimento del costo rappresentato dalla retribuzione del revisore legale non rappresenti un mezzo per contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, e che, al contrario, esso possa causare o aggravare tali negatività, sia negli esercizi direttamente interessati all'emergenza, sia in quelli immediatamente successivi, dal momento che l'organizzazione societaria, privati del controllo sulla gestione svolto dai sindaci ovvero dell'apporto costruttivo del revisore legale realizzato grazie allo scambio informativo con gli organi societari, risulterebbe sprovvista di un importante presidio di

per le imprese diverse dalle imprese minori.

In questo articolo abbiamo deciso di approfondire il ruolo dell'OCRI nella procedura di composizione della crisi all'interno del codice della crisi. Fonte: fiscomania.com

legalità e di un altrettanto rilevante strumento per prevenire future insolvenze.”

Normativa di riferimento del Codice della Crisi e l'impatto della modifica dell'art. 379 sulle varie tipologie societarie.

Abbiamo osservato che il codice della crisi di impresa ha apportato innovazione per quanto riguarda la nomina dell'organo di controllo e del revisore legale, per cui l'art. 2477 c.c., ha subito notevoli modifiche.

Alla luce dell'attuale disciplina, nelle S.r.l., nei casi di nomina obbligatoria come previsto dall'art. 2477 c.c., o quando tale nomina è prevista direttamente nello statuto societario, possiamo rappresentare le seguenti tipologie di organi di controllo:

- nomina del collegio sindacale con esclusiva funzione di vigilanza con affiancamento di un revisore esterno per il controllo legale dei conti;
- nomina del collegio sindacale con funzione anche di revisione legale; questa ipotesi è consentita per un esplicito rinvio effettuato alla disciplina dei sindaci di s.p.a. contenuto nell'art. 2477 c.c. ricordiamo infatti che in questo caso tutti i sindaci devono essere iscritti nel registro dei revisori legali; mentre sembrerebbe precluso al collegio sindacale svolgere la funzione di revisione legale quando la s.r.l. sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato.
- nomina di un organo di controllo monocratico e conferimento di revisione legale ad un revisore esterno;
- nomina di organo di controllo monocratico (sindaco unico) con il doppio incarico di funzione di vigilanza e revisione legale. anche in questo caso, il sindaco unico deve essere iscritto nel registro dei revisori legali, e si applica la disciplina prevista per i sindaci di s.p.a.
- nomina del solo revisore legale, persona fisica o società, con incarico esclusivo alla revisione di cui all'art. 14 del d.lgs. 39/2010. se lo statuto non prevede altrimenti, l'organo di controllo è sempre monocratico.
- per gli enti di interesse pubblico eip, o società da questi controllate o da società controllanti gli eip, o che sono sottoposte con quest'ultimi a comune controllo, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale o dal sindaco unico⁵¹.
- per quanto riguarda le cooperative, sia che queste adottino il tipo delle s.p.a. o delle s.r.l., viene attuato l'articolo 379 del codice della crisi per le prime nomine. successivamente è necessario coordinare le previsioni dell'art. 379 con le norme specifiche delle società cooperative dagli articoli 2519 c.c. e 2543 c.c.

⁵¹ Fonte: CNDCEC, “Sindaci e revisori legali: la nuova disciplina degli incarichi a seguito delle modifiche dell'art. 379 del codice della crisi”, 15 ottobre 2020, p. 11

⁵² MEF, ISA Italia n. 315, https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA_ITALIA_315_CL_10_12_14.pdf

4. I DENOMINATORI COMUNI TRA L'ATTIVITA' DI VIGILANZA E LA REVISIONE LEGALE

Il Controllo interno dell'impresa.

Un primo denominatore comune tra la funzione di vigilanza e la revisione legale, pur con scopi diversi, è il controllo interno dell'impresa. Il principio ISA Italia 315 lo definisce come “*Il 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 e ai regolamenti applicabili.*”

Il termine “controlli” si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno⁵².”

La riflessione aziendalistica moderna sul controllo interno prende le mosse da un documento pubblicato negli USA all'inizio degli anni '90: il *CoSO Report*. Tale documento, che presentava un modello di rappresentazione del controllo interno nelle imprese, fu predisposto da specialisti, su incarico di una autorevole commissione pubblica, la “*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*” creata nel 1985 negli USA con la partecipazione di istituzioni professionali, per individuare le cause del falso in bilancio e fornire suggerimenti migliorativi. L'idea centrale del *CoSO Report* è che il controllo interno coincide, in definitiva, con il governo dell'impresa. Esso è, quindi, il processo, di cui è responsabile il vertice aziendale, ma che coinvolge tutta l'organizzazione che consente di riconoscere, gestire con ragionevole sicurezza e, quando possibile, trasformare in opportunità, i rischi che minacciano il raggiungimento degli obiettivi aziendali⁵³. Tali obiettivi sono sintetizzabili in:

- efficienza ed efficacia della gestione;
- attendibilità dell'informativa di bilancio;
- conformità a leggi e regolamenti.

Secondo il *CoSO Report*, il controllo interno è costituito da cinque elementi, che interagiscono fra loro; inoltre il principio di revisione ISA Italia 315 “*l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*”, per quanto riguarda il controllo interno dell'impresa e le sue componenti, richiede al revisore di acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile⁵⁴.

⁵³ AA. VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, “Linee Guida per il Sindaco-revisore alla luce degli ISA Italia”, luglio 2016, p. 49.

⁵⁴ Cfr. Quaderni ASSIREVI n. 16-2015 “I principi di revisione internazionali (ISA Italia)” p.63

Nello specifico, le componenti del controllo interno di cui si richiede la comprensione sono:

- l'ambiente di controllo;
- il processo adottato dall'impresa per la valutazione dei rischi;

Il sistema informativo rilevante per l'informazione finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati e la comunicazione;

- le attività di controllo;
- il monitoraggio dei controlli.

Questo modello è stato successivamente aggiornato e perfezionato dalla organizzazione *CoSO*. Il contenuto dell'art. 2403 c.c potrebbe, infatti, essere sintetizzato affermando che il collegio sindacale ha il dovere di vigilare sulla adeguatezza del controllo interno, data la evidente correlazione tra i doveri del collegio sindacale, contenuti nella norma, e i citati obiettivi dell'impresa, indicati dal *CoSO Report*.⁵⁵

Approfondiamo i cinque punti cardine del sistema di controllo interno in via informativa.

L'ambiente di controllo (*Environment*) è inteso come il sistema di cultura aziendale in cui troviamo l'insieme di valori, delle competenze, aggiornamenti e formazione, ma anche della qualità dei risultati e della professionalità, nonché delle attività interne dell'azienda di supervisione, comunicazione e condivisione di dati ed informazioni aziendali.

Inoltre nel contesto dell'ambiente di controllo hanno una grande importanza le leggi ed i regolamenti esterni a cui l'azienda deve obbligatoriamente attenersi.

Il principio ISA Italia 315 ci fornisce anche informazioni per comprendere il funzionamento dell'ambiente di controllo, difatti il principio richiede al revisore di valutare se:

- la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di *governance*, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;
- i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno⁵⁶.

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (*Risk Assessment*) include le modalità con cui la direzione identifica i rischi concernenti la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ne stima la rilevanza, ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni da intraprendere.

Il principio richiede al revisore di mettere in atto tutte le modalità per comprendere che l'impresa disponga di

un processo finalizzato a identificare i rischi connessi alle attività inerenti agli obiettivi di informativa finanziaria, stimandone la significatività, valutandone la probabilità che si verifichino e a decidere le azioni da porre in atto per fronteggiare tali rischi.

Il sistema informativo rilevante per l'informazione finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati e la comunicazione riveste un ruolo sostanziale per gli obiettivi che riguardano l'informativa economico-finanziaria.

È costituito dalle procedure e dalle registrazioni utili per rilevare, registrare ed elaborare le operazioni dell'impresa e darne costante informativa, ma anche per mantenere evidenza contabile delle voci di attività, passività e patrimonio netto.

L'obiettivo di questo sistema è diffondere, tramite una comunicazione adeguata, tutte le informazioni alla struttura organizzativa dell'impresa sia interna che esterna, ovvero clienti, fornitori, azionisti o autorità; infatti attraverso lo scambio con questi soggetti l'azienda può essere al corrente delle esigenze della clientela, della qualità dei prodotti o dell'efficienza dei servizi erogati.

Affinché vi sia uno scambio di informazioni efficace, il sistema informativo aziendale deve essere adeguato, ovvero deve possedere un buon livello di integrazione, protezione, aggiornamento e manutenzione per poter fornire periodicamente informazioni attendibili e utili ad uso interno ed esterno.

Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, sono le azioni che vengono predisposte con procedure e direttive, il cui obiettivo è garantire che le disposizioni della direzione siano attuate in modo tale da ridurre i rischi ad un livello accettabile. Esse sono:

- 1) *l'Esame della performance;*
- 2) *Elaborazioni informatiche;*
- 3) *Controlli fisici;*
- 4) *Verifica della separazione delle funzioni.*

Il principio di revisione ISA 315 chiarisce che il revisore deve acquisire una comprensione delle attività di controllo che, a suo giudizio professionale, sono rilevanti ai fini della revisione. Non è infatti richiesta una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata.

Il monitoraggio dei controlli, come componente del sistema di controllo interno sull'informativa finanziaria, è un processo dell'impresa finalizzato a monitorare l'efficacia del proprio sistema di controllo interno nel corso del tempo, nonché ad assicurarne

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ Cfr. Quaderni ASSIREVI n. 16-2015 "I principi di revisione internazionali (ISA Italia)" p.63

azioni correttive a fronte di situazioni di controlli inefficaci⁵⁷.

In relazione a tale processo il revisore deve:

- acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno sull'informativa finanziaria, specialmente quelle ritenute dal revisore rilevanti, sulla base del proprio giudizio professionale;
- comprendere come l'impresa intraprenda azioni correttive riguardo alle carenze del controllo interno eventualmente riscontrate dal revisore;
- acquisire una comprensione delle fonti di informazioni utilizzate per le attività di monitoraggio dei propri controlli da parte dell'impresa e, delle ragioni per cui la stessa ritiene che tali fonti siano ritenute sufficientemente attendibili per tale finalità.

A questo punto, è possibile affermare che il controllo interno è un passaggio chiave e fondamentale nella fase della valutazione del rischio e dunque, evidenziare che il collegio sindacale, a differenza del revisore esterno, è posto al vertice del sistema dei controlli della società.

Per questo motivo, la principale sinergia fra le due funzioni può svilupparsi intorno al tema del controllo interno, oggetto centrale della vigilanza sindacale e punto chiave nella valutazione del rischio all'interno del processo di revisione⁵⁸, al fine di determinare il grado di affidamento ai controlli posti in essere dall'azienda, per definire le procedure di verifica utili a mitigare il rischio d'individuazione, ovvero il rischio per il revisore di pianificare ed eseguire procedure di revisione non idonee ad individuare errori significativi e, pertanto emettere un giudizio di revisione errato.

Il coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale dei conti

A seguito della riforma del diritto Societario all'attività di vigilanza del collegio sindacale, svolta ai sensi dell'art. 2403 c.c., può essere affiancata anche la funzione di revisione legale ai sensi del D.lgs. n. 39/2010, la quale asserisce tipicamente al controllo amministrativo e contabile e quindi a tutto il flusso inerente alla contabilità dell'azienda al fine dell'emissione del giudizio sul bilancio d'esercizio. Queste due attività, pur potendo essere svolte dal Collegio sindacale, hanno caratteristiche differenti.

Il collegio sindacale è un organo collegiale mentre il revisore è un soggetto indipendente prestatore di servizi, per questo motivo le norme del D.lgs. n. 39/2010 vengono applicate al collegio per quanto

compatibili e tenendo conto che si tratta di un organo collegiale.

Nel corpo del presente elaborato abbiamo riscontrato come la convergenza di queste funzioni in un unico organo abbia degli aspetti positivi, infatti il Collegio sindacale, dal momento in cui assume la duplice funzione nello svolgimento del proprio incarico, deve necessariamente creare un coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale.

Il Collegio sindacale si trova pertanto in una posizione di privilegio rispetto al revisore esterno, dato che scambia frequentemente informazioni con gli altri organi sociali, partecipa alle riunioni del consiglio di amministrazione, ha poteri ispettivi e reattivi che gli fanno capo, di conseguenza ha un'ampia possibilità di azione per accorgersi e correggere i possibili errori⁵⁹ dell'organo amministrativo e intervenire sulle aree di rischio suscettibili di miglioramento; a differenza del revisore che ha delle tempistiche di ottenimento di dati ed informazioni sempre a posteriori.

A tal proposito, avendo trattato i poteri e i doveri del collegio sindacale in precedenza, le Linee guida per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili esplicano come la duplice attività svolta del collegio sindacale consente di massimizzare le sinergie tra le funzioni svolte. Si può osservare che:

- la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, unitamente al dovere di attivarsi in presenza di denuncia da parte dei soci, di fatti ritenuti censurabili, offrono al collegio sindacale un osservatorio privilegiato in ordine alla conformità alle leggi ed ai regolamenti, nonché per la valutazione del rischio di errori significativi in bilancio dovuti a frode;
- la vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione consente al collegio sindacale una tempestiva percezione di eventuali criticità connesse alle scelte gestionali, con particolare riguardo, ad esempio, ai rapporti con parti correlate ed alla continuità aziendale;
- la vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo, amministrativo-contabile adottato dalla società, consente al collegio sindacale di valutare in modo più efficace il rischio di errori significativi in bilancio, punto di fondamentale importanza per l'attività di revisione;
- la partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo ed alle assemblee dei soci consente al collegio sindacale di

⁵⁷ AA.VV., *La Revisione legale dei conti*, IPSOA, 20 Maggio 2019, p. 191

⁵⁸ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Linee guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia", luglio 2016, p. 50

⁵⁹ *Gli errori rappresentano la conseguenza di comportamenti o di eventi di natura non intenzionale, dovuti all'adozione di principi contabili errati, difetti del sistema informativo, stime e congetture*

non corrette, informativa non conforme alla legge, o da frodi che come definito dal principio ISA Italia 240 "E' un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti".

conoscere le strategie dell'impresa nel momento in cui sono decise ed i fatti gestionali rilevanti nel momento in cui si determinano;

- l'obbligo di riunirsi almeno ogni novanta giorni offre la possibilità di ottimizzare l'impiego delle risorse nel lavoro di revisione.

Per completezza di informazioni il rischio di errori significativi nel bilancio annuale riguarda i rischi per errori che, singolarmente o nel loro insieme, se non corretti superano il livello di accettabilità, per cui è presente il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile.

Possiamo mettere in luce anche le sinergie che emergono durante le fasi centrali del processo di revisione.

Il collegio sindacale all'inizio del processo di revisione legale definisce la strategia generale di revisione; questa viene aggiornata nel corso dell'esercizio alla luce dei fatti e circostanze che emergono, sia a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, sia durante lo svolgimento dell'attività di vigilanza e anche in presenza di denunce da parte dei soci, di fatti ritenuti censurabili.

Come abbiamo potuto appurare nel precedente capitolo, il controllo interno dell'azienda riveste un ambito importantissimo. Infatti, il collegio sindacale valuta il rischio di controllo alla luce dei risultati della vigilanza sull'adeguatezza del controllo interno, segnalando tempestivamente agli organi sociali eventuali carenze e debolezze dello stesso e le opportunità di miglioramento; questo può portare ad una riduzione del rischio di controllo⁶⁰ ed al conseguente contenimento delle procedure di validità necessarie ad ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati⁶¹.

Il collegio sindacale valuta il rischio di errori significativi in bilancio utilizzando tutte le informazioni raccolte nell'esecuzione del proprio mandato; valuta il rischio di errori dovuti a frode, oltre al controllo sulla regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione delle scritture contabili; in definitiva tutta l'attività è coordinata e pianificata nel corso dell'esercizio sia per gli obblighi di vigilanza che per quelli inerenti la revisione legale.

Così operando l'Organo ottiene riscontri su eventuali rischi identificati e valutati, privilegiando un approccio di revisione che prevede lo svolgimento di procedure di conformità, che rispondano anche ai doveri di vigilanza sull'adeguatezza del controllo interno⁶².

Affinità e diversità tra i ruoli del Sindaco unico - Collegio sindacale e Revisore legale - Società di revisione.

In questo capitolo andremo a definire chi sono i quattro soggetti in esame, cosa svolgono nel concreto e cosa li accomuna e li distingue.

Il Sindaco unico, nella sua versione monocratica è l'organo di controllo presente nelle S.r.l.; l'assetto dei controlli è disciplinato dall'art. 2477 c.c., il quale dispone che l'atto costitutivo può prevedere la nomina di un organo di controllo (sindaco unico o collegio sindacale) e di un revisore legale dei conti (persona fisica o società di revisione legale) qualora ne abbia determinato i poteri e le competenze, compresa la revisione legale dei conti. Nel caso in cui dallo statuto non emergano diverse disposizioni, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo, ovvero il Sindaco unico.

Nei confronti del Sindaco unico trovano applicazione, in quanto compatibili, le "Norme di comportamento del collegio sindacale e le Linee Guida per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti." emanati dal Consiglio Nazionale dei Commercialisti e degli Esperti Contabili. Si precisa, in proposito, che, alla luce delle modifiche legislative intervenute medio tempore sull'assetto dei controlli delle S.r.l., i principi e le raccomandazioni contenuti nei citati documenti sono applicabili all'organo di controllo anche nella sua versione monocratica, ancorché si renda necessario declinarle in funzione della natura individuale dell'organo di controllo. Sono, dunque, applicabili al sindaco unico quei principi e quelle raccomandazioni che prescindono dalla composizione pluripersonale dell'organo.

In capo all'organo monocratico, possono, dunque, cumularsi la funzione di vigilanza e quella di revisione legale dei conti; mentre, il revisore legale può essere incaricato esclusivamente di svolgere l'attività di revisione⁶³.

Per quanto concerne i requisiti di professionalità, il sindaco unico è scelto fra i soggetti in possesso dei requisiti di professionalità stabiliti dalla legge e dallo statuto. Nel dettaglio, alla luce di quanto previsto all'art. 2397 c.c., qualora all'organo di controllo sia affidato l'espletamento della revisione, il sindaco unico deve essere scelto fra gli iscritti nel registro dei revisori legali. Qualora all'organo di controllo non sia affidata la revisione legale, il sindaco unico deve essere scelto fra gli iscritti:

- nella sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- nell'albo degli avvocati;
- nell'albo dei consulenti del lavoro,

⁶⁰ Il rischio di controllo è il rischio che un errore significativo o una frode non sia previsto, individuato e corretto tempestivamente dal sistema di controllo interno dell'azienda.

⁶¹ CNDCEC, "Linee guida per il collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti" febbraio 2020, p. 19

⁶² *Ibidem*.

⁶³ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Linee guida per il sindaco unico", dicembre 2015, p.6

- fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche e giuridiche.

Ultimi requisiti di professionalità possono essere stabiliti:

- da leggi speciali che regolano specifici settori di attività;
- dallo statuto⁶⁴.

Presso il Ministero dell'economia e delle finanze è istituito il Registro dei revisori legali, in applicazione del decreto legislativo n. 39/2010. Possono chiedere l'iscrizione al Registro dei revisori legali:

- 1) Le persone fisiche che soddisfano i seguenti requisiti:
 - a. sono in possesso dei requisiti di onorabilità previsti dall'articolo 3, comma 1 del D. M. 20 giugno 2012, n. 145;
 - b. sono in possesso di un titolo di laurea almeno triennale, tra quelli individuati dall'articolo 2 del D. M. 20 giugno 2012, n. 145;
 - c. hanno svolto il tirocinio triennale previsto disciplinato dal regolamento di cui all'art. 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;
 - d. hanno superato l'esame di idoneità professionale disciplinato dal regolamento di cui all'art. 4 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;

Possono, altresì, essere iscritte, a certe condizioni e previo sostenimento di una prova attitudinale, le persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea ovvero in un Paese terzo⁶⁵.

Nel caso del sindaco unico, al quale sia stata attribuita (anche) la funzione di revisione, l'accettazione dell'incarico comporta lo svolgimento di entrambe le funzioni (di vigilanza e di revisione) affidate al professionista, così come la cessazione del sindaco comporta automaticamente la cessazione da entrambe le predette funzioni. Il sindaco in carica, al quale sia affidata (anche) la funzione di revisione, se intende cessare tale attività, deve dimettersi dall'incarico di vigilanza, non essendo ammissibile la presentazione delle "dimissioni" unicamente con riferimento all'incarico di revisione. Né è ammissibile la "rinuncia" del sindaco limitatamente alla sola funzione di revisione, con conservazione della funzione di revisore. Parimenti, si esclude la revoca del sindaco da parte della società rispetto (solo) all'una o all'altra funzione⁶⁶.

Per poter confrontare il ruolo del sindaco unico/collegio sindacale con il ruolo del Revisore legale è opportuno riprendere le sue funzioni che sono state approfondite nel capitolo precedente.

A riguardo, sappiamo che l'attività del Revisore legale dei conti è un complesso ordinato di verifiche con l'obiettivo di esprimere un giudizio indipendente sull'attendibilità dell'informativa contabile e sul bilancio di esercizio, finalizzata ad aumentare il livello di fiducia e garantendo gli utilizzatori del bilancio. Per giungere all'obiettivo dell'attività, durante il processo di revisione messo in atto, le fasi più importanti sono la valutazione del rischio, la risposta al rischio e le conclusioni. Il revisore deve acquisire gli elementi probativi, ovvero tutte le informazioni, i documenti, i contratti che si esaminano per giungere alle conclusioni su cui il revisore basa il proprio giudizio sull'informativa contabile e finanziaria; per potere formare un giudizio, deve concludere preventivamente se, tramite le attività effettuate ha acquisito una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a o frodi o eventi non intenzionali. Di conseguenza, il punto di partenza per l'analisi del revisore legale è il progetto di bilancio di esercizio annuale, che viene redatto unitamente alla nota integrativa e alla relazione sulla gestione dal consiglio di amministrazione o dall'amministratore unico, che lo trasmette al collegio sindacale, ove i sindaci e revisori produrranno la loro relazione. Il tutto sarà sottoposto quindi, all'approvazione dell'assemblea dei soci.

Dunque, i due ruoli di Sindaco unico e di Revisore legale sono ben distinti: il ruolo del sindaco è quello di operare un controllo di legalità (alla stregua del collegio sindacale), e nei casi previsti dalla legge, può procedere a impugnare dinanzi al tribunale qualora si accorga che le delibere non sono conformi alla legge e allo statuto societario; ha, altresì, l'obbligo di vigilare sulla adeguatezza amministrativa e contabile, esprimendo un giudizio sul bilancio, e sulla corretta amministrazione della società, con obbligo di segnalazione all'assemblea di eventuali fatti rilevanti, denunciando al tribunale le irregolarità eventualmente riscontrate nella gestione. Il revisore legale è invece incaricato della sola espressione di giudizio sul bilancio, non avendo nessun ruolo nell'espressione di giudizio sulla corretta amministrazione.

Il controllo da parte del Collegio e/o del sindaco unico è continuativo durante tutto il periodo di imposta e i membri possono in qualunque momento procedere ad ispezioni presso la società anche singolarmente, accedere ai documenti di gestione. Quindi, rispetto ai revisori possono riscontrare eventuali atti irregolari adottati dagli amministratori potenzialmente lesivi di gestione. Il revisore, dal canto suo, esprime un giudizio sul bilancio annuale o durante l'anno tramite le verifiche periodiche, controlla la corretta tenuta della contabilità sotto il profilo delle norme codicistiche e fiscali; in pratica in realtà acquisisce il resoconto *ex post* della gestione del consiglio di amministrazione.

⁶⁴ *Ibidem*, p.10

⁶⁵ Fonte: MEF, *Revisione legale, Ragioneria Generale dello Stato* <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/RevisioneLegale/registroRevisori/index.html>

⁶⁶ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Linee guida per il sindaco unico", dicembre 2015, p. 14

Sicuramente è opportuno specificare che, entrambe le figure professionali hanno in comune il rispetto dei requisiti di indipendenza poiché hanno ruoli ben distinti e separati all'interno della società.

Inoltre, come previsto dall'art. 2404 c.c., il Collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni; tale prescrizione non è contemplata negli articoli del Codice civile che riguardano la revisione legale dei conti, ma la periodicità o meno delle verifiche è rimessa alla libera determinazione del revisore o della società di revisione.

Nel caso di sindaco o collegio sindacale con l'incarico di revisione tale separazione dei ruoli viene meno, poiché le attività confluiscono nel medesimo soggetto e ciò spesso provoca confusione per quanto riguarda poteri, atti ed interventi, nonché un carico di lavoro più ingente; sappiamo, però che questa convergenza ha i suoi "pro", andando a creare delle sinergie notevoli in determinate aree, di seguito vedremo quali.

Il controllo interno, per il revisore legale, forma oggetto di "comprensione" per capire se sia possibile mitigare il rischio intrinseco di errori in bilancio; se, però, tale controllo risultasse debole, il revisore o la società di revisione ne prenderebbero atto, segnalando tali problematiche e pianificando di contro un approccio alla revisione, basato solo su procedure di validità atte a stimare un'adeguata copertura del rischio residuo senza fare affidamento sul controllo interno.

Non è così per i sindaci-revisori, dato che per loro il controllo interno e la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, sono i punti di partenza dell'attività di vigilanza, di conseguenza non possono non fare alcun affidamento sul controllo interno, perché verrebbero meno ai propri doveri di vigilanza.

Allo stesso tempo, l'adeguatezza del controllo interno, secondo la visione del *CoSO Report*, è in definitiva l'oggetto di tale vigilanza⁶⁷.

I sindaci, indipendentemente dalla possibilità di essere incaricati anche dell'attività di revisione legale, hanno dei doveri in merito al bilancio d'esercizio, dovendo vigilare sulla correttezza del processo di predisposizione, ufficializzazione, deposito, approvazione e pubblicazione; mentre, nel caso dei sindaci-revisori questo controllo è esercitato seguendo l'approccio di revisione, che riguarda la valutazione del rischio di errori a livello di asserzioni per le singole voci di bilancio, svolgendo specifiche procedure di revisione per coprire il rischio residuo.

In aggiunta, possiamo notare delle differenze sulle relazioni che vengono emesse al termine dell'esercizio, rispettivamente del Collegio sindacale se non investito del controllo contabile e del revisore legale.

Il Collegio sindacale, con riferimento al controllo in ordine al bilancio di esercizio e delle relative relazioni, è chiamato a svolgere soltanto l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto.

La relazione annuale è finalizzata a garantire un'informativa efficace e trasparente agli azionisti e agli *stakeholders*⁶⁸.

La relazione contiene una serie di attestazioni, giudizi e proposte che costituiscono la necessaria conclusione dell'attività di controllo compiuta nel corso dell'esercizio⁶⁹, evidenziando gli elementi più significativi e i possibili fatti accaduti durante l'esercizio sociale ritenuti da esso rilevanti.

Con la detta relazione il collegio valuta:

- l'osservanza della legge e dello statuto;
- il rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- l'adeguatezza e il funzionamento dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile;
- il bilancio di esercizio;
- che nella nota integrativa siano stati indicati i criteri di valutazione seguiti conformi alla legge e ai principi nazionali (OIC) o internazionali;
- che la relazione sulla gestione fornisca adeguate informazioni sui principali rischi e incertezze di natura organizzativa e funzionale a cui la società è esposta.

Infine il collegio deve formulare il proprio parere in ordine all'approvazione o non approvazione del bilancio, e, qualora sia presente, il sindaco dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso.

Al riguardo va sottolineato che al collegio non vengono affidati gli accertamenti di natura contabile, demandati esclusivamente al soggetto incaricato della revisione legale. Infatti, non ha alcun obbligo, neanche in via sostitutiva, di revisione del bilancio di esercizio o del consolidato, laddove l'incarico sia affidato ad un revisore o ad una società di revisione. L'incaricato della revisione legale è, infatti il responsabile del giudizio professionale sul bilancio d'esercizio e consolidato ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, e basato sulla revisione legale.

Infine, la relazione è collegiale e la sua approvazione è oggetto di verbalizzazione; il verbale è trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale. Viene sottoscritta, con firma autografa o elettronica da tutti i membri del collegio sindacale, e nel caso in cui sia approvata con consenso unanime può essere sottoscritta solo dal presidente del collegio. La relazione, approvata dal collegio sindacale, è depositata presso la sede della società almeno quindici giorni

⁶⁷ Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, "Linee guida per il sindaco-revisore alla luce degli ISA Italia", luglio 2016, p. 52

⁶⁸ AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale

– Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p. 85

⁶⁹ P. Moretti, "organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità" ottobre 2020, p. 184.

prima dalla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio⁷⁰.

L'art. 2429 c.c. "Relazione dei sindaci e deposito del bilancio" sancisce che "Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, con la relazione, almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo".

D'altro canto, la relazione al bilancio di esercizio del revisore deve contenere un giudizio sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. La relazione del revisore deve descrivere la natura e la portata della revisione contabile, indicando che la revisione è stata seguita secondo i principi di revisione⁷¹.

La relazione del revisore deve descrivere la revisione affermando che comprende:

- l'esame a campione⁷² degli elementi probativi che giustificano i valori esposti negli schemi di bilancio e nelle altre informazioni fornite nella nota integrativa;
- la valutazione dei principi contabili utilizzati nella redazione del bilancio;
- la valutazione delle stime significative svolte dalla direzione nella redazione del bilancio;
- la valutazione della presentazione del bilancio nel suo insieme.

Ma, punto cardine, la relazione deve contenere oltre il titolo che indichi chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore indipendente, l'affermazione da parte del revisore che la revisione fornisca una base ragionevole per l'espressione del giudizio professionale sul bilancio. Potrà emettere:

- un giudizio senza modifica: trattato nel principio ISA 700, viene espresso qualora il revisore concluda che il bilancio sia redatto in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- un giudizio con modifica: trattato nel principio ISA 705, viene espresso nel caso in cui il revisore: per errori significativi, qualora concluda che in base agli elementi probativi acquisiti il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; per carenza di elementi probativi, quando non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio, nel suo complesso, non contiene errori significativi.

In questo caso ci sono altre tre tipologie di giudizio:

- giudizio con modifiche per incoerenze che necessitano modifiche sul bilancio;

- giudizio con rilievi per incoerenze che necessitano modifiche sulla relazione della gestione;
- giudizio negativo per incoerenza significativa e pervasiva e viene espresso qualora il revisore rilevi importanti deviazioni dalle norme che disciplinano i criteri di redazione del bilancio, tali da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso; l'impossibilità di esprimere un giudizio, che riflette limitazioni nel processo di revisione, che assumono una rilevanza tale da non rendere disponibili evidenze di revisione indispensabili per un giudizio sul bilancio⁷³.

In ogni caso, la relazione deve illustrare analiticamente i motivi della tipologia di giudizio espressa, deve essere indirizzata ai soggetti che hanno conferito l'incarico ovvero agli azionisti e soci della società (in presenza del sistema di amministrazione e controllo tradizionale), e deve essere emessa e consegnata alla società per il deposito entro il sedicesimo giorno antecedente la data di prima convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio.

⁷⁰ *AA.VV., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, "Norme di comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", settembre 2015 p.84*

⁷¹ *P. Moretti, "organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità" ottobre 2020, p. 170.*

⁷² *Il termine "campione" significa restringere il campo d'azione per un'indagine. È insito dell'attività di revisione. Le variabili sono il rischio percepito o rilevato che si divide in rischio intrinseco e di*

controllo che sono presenti nelle aree di indagine; il campionamento è strettamente legato alla valutazione dei rischi, di conseguenza più sono elevati più il campionamento deve essere ampio e statistico, così da poter estendere il risultato ottenuto a tutta la "popolazione", cioè il gruppo di voci.

⁷³ *P. Moretti, "organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità" ottobre 2020, p. 170.*

Conclusioni

“La funzione economica, sociale e giuridica nella revisione non è quella di garantire l’assoluta ed incondizionata attendibilità del bilancio di esercizio, ma è, piuttosto quella del tenere sufficientemente alto il livello di fiducia che ogni stakeholder può riporre nella credibilità dei valori di bilancio e dell’informativa complementare; livello che si intende garantito dai profili di etica, indipendenza, professionalità, responsabilità domandati alla figura del revisore.”⁷⁴”

Prof. Paolo Moretti

Il Paper intende fornire un utile spunto di riflessione agli imprenditori delle piccole e medie imprese per meglio comprendere e valorizzare le peculiarità ed il funzionamento degli organi di controllo esterno a cui, alla luce delle recenti novità normative, si dovrà fare sempre più spesso ricorso in azienda.

Anche dai momenti bui e di crisi d’impresa, un imprenditore accorto e in grado di poter contare su validi e preparati esperti del controllo esterno, potrà uscirne vincitore. Posto che per scongiurare il fallimento delle imprese italiane non ci si può limitare a risolvere alcuni problemi, il legislatore ha deciso di riformare la normativa, prevedendo un maggiore e più tempestivo coinvolgimento sia del Collegio Sindacale che della Società di Revisione. Sono questi gli attori del controllo esterno che avranno l’importante responsabilità di sensibilizzare il Management nell’adozione di tutte le migliori soluzioni possibili: solo se si possiede un modello di controllo interno ed esterno ben costruiti e realmente efficace ed efficiente rispetto alle reali necessità, si potrà essere capaci di prevenire e ove necessari gestire il sopraggiungere dei rischi.

Tale processo di riordino legislativo, ha portato a considerare sotto una nuova luce la materia della crisi d’impresa: non si parla più di fallimento ma di liquidazione giudiziale; per l’imprenditore fallito non si pronuncia più la parola “disonore” ma in determinati casi e al verificarsi di alcune condizioni, si parla di prevenzione e/o nei casi peggiori di riabilitazione per riprendere a fare impresa.

Da qui, l’importanza di dare il giusto valore al ruolo del Revisore Legale che assurge a figura primaria proprio per la sua abilità di intercettare e ben interpretare tutti i segnali di crisi e difficoltà, al fine di consentire all’imprenditore di adottare tempestivamente le azioni correttive più idonee per scongiurare la liquidazione giudiziale e risanare l’Azienda.

Pertanto, volendo andare oltre la visione “stereotipata” di mero e freddo controllore che si è soliti attribuire al Revisore Legale, a queste professionalità il legislatore italiano è tornato ad attribuire quella importante ed insostituibile funzione sociale per le aziende a cui, con senso di responsabilità, etica, indipendenza e scetticismo, è richiesto di affiancare l’impresa per tutelare gli interessi di tutti gli stakeholder.

Al Collegio Sindacale o al Sindaco Unico di una S.r.l. compete il dovere di vigilare sull’osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento; mentre all’incaricato della Revisione Legale compete il dovere di esprimere con apposita relazione, un giudizio sul bilancio di esercizio e consolidato ove redatto, e verificare nel corso dell’esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

⁷⁴ P. Moretti “Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità” Maggioli Editore, ottobre 2020, p.144

Bibliografia

AA.VV., *La Revisione Legale dei Conti*, a cura di KPMG, 2019.

AA.VV., *Impresa e Società*, Torino, Eutekne S.p.A, 2019, p.241.

AA.VV., *Fallimento e Crisi d'Impresa* Trento, IPSOA, marzo 2019.

ASSIREVI, *I principi di revisione internazionali (ISA Italia)*, Gruppo di Ricerca Principi di Revisione, quaderni ASSIREVI nr. 16 - marzo 2015.

ASSIREVI, *Lo scambio di informazioni tra revisore "entrante" e revisore "uscente"*, documento di ricerca n. 212, novembre 2017

R. Bauer., *La revisione legale. Tecniche e procedure*, Maggioli Editore, VII edizione.

P. Moretti., *Organi di amministrazione e controllo, nuove funzioni e responsabilità*, Maggioli Editore, ottobre 2020.

Bauco C., R Marcello., Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *Il controllo dei revisori e dei sindaci di società: elementi di convergenza e distinzione nelle sfere di intervento nelle nuove norme di comportamento del Collegio Sindacale* documento del 15 gennaio 2016.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia* a cura del Gruppo di Lavoro multidisciplinare Sistemi di Controllo e Collegio Sindacale e Principi di Revisione, luglio 2016.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Linee guida per il Sindaco Unico* a cura del Gruppo di Studio per le Norme di Comportamento degli Organi di Controllo Legale della Società, dicembre 2015.

Bauco C., Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, documento di ricerca *Sindaci e Revisori legali: la nuova disciplina degli*

incarichi a seguito delle modifiche dell'art. 379 del Codice della Crisi, 10 Settembre 2020.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate.* a cura del Gruppo di Studio per le Norme di Comportamento degli Organi di Controllo delle Società, settembre 2015,

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Linee Guida per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della Revisione Legale dei Conti*, documento redatto con la collaborazione della Commissione per lo studio e la statuizione dei principi di revisione, febbraio 2012.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Norme di comportamento del Collegio sindacale, Principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate* bozza per la pubblica consultazione, a cura del gruppo di lavoro per l'aggiornamento e la revisione dei principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate, ottobre 2020.

FONDAZIONE ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA GIORGIO DI GIULIOMARIA, NOTA OPERATIVA N. 2/2020, *L'Organo di controllo (Sindaci e Revisori) nelle società ed enti: obbligo di nomina, funzione e responsabilità*.

M. Greggio, *Il nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza* G&P Avvocati d'impresa, atti del master edito Wolters Kluwer IPSOA, settembre 2019.

Sitografia

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Principio di revisione internazionale (ISA Italia)* 315
https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA_ITALIA_315_CL_10_12_14.pdf

Ministero dell'Economia e delle Finanze *Registro dei Revisori Legali*
<https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/registroRevisori/index.html>

ASSIREVI, *I principi di revisione internazionali (ISA Italia)*, Gruppo di Ricerca Principi di Revisione, quaderni ASSIREVI nr. 16 - Marzo 2015, <http://www.assirevi.com/quaderni-assirevi/>.

ASSIREVI, *Lo scambio di informazioni tra revisore "entrante" e revisore "uscente"*, documento di ricerca n. 212, novembre 2017, <http://www.assirevi.com/documenti-assirevi/documenti-di-ricerca/documenti-in-vigore/>

Bauco C., R Marcello., Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *Il controllo dei revisori e dei sindaci di società: elementi di convergenza e distinzione nelle sfere di intervento nelle nuove norme di comportamento del Collegio Sindacale*,
<https://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it/node/919>

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*
https://commercialisti.it/documents/20182/323701/Linee+guida+sindaco+revisore+alla+luce+degli+ISA_rev.pdf

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Linee guida per il Sindaco Unico*
https://commercialisti.it/documents/20182/20825/Sindaco_unico_Marcello_10_dicembre_2015_%281%29.pdf/1b2541db-7900-4af5-8e22-193e986a11be

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Norme di comportamento del collegio sindacale. Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate.*
https://commercialisti.it/documents/20182/20825/Norme_CS_no_n_quotate_2015_def_%2814_settembre_2015%292.pdf/84928d18-a9a0-4c54-85f8-79ed2e495a43

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Linee Guida per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della Revisione Legale dei Conti*,
https://commercialisti.it/documents/20182/323701/DEF_Collegio+sindacale+incaricato+della+revisione.pdf

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, *Norme di comportamento del Collegio sindacale, Principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate* bozza per la pubblica consultazione, a cura del gruppo di lavoro per l'aggiornamento e la revisione dei principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate,
<https://commercialisti.it/documents/20182/1236776/Norme+C.S.+21+ottobre+2020+CONSULTAZIONE.pdf/2325a273-6794-4cb8-af22-b70e1efb1a0a>

Appunti di giurisprudenza, "Il Collegio Sindacale"
<http://www.appuntigiurisprudenza.it/diritto-commerciale/il-collegio-sindacale-campobassino.html> (16/10/2020).

Ministero della Giustizia:

https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_12_1.wp?facetNode_1=4_49&previousPage=mg_14_7&contentId=SPS73330
(17/10/2020).

Civile.it: "Comunicato stampa: Commercialisti a congresso: "Il Collegio sindacale modello da esportare all'Estero", Spataro, 18/03/2009, <https://www.civile.it/news/visual.php?num=67890>
L'ESPRESSO: "Panama Papers"

<https://espresso.repubblica.it/inchieste/2016/04/04/news/panama-papers-10-cose-da-sapere-sulla-piu-grande-fuga-di-notizie-di-tutti-i-tempi-1.256879#:~:text=Panama%20Papers%20%C3%A8%20il%20nome,di%20notizie%20finanziarie%20della%20storia.&text=L'inchiesta%20%22%20Panama%20Papers%20%22.al%20mondo%20di%20societ%C3%A0%20offshore.>

E. Migliorini, Fiscomania.com: <https://fiscomania.com/ocri-crisi-impresa/#:~:text=L'OCRI%20%C3%A8%20l'organismo.imprese%20diverse%20dalle%20imprese%20minori,del%2026/02/2020>