
COMITATO PARI OPPORTUNITÀ ODCEC TORINO



LINEE GUIDA PER L'ATTIVITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE NELLE SOCIETÀ NON QUOTATE

PREFAZIONE

Cari Colleghi, care Colleghe,

con grande piacere ci ritroviamo al consueto appuntamento annuale di studio e formazione, organizzato dal nostro Ordine Professionale in collaborazione con il Comitato Pari Opportunità.

Il Comitato Pari Opportunità dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Torino è nato nel 2012 successivamente all'emanazione della L. 120/2011 (più nota come Legge sulle quote rosa negli organi di amministrazione e di controllo delle società quotate in Borsa e delle società pubbliche) per formare ed informare le Colleghe in ordine alle nuove opportunità che si presentavano, con fattivo sostegno da parte del Consiglio del nostro Ordine Professionale.

Ogni anno, a partire dal 2012, in collaborazione con il nostro Ordine, si è approfondito un argomento qualificante la professione, è stato organizzato un convegno ed infine ne sono stati raccolti gli atti in un e-book a vantaggio della categoria. L'importanza della formazione professionale è stata posta al centro dell'attività svolta.

La progettualità del comitato, oltre che all'approfondimento scientifico, ha operato per sostenere la parità di genere, anche in considerazione della massiccia presenza femminile nel nostro Ordine Professionale, ove le Colleghe iscritte, sono circa 1.400 e rappresentano circa il 45% degli Iscritti. Il 70% dei neo-Iscritti sono donne e l'80% delle Iscritte ha più di 5 anni di esperienza professionale (la maggior parte delle Iscritte ha tra i 10 ed i 20 anni di esperienza).

Ogni anno il Comitato Pari Opportunità ha evidenziato argomenti rilevanti e ha valutato nuove proposte formative da sottoporre all'attenzione dell'Ordine per sviluppi futuri.

Il Consiglio dell'Ordine, coniugando il concetto di Comitato Pari Opportunità con la logica della premiazione del talento, ne ha sostenuto con convinzione le iniziative.

La Categoria dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, indipendentemente dal genere di appartenenza, è, infatti, caratterizzata da grande background formativo sorretto da esperienza, studio e formazione continua.

I nostri Iscritti hanno capacità e formazione per ricoprire ruoli di governance e controllo in tutti gli ambiti apportando valore aggiunto notevole.

È convinzione di questo Consiglio che le quote di genere contribuiscano ad innalzare la qualità "professionale" dei contesti in cui andranno ad operare innescando circoli virtuosi.

L'attività di produzione scientifica e la connessa opera di divulgazione a cura del Comitato Pari Opportunità hanno contribuito, negli anni passati, alla formazione di tutta la Categoria; proprio per l'apprezzamento dimostrato dai Colleghi, si è deciso di proseguire, dedicando l'appuntamento annuale all'approfondimento delle nuove linee guida per l'attività dei Collegi sindacali nelle società non quotate.

L'argomento è di particolare interesse e l'e-book ed il convegno hanno lo scopo di evidenziare la rilevante evoluzione sia normativa, sia giurisprudenziale in merito, ponendo l'attenzione dei Colleghi alle nuove ottiche in tema di controllo. Si parla, infatti, di "ruolo proattivo del Sindaco" impegnato nell'alta sorveglianza.

Il Collegio sindacale diventa parte della gestione del rischio ed è, nell'architettura dei controlli societari, l'organo di riferimento per gli altri attori; per affrontare una sfida così rilevante occorre attrezzarsi di un cospicuo bagaglio di conoscenze ed organizzare il proprio lavoro con metodo e costanza.

L'e-book vuole essere un riferimento pratico e ragionato in tal senso.

Concludiamo con un dovuto ringraziamento alle Colleghe per il contributo, volto alla realizzazione di questo nuovo progetto, costruttivo ed utile alla Categoria, certi che lo spirito che ci accomuna di entusiasmo e curiosità intellettuale continuerà a produrre ottimi risultati.

Il Presidente, Aldo Milanese

Il Comitato Pari Opportunità Rosanna Chiesa, Margherita Spaini, Paola Zambon

INDICE GENERALE

PARTE I

1	LE “NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE” A cura di Piera Braja, Nicoletta Paracchini e Beatrice Ramasco	9
2	LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO A cura di Patrizia Provisiero e Annamaria Roncari	19
3	I DOVERI DI VIGILANZA E L'INTERAZIONE CON GLI ALTRI ORGANI DI CONTROLLO A cura di Barbara Bucchioni, Margherita Gardi e Margherita Spaini	29
4	LE INTERAZIONE FRA GLI ORGANI DI CONTROLLO A cura di Silvia Cornaglia, Anna Maria Mangiapelo, Maria Alessandra Parigi e Maria Chiara Vietti	47
5	LA VIGILANZA SULL'OSSERVANZA DELLA LEGGE E DELLO STATUTO A cura di Federica Balbo, Rosanna Chiesa e Stefania Telesca	63
6	LA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DEGLI ASSETTI ORGANIZZATIVI A cura di Emanuela Barreri, Silvia Cornaglia, Luisella Fontanella e Antonella Roletti	83
7	LA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DEGLI ASSETTI AMMINISTRATIVI E CONTABILI A cura di Cristina Chiantia e Maria Luisa D'Addio	121

8	L'ATTIVITÀ IN CASO DI SINDACO UNICO A cura di Patrizia Marchetti e Anna Zunino	129
9	STRUMENTI OPERATIVI A cura di Daniela Bainotti , Maria Luisa Fassero e Maria Carmela Scandizzo	143
10	LE EVIDENZE DOCUMENTALI E LE CARTE DI LAVORO A cura di Annamaria Roncari	161
11	UNO SGUARDO INTERNAZIONALE A cura di Paola Zambon	171
PARTE II		
12	I PROFILI PENALI DELLA RESPONSABILITÀ DEI SINDACI A cura di Mario Garavoglia e Stefania Gianoncelli	179

PARTE I

LE “NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE”

A cura di **Piera Braja**, **Nicoletta Paracchini** e **Beatrice Ramasco** - Commercialiste ODCEC-Torino

1	CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE	10
2	CARATTERI GENERALI DELLE NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE	11
3	LINEE EVOLUTIVE DELLE NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE	13
4	<i>FOCUS: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE E RISK APPROACH</i>	15

1 CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

“... *La giustizia non può funzionare se i cittadini non comprendono il perché delle regole...*”

Colombo Gherardo¹

Nella storia dell'uomo a un certo punto il rischio ha sostituito il semplice pericolo, ma non lo ha eliminato. Ha trasferito all'uomo la responsabilità di decidere. Sulla base della convenienza, sulla base dei guadagni e delle perdite. Oggi nel linguaggio comune sovente sono usati come sinonimi l'uno dell'altro. Ma il rischio è calcolabile ed è sempre collegato al dispositivo di una decisione umana mentre il pericolo viene dall'esterno. Il rischio potrebbe essere evitato, il pericolo no.

Il rischio è pertanto una prestazione simbolica in cui la dimensione temporale e quella aleatoria appaiono intrecciate. La nozione di rischio si manifesta con la modernità. In precedenza nelle lingue antiche le parole descrivevano “la sorte, la fortuna o il caso”, il rischio non aveva nome.

Nel volgare italico del 1300 “risciare” significa “osare” e la scena che si dispiega innanzi ai nostri occhi è quella delle insidie del mare, dove il mercante, spinto dalla molla del profitto, rischia i suoi beni.

Nato dalle pratiche mercantili, il rischio è, quindi, un concetto di origine economica, che implica interesse comparativo nei guadagni e nelle perdite.

Siccome, di solito, il “mercante” aggira il rischio o spesso, consapevole delle conseguenze di un rischio mal assunto, tende al trasferimento delle stesse a qualcun altro, il legislatore, per contrastare tale atteggiamento, ha esteso anche alle società non quotate i presidi, utili a tutelare l'impresa quale bene comune, prima espressamente contemplati soltanto per le società quotate e per i settori vigilati quali quello bancario e assicurativo.

Con ciò e per effetto della riforma del 2003 le attuali norme che regolano le attività del Collegio sindacale si sono e si stanno viepiù allineando alle previsioni del TUF e ai criteri del codice di autodisciplina delle società quotate.

L'evoluzione della normativa ha pertanto elevato i “principi di corretta amministrazione” a clausola generale di comportamento degli amministratori e ha comportato che la responsabilità degli amministratori e quindi dei sindaci dipenda in larga misura dalla correttezza e dall'adeguatezza degli assetti organizzativi con una concezione di controllo quale funzione fisiologica della gestione conseguente ad una nuova tipologia di rapporti inter-organici; ancorché non messa a punto dall'attuale impianto legislativo vede l'anticipazione del momento del controllo.

In quest'ottica, il controllo si è ampliato da “verifica *ex post*” (di tipo punitivo) a elemento coesistente dell'esercizio dell'impresa e si articola in “controllo diretto e controllo indiretto” incrociando trasversalmente organi e funzioni aziendali.

L'area “centrale” dell'attività di vigilanza del Collegio sindacale è evoluta nel controllo del rispetto dei principi di corretta amministrazione, che si realizza nella verifica dell'osservanza delle regole tecnico-aziendalistiche - istruttorie, procedurali, decisionali che concretano la diligenza professionale del buon amministratore.

Il mutato posizionamento del controllo, prevede che il Collegio sindacale comprenda il business della società per poter verificare l'efficacia e l'adeguatezza dei presidi aziendali istituiti a garanzia della

¹ Colombo G. “Sulle Regole”, 2008, Feltrinelli.

legalità e della correttezza sui quali l'organo amministrativo baserà la sua decisione di merito e l'assunzione del rischio.

Ecco quindi a carico del sindaco il dovere di conoscere, in una unica visione, rischi e normative generiche e specifiche dell'attività sociale. E queste ultime da un duplice punto di vista, sia della loro corretta applicazione, sia come primo presidio del rischio.

Il Collegio sindacale fissa i punti cardinali della propria "bussola" di controllo attraverso la puntuale analisi delle normative applicabili all'attività sociale quando ne comprende i rischi che la norma stessa intende tutelare.

Così facendo, il controllante è in grado non solo di espletare il controllo formale di "compliance" ossia verificare che "la società sia in grado di monitorare i rischi di inosservanza della normativa applicabile", ma anche e consapevolmente di esplicitare un "controllo di legalità sostanziale", volto a vigilare che le scelte gestorie degli amministratori, che di per sé potrebbero essere anche formalmente legittime, siano in concreto state assunte in modo ragionato, secondo adeguate procedure decisionali.

Attività questa coerente alle aspettative che i soci e gli "stakeholders" nutrono nei confronti del Collegio sindacale che è tenuto a un controllo di legalità non solo puramente formale, ma esteso al contenuto sostanziale dell'attività sociale e nei confronti dell'azione degli amministratori, allo scopo di verificare che le scelte discrezionali non travalichino i limiti della buona amministrazione.

2 CARATTERI GENERALI DELLE NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE

Le norme di comportamento del Collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, come precisato nella "Premessa" all'ultima edizione, entrata in vigore il 30.9.2015, *"suggeriscono e raccomandano modelli comportamentali da adottare per svolgere correttamente l'incarico di sindaco"*.

Le norme vengono ivi esplicitamente individuate come *"norme di deontologia professionale, rivolte a tutti i professionisti iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, emanate in conformità a quanto disposto nel vigente Codice Deontologico della professione, che, in quanto tali, vanno declinate tenendo in considerazione il caso concreto"*.

Pare dunque imprescindibile, per una puntuale qualificazione, il richiamo alle statuizioni del codice deontologico² che, a norma dell'art. 2, contiene *"principi e doveri che il professionista deve osservare nell'esercizio della professione a tutela dell'affidamento della collettività, dei clienti e dei terzi, della correttezza dei comportamenti nonché della qualità ed efficacia della prestazione professionale"*.

In particolare, tale articolo precisa che *"Il professionista, nello svolgimento dell'attività professionale, è altresì tenuto all'osservanza delle norme di comportamento relative allo svolgimento di determinate attività professionali e funzioni emanate dal Consiglio Nazionale"*.

In tale ultimo ambito paiono dunque rientrare le norme di comportamento del Collegio sindacale oggetto del presente esame.

Tale inquadramento suggerisce qui due diversi ambiti di considerazioni.

² Il riferimento è al codice deontologico della professione, nella versione da ultimo approvata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 17.12.2015, entrato in vigore dall'1.3.2016.

In primo luogo, la qualificazione deontologica riconduce le norme di comportamento del Collegio sindacale al più ampio alveo dei principi di natura deontologica che la categoria esprime nel declinare i fondamenti dell'etica professionale.

Si tratta di un passaggio fondamentale, che, prima di entrare nel merito del contenuto delle norme, ne delinea la natura e ne fornisce la chiave di lettura.

E invero, la struttura delle norme, nonché l'ampiezza e la completezza della loro articolazione, che investe tutti i contenuti normativi riferibili al Collegio sindacale³ e tutti gli ambiti in cui l'attività di tale organo si esplica, potrebbero indurre a leggere tale documento come un corpo di regole di natura precettiva ed esaustiva e, addirittura, a interpretarne l'utilizzo come strumento operativo di mera elencazione di attività e adempimenti.

La considerazione, invece, della matrice deontologica aiuta a mantenere una concezione più alta e più ampia di questo documento che, ben lontano dall'essere l'ennesima "lista" di adempimenti da osservare, definisce un sistema di regole intessute di sostanza, poste a tutela e a supporto dell'esercizio dell'agire professionale, negli interessi di tutti i soggetti verso i quali la condotta professionale produce effetti, siano essi *shareholders* o *stakeholders*⁴.

Per quanto dettagliate e pervasive rispetto allo spettro delle attività richieste al sindaco di società, le norme conservano dunque la natura di principi informativi dell'agire del sindaco, secondo canoni di diligenza, competenza, correttezza e prudenza, declinati in modo specifico in relazione all'esercizio di precisi doveri, o poteri o prerogative. Al singolo professionista, nella consapevolezza della propria responsabilità e della specificità del caso concreto, rimangono poi amplissime sfere di discrezionalità e di autonomia organizzativa nelle valutazioni da effettuare, nel giudizio da esprimere, nonché nella pianificazione e nello svolgimento delle conseguenti attività da porre in essere.

Da altro punto di vista, peraltro, si osserva che inquadrando le norme di comportamento come norme di natura deontologica, e attribuendo ad esse un carattere "precettivo"⁵, possono sorgere aspetti estremamente delicati in punto di responsabilità professionale. Come autorevolmente da più parti sottolineato⁶, nella misura in cui venisse attribuito a tali disposizioni di autoregolamentazione un carattere "normativo" in senso più restrittivo, si produrrebbero evidenti conseguenze in sede di valutazione della responsabilità del sindaco e di formulazione di eventuali addebiti.

Il tema della responsabilità, peraltro, esula dall'oggetto del presente contributo e verrà separatamente e specificamente trattato nel seguito.

³ Salve le disposizioni legislative o regolamentari di natura speciale relative a specifici settori di attività o a mercati regolamentati.

⁴ Si ricorda che il codice deontologico, cui si è già fatto riferimento, evoca, all'art.2, la "tutela dell'affidamento della collettività, dei clienti e dei terzi".

⁵ La premessa alle norme definisce espressamente il contenuto precettivo, laddove specifica che "I precetti contenuti nelle norme sono destinati a trovare applicazione nei confronti dei componenti del collegio sindacale di tutte le società salvo che siano applicabili disposizioni di legge o regolamentari che disciplinano specifici settori di attività o mercati regolamentati" (Premessa alle Norme di comportamento del Collegio sindacale del CNDCEC, ed. 2015 - IV cpv.). Si noti che la premessa alle precedenti edizioni delle norme di comportamento, rispettivamente dell'1.1.2011 e dell'1.1.2012, conteneva, al terzo capoverso, la medesima proposizione sopra riportata con l'unica differenza dell'utilizzo del vocabolo "disposizioni" in luogo di "precetti".

⁶ Montalenti P. "Rielaborazione della relazione al Convegno dell'Ordine dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili di Torino", 6.7.2015, in corso di pubblicazione su "Nuovo Diritto delle Società". Zaccone C. "Rielaborazione della relazione al Convegno dell'Ordine dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili di Torino", 6.7.2015, in "Atti del Convegno".

3 LINEE EVOLUTIVE DELLE NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE

Le norme di comportamento oggi vigenti sono entrate in vigore il 30.9.2015.

La precedente edizione datava all'1.1.2011, integrata con norme aggiuntive all'1.1.2012, e faceva seguito ai ben più risalenti "Principi" approvati e raccomandati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri nel 1995.

L'attuale adeguamento, come precisato in più sedi, si è reso necessario per i significativi mutamenti intervenuti nel diritto societario, nonché in materia di strumenti normativi per la prevenzione e la gestione della crisi d'impresa.

Va inoltre sottolineato che è stata condotta una complessiva revisione delle norme di comportamento, che enfatizza la centralità del ruolo del Collegio sindacale nell'ambito della *governance* societaria e, in particolare, nell'ambito del sistema dei controlli societari.

Per quanto riguarda gli specifici profili evolutivi e innovativi, si dà brevemente conto, in via schematica, degli interventi di integrazione e modifica più significativi:

Intervento generale

Introduzione nelle singole norme di indicazioni specifiche applicabili in caso di composizione monocratica del Collegio sindacale, laddove la natura individuale dell'organo di controllo richieda soluzioni interpretative e operative *ad hoc*

Norma 1. Nomina, incompatibilità e cessazione dei componenti del Collegio sindacale:

Norma 1.1. Inserimento procedimento di autovalutazione e verifica rispetto requisiti di indipendenza

Norma 1.3. Miglior precisazione degli elementi di autovalutazione in relazione al cumulo degli incarichi

Norma 1.5. Modifica alla norma in materia di compenso dei sindaci - previsione di indicazioni in relazione all'adeguatezza del compenso, nonché alla trasmissione di informazioni da parte del collegio uscente

Norma 1.7. Nuova norma in relazione al "passaggio di consegne" - specificazioni in relazione alla responsabilità in caso di subentro

Norma 2. Funzionamento del Collegio sindacale:

Norma 2.1. Inserimento di previsioni specifiche in relazione alla collaborazione fra sindaci in carica e sindaci cessati

Norma 3. Doveri del Collegio sindacale:

Norma 3.1. Modifica della rubrica, da "Caratteristiche e modalità di effettuazione dei controlli" a "Caratteristiche e modalità dell'attività di vigilanza" - Previsione di centralità dei "flussi informativi" quale strumento di valutazione dei rischi e di pianificazione - Finalità dell'attività di vigilanza

Norma 3.2.	Migliore esplicitazione dei criteri applicativi - Individuazione di flussi informativi
Norma 3.4.	Riformulazioni per sottolineare l'approccio al rischio nella vigilanza sull'assetto organizzativo
Norma 3.7.	Modifica dei contenuti specifici delle verifiche effettuate in relazione al bilancio
<hr/>	
<i>Norma 4.</i>	<i>Partecipazione alle riunioni degli organi sociali:</i>
Norma 4.1.	Significativa implementazione della norma in relazione ai contenuti dell'attività di vigilanza con riferimento alla partecipazione alle assemblee e alle modalità di intervento nelle stesse
Norma 4.2.	Come sopra, con riferimento alle riunioni del Consiglio di Amministrazione
<hr/>	
<i>Norma 5.</i>	<i>Poteri del Collegio sindacale:</i>
Norma 5.2.	Enfasi sui flussi informativi con l'organo amministrativo e definizione di principi sull'acquisizione di informazioni
Norma 5.3.	Enfasi e implementazione dei flussi informativi con la società di revisione
Norma 5.5.	Integrale sostituzione della norma sui rapporti con l'Organismo di vigilanza
<hr/>	
<i>Norma 10.</i>	<i>Attività del Collegio sindacale nelle operazioni straordinarie:</i>
Norma 10.7	Lievi implementazioni, con particolare riferimento ai finanziamenti intercompany
Norma 10.10	Norma di nuovo inserimento, relativa alle società unipersonali
<hr/>	
<i>Norma 11.</i>	<i>Attività del Collegio sindacale nella crisi d'impresa:</i>
	Tutta la norma, con le sue specificazioni, è stata interamente riscritta in relazione ai singoli strumenti normativi applicabili per la prevenzione e in caso di emersione della crisi d'impresa

Agli specifici interventi sopra elencati è poi da aggiungersi una riformulazione della terminologia, che trova particolare evidenza con la sostituzione diffusa del vocabolo “controllo” con “vigilanza”. Tale modifica lessicale sottolinea significativamente l'evoluzione del ruolo del Collegio sindacale, sempre più orientato ad un'attività di sorveglianza di natura generale e sintetica⁷.

Va inoltre rilevata, nell'ambito degli aggiornamenti sopra individuati, la particolare enfasi dedicata da un lato all'acquisizione e all'utilizzazione dei plurimi flussi informativi che pervengono al Collegio e dall'altro alla partecipazione alle riunioni degli organi sociali. Entrambi gli elementi caratterizzano l'attività del Collegio sindacale quale organo che esplica l'attività di vigilanza non più *ex-post*, ma in concomitanza all'esercizio della gestione da parte degli organi ad essa preposti.

Infine, viene in evidenza il tratto saliente che orienta e caratterizza l'attività di vigilanza, già

⁷ Per una precisazione dei contenuti e differenze fra controllo e vigilanza, si veda Montalenti P. “Relazione al Convegno ODCEC Torino del 6.7.2015”, *cit.*, p. 5 - 6.

ampiamente presente nella precedente edizione delle norme di comportamento e oggi assunto ad approccio caratterizzante, il *risk approach*: “*si è ritenuto opportuno determinare una modalità oggettiva di identificazione del perimetro dell’attività di vigilanza e delle sue modalità di esecuzione. Il principio scelto, anche sulla base delle migliori pratiche internazionali, è quello basato sull’analisi del rischio*”⁸.

4 FOCUS: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE E RISK APPROACH

Gli elementi essenziali di un sistema di gestione imprenditoriale sono:

- il modello di gestione adottato;
- l’assetto organizzativo complessivo;
- il sistema dei controlli.

Il *risk approach* è lo strumento con il quale l’impresa, centro di interesse all’interno del sistema economico, può essere gestita in modo responsabile: i rischi nascono infatti dai rapporti che si instaurano tra l’impresa e tutte le persone o cose che gravitano attorno ad essa e che sono portatori di interessi⁹.

In quest’ottica, aumenta la responsabilità dell’impresa e diventa necessario per essa valutare i rapporti con tutti gli *stakeholders* per acquisire conoscenza e consapevolezza di tutti i flussi da e verso l’impresa e dei rischi ad essi connessi: è vero aumentano le responsabilità, ma aumentano anche gli strumenti gestionali e decisionali.

Si introduce così un approccio strategico alla gestione, potendo cogliere le opportunità insite nei progetti imprenditoriali, tenendo conto che accanto ad ogni opportunità c’è anche un rischio.

Aderendo ad una gestione *risk approach*, anche il sistema organizzativo, comprendente i processi, i rapporti interni ed esterni, responsabilità e deleghe, i flussi informativi, ed il sistema dei controlli devono essere adeguati.

Dal punto di vista normativo, già il DLgs. 6/2003 introdusse nel codice civile quest’approccio strategico per l’organo investito della gestione, il quale, ai sensi dell’art. 2381, “*quando elaborati, esamina i piani strategici, industriali e finanziari della società*”.

Il DLgs. 32/2007 poi, modificando l’art. 2428 c.c., pose a carico dell’organo con funzione di gestione l’onere di inserire nella Relazione sulla gestione “*una descrizione dei principali rischi e incertezze cui*

⁸ Norma 3.1. - Commento.

⁹ Nel 2011 l’UE nella raccomandazione del 25.10.2011 (COM 681 Final): *A renewed EU strategy 2011-2014 for Corporate Social Responsibility*, ha ampliato il concetto di responsabilità sociale d’impresa.

L’UE, conscia del ruolo fondamentale dell’impresa nella società, ha inteso definire la *Corporate Social Responsibility* come uno strumento/una pratica che ha l’obiettivo di:

- aumentare la competitività delle imprese: un approccio strategico alla responsabilità sociale d’impresa può portare benefici in termini di risparmio di costi, accesso ai capitali, relazioni con i clienti, gestione del personale e capacità innovativa;
- *business* responsabili aiutano a mitigare gli effetti della crisi, aumentano la coesione sociale nel rispetto dell’ambiente in cui si opera;
- la crisi economica e le conseguenze sociali hanno danneggiato la sicurezza dei consumatori e il livello di fiducia negli affari. La UE *Commission* vuole focalizzare la pubblica attenzione sulla performance etica e sociale delle imprese con l’obiettivo di creare una crescita sostenibile, comportamenti responsabili nel *business* e generazioni di impiego duraturo nel medio e lungo termine.

Con quale obiettivi?

- massimizzare la creazione di valore del proprio patrimonio per i propri azionisti e per gli altri *stakeholders* e per tutta la società;
- identificare, prevenire e mitigare i possibili impatti avversi dotandosi di sistemi di *risk management* e di monitoraggio basati sul rischio dell’impresa e delle proprie controparti.

la società è esposta”, affiancando all’approccio strategico anche l’obbligo di comunicare ai terzi i fattori di rischio e le condizioni di incertezza in cui si trova ad operare la società.

L’approccio al rischio è stato perseguito in modo più approfondito nelle società quotate, il cui dettato normativo (c.c. e art. 123-bis del T.U. Finanza DLgs. 58/98) e regolamentare (codice di autodisciplina delle società quotate) disciplina l’esistenza del sistema di controllo interno e la relativa informativa: “il sistema di controllo interno 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 rischi i seguenti obiettivi:

- obiettivi strategici (omissis);
- obiettivi operativi (omissis);
- obiettivi di reporting (omissis);
- obiettivi di conformità (omissis).

Un sistema di controllo interno risulta adeguato se permette la chiara e precisa indicazione dei principali fattori di rischio, e ne consente il costante monitoraggio e la corretta gestione”¹⁰.

Le società quotate, con l’evoluzione della norma e soprattutto della pratica gestionale, sono progressivamente passate da una *compliance* formale, finalizzata a produrre quanto richiesto dalla legge, ad una *compliance* sostanziale attraverso l’effettivo utilizzo di processi di *risk assessment* e *risk management*: l’attività del Collegio sindacale si è uniformata a tale evoluzione, prevedendo ovviamente controlli adeguati ad un sistema di controllo interno spesso molto complesso.

Le recenti norme, oggetto della presente trattazione, nel definire i principi di comportamento del Collegio sindacale, riprendono i concetti previsti per le società quotate introducendo anche nelle non quotate un’attività di vigilanza decisamente approfondita da svolgere selezionando i controlli e pianificandoli secondo i seguenti principi:

- proporzionalità legata alle dimensioni e alle altre caratteristiche dell’impresa soggetta al controllo;
- rilevanza dei rischi indicati nei flussi informativi acquisiti;
- richiesta di adozione di eventuali azioni correttive;
- monitoraggio;
- eventuali interventi previsti dalla legge per la rimozione di violazioni.

Nella pianificazione il collegio deve applicare “una modalità di selezione dei controlli basata sull’identificazione e valutazione dei rischi con modalità adeguate alle dimensioni e alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell’impresa assoggettata a controllo”¹¹.

Nel definire le modalità di vigilanza, il Collegio sindacale pianifica le attività da porre in essere sulla base della rilevanza dei rischi indicati nei flussi informativi acquisiti dall’organo amministrativo, dalla direzione aziendale, dagli altri organi societari e dall’incaricato della revisione legale, attribuendo agli stessi una diversa intensità e periodicità di controllo: nella sostanza il Collegio sindacale, nel caso in cui

¹⁰ Norme di comportamento del collegio sindacale di società quotate: norma Q.3.5. Vigilanza sull’adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno.

¹¹ Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate: norma 3.1. Caratteristiche e modalità dell’attività di vigilanza. Principi.

la società non sia dotata di processi di *risk assessment*, attraverso i flussi informativi acquisiti, valuta i rischi che determineranno la pianificazione della propria attività di controllo.

“In particolare, il Collegio sindacale acquisisce i flussi informativi trasmessi dalle strutture aziendali preposte ai controlli di primo, secondo e terzo livello e ne valuta le conclusioni circa l’esistenza e la rilevanza dei rischi alla non osservanza della legge, dello statuto e delle regole di governo societario, al mancato rispetto dei principi di corretta amministrazione, all’inadeguatezza degli assetti amministrativi, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile.

Ai fini della valutazione dei rischi e del riscontro di eventuali violazioni, il Collegio sindacale si avvale delle informazioni acquisite dal revisore legale.

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 accettabile”¹².

Non solo, la regola 3.4 Vigilanza sull’adeguatezza e sul funzionamento dell’assetto organizzativo, nel rimettere al Collegio sindacale l’onere di valutare l’assetto organizzativo – intendendo per esso il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità – raccomanda allo stesso collegio di segnalare agli amministratori, eventuali nuovi rischi riscontrati, informandone il revisore, e di verificare l’efficacia delle azioni correttive adottate dalla società.

Le norme di comportamento adottano quindi principi basati sul *risk approach*, in linea con le pratiche internazionali, ed attribuiscono al Collegio sindacale la responsabilità di vigilare sull’assetto organizzativo e sull’analisi dei rischi, anche in assenza di metodi gestionali che prevedano procedure interne di *risk assessment* e *risk management*, lasciando così all’organo di controllo l’onere di introdurre nell’impresa la cultura del rischio quando essa ancora non è presente.

Una responsabilità enorme in capo al Collegio sindacale, il quale, per adeguare la propria attività di vigilanza alle nuove norme, si deve pertanto dotare di conoscenze nell’ambito della valutazione e gestione dei rischi, supportato da strumenti tecnici idonei per eseguire la vigilanza *risk approach*, secondo la diligenza professionale richiesta dalla natura dell’incarico.

¹² Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate: norma 3.1. Caratteristiche e modalità dell’attività di vigilanza. Criteri applicativi.

LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO

A cura di **Patrizia Provviero** e **Annamaria Roncari** - Commercialiste ODCEC-Torino

1	IL RUOLO E LE COMPETENZE DEL COLLEGIO SINDACALE NELLE NORME DI COMPORTAMENTO	20
	1.1 IL FUNZIONAMENTO	20
	1.2 UTILIZZO DI PROPRI DIPENDENTI ED AUSILIARI	20
	1.3 IL LIBRO DELLE ADUNANZE E DELLE DELIBERAZIONI	21
2	LA PIANIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI VIGILANZA	22
	2.1 IL <i>RISK APPROACH</i>	22
	2.2 LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITÀ DALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO AL TERMINE DEL MANDATO	22
	2.3 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA SULL'OSSERVANZA DELLA LEGGE E DELL'ATTO COSTITUTIVO	23
	2.4 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA SUL RISPETTO DEI PRINCIPI DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE ED IN PARTICOLARE SULL'ADEGUATEZZA DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO - AMMINISTRATIVO E CONTABILE DELLA SOCIETÀ	24
	2.5 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA SUL BILANCIO DI ESERCIZIO	25
	2.6 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA NELLA CRISI D'IMPRESA	26

1 IL RUOLO E LE COMPETENZE DEL COLLEGIO SINDACALE NELLE NORME DI COMPORTAMENTO

1.1 IL FUNZIONAMENTO

Nelle norme di comportamento del Collegio sindacale¹ viene assegnato all'organo di controllo un **ruolo** ben preciso; esso deve svolgere la propria **attività in modo collegiale** ed ha **piena autonomia nell'organizzazione del proprio funzionamento**; deve riunirsi con **cadenza regolare** (almeno ogni 90 giorni ovvero, se le circostanze lo richiedano, anche con scadenze più ravvicinate) al fine di assicurare un'**efficace attività di supervisione ed indirizzo**, nel rispetto dei doveri imposti dalla legge e dalla responsabilità derivante dall'assunzione dell'incarico.

I sindaci, **alla cessazione dell'incarico**, devono prestare la **massima collaborazione ai nuovi sindaci** in carica fornendo loro le informazioni e la documentazione eventualmente richiesta.

I **criteri applicativi** invece stabiliscono le **competenze**, in parte richiamate dall'art. 2404 c.c. che, nella sostanza, consistono nella:

- identificazione nella figura del **Presidente** della funzione di **impulso nell'organizzazione del Collegio** e di **oggetto al quale indirizzare le comunicazioni** dirette al Collegio;
- **pianificazione della propria attività** mediante **calendarizzazione** delle riunioni ed **individuazione degli argomenti** oggetto di verifica o di discussione;
- verifica della **regolare costituzione** del Collegio sindacale;
- eventuale identificazione di **ruoli diversificati per lo svolgimento delle attività** all'interno dell'organo di controllo;
- identificazione delle **modalità di svolgimento delle riunioni** (eventualmente anche con mezzi di telecomunicazione purché ogni componente possa prendere parte attivamente alla discussione ed abbia accesso a tutta la documentazione prodotta);
- esigenza di ampia **collaborazione tra sindaci uscenti e sindaci di nuova nomina**.
- **circularizzazione delle informazioni** assunte nel corso delle riunioni/verifiche periodiche **anche ai sindaci assenti** (presa visione del verbale, degli eventuali rilievi formulati e delle delibere assunte);
- **verbalizzazione di eventuale dissenso** da parte di un componente circa le deliberazioni assunte dal Collegio.

1.2 UTILIZZO DI PROPRI DIPENDENTI ED AUSILIARI

Nell'ambito dell'autonomia organizzativa spettante al Collegio sindacale come sopra richiamata, le norme di comportamento prevedono che, **per l'espletamento di specifiche attività di controllo e di ispezione, i sindaci possano avvalersi, sotto la propria responsabilità, di propri dipendenti od ausiliari**, sempre che questi siano in possesso dei **requisiti di indipendenza**² previsti per i sindaci.

¹ **Norme di comportamento del Collegio Sindacale** elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili: Principi di Comportamento del Collegio sindacale di società non quotate approvate in data 10.9.2015, in vigore dal 30.9.2015.

² **Art. 2399 c.c.**

Cause d'ineleggibilità e di decadenza.

Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:

a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382;

I criteri applicativi richiamano i **limiti** e gli **ambiti** dell'utilizzo dei soggetti indicati, i quali devono:

- esplicitare la propria attività **esclusivamente per l'espletamento di specifiche attività di controllo ed ispezione** (limitata alla fase cognitiva ed istruttoria e non anche di valutazione od espressione di giudizio che spettano espressamente all'organo di controllo);
- essere **legati** al sindaco da un rapporto di **lavoro subordinato od autonomo**;
- essere in **possesso dei requisiti di indipendenza** previsti per i sindaci;
- possedere i **requisiti tecnico-professionali** idonei allo svolgimento dei compiti loro affidati, compresi quelli che impongono il **rispetto del dovere di riservatezza** in merito alle informazioni acquisite;
- essere **legittimati** (dal Collegio e dall'organo amministrativo) per lo svolgimento dell'attività per la quale sono stati chiamati.

1.3 IL LIBRO DELLE ADUNANZE E DELLE DELIBERAZIONI

Ogni riunione dell'organo di controllo deve essere **verbalizzata e trascritta** sul **Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale**, tenuto a cura del Collegio con modalità da esso determinate, sempre nell'ambito della sopra richiamata autonomia organizzativa.

È opportuno che il **verbale** dia **evidenza**:

- della **data** e del **luogo** di riunione;
- delle **modalità di svolgimento della riunione** (presenza fisica, in videoconferenza, in audioconferenza, comunque in modo tale che ogni partecipante possa prendere parte attiva alla discussione assicurando altresì la possibilità di presa visione e scambio di ogni documento);
- dei **sindaci intervenuti** e di quelli **assenti**, con indicazione di quelli che hanno giustificato l'assenza;
- degli **eventuali ausiliari** e dei compiti loro affidati;
- dei **soggetti che partecipano alla riunione** con l'indicazione della loro **qualifica**;
- delle **attività svolte** e degli **accertamenti eseguiti**;
- delle **conclusioni raggiunte** o delle **deliberazioni adottate**, indicando la **motivazione** delle stesse e l'**eventuale dissenso** manifestato da uno o più sindaci;
- dei **documenti acquisiti** e/o eventualmente **pervenuti** al Collegio da altri organi;
- della **sottoscrizione** dei sindaci partecipanti alla riunione.

Ogni riunione deve essere adeguatamente documentata. Le **carte di lavoro** a supporto della verbalizzazione devono essere **opportunamente conservate**.

Si ritiene opportuno che:

- **ciascun componente del Collegio sindacale** debba sempre disporre della **copia dei verbali** redatti nel testo definitivo;
- l'**organo amministrativo** riceva tempestiva e formale **notifica del verbale qualora dagli accertamenti effettuati emergano rilievi, fatti o circostanze significative**.

b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;

c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

2 LA PIANIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ DI VIGILANZA

L'attività di vigilanza del Collegio sindacale deve essere **programmata** e **pianificata** in considerazione della **natura dell'incarico** che determina un'**obbligazione di mezzi e non di risultato**.

A causa della vastità del perimetro entro il quale i sindaci esercitano la propria funzione, sarà opportuno che i medesimi individuino, sulla base di un percorso preciso, logico e circostanziato, le diverse tipologie di rischio cui è soggetta l'attività societaria.

2.1 IL RISK APPROACH

Il Collegio sindacale, richiamando le *best practices* internazionali, **pianifica** pertanto **la propria attività di vigilanza**, basandosi sull'**analisi del rischio**:

- in considerazione della **dimensione**, della **complessità** e delle altre **specifiche caratteristiche**, anche organizzative, **della società**;
- sulla base dei **rischi individuati**, sulla base delle notizie e della documentazione raccolta **nel corso dello scambio di informazioni** (flussi informativi) con l'organo amministrativo, con il soggetto incaricato della revisione, con l'organismo di vigilanza, con eventuali comitati interni e con gli altri organi o soggetti con i quali il Collegio sindacale interagisce nell'esplicazione della propria funzione;
- applicando una **selezione di controlli** anche mediante l'utilizzo di tecniche motivate di campionamento;
- in considerazione delle **valutazioni** che un professionista indipendente, ragionevole ed informato trarrebbe dall'analisi della rilevanza dei rischi aziendali rilevabili dalle informazioni e dalla documentazione acquisita.

2.2 LA PIANIFICAZIONE DELL'ATTIVITÀ DALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO AL TERMINE DEL MANDATO

Nel **momento dell'accettazione** dell'incarico, il Collegio sindacale provvede ad **acquisire dai soggetti preposti le informazioni e la documentazione necessaria per un responsabile svolgimento della funzione** nel rispetto dei doveri previsti dal codice civile³, del TUF⁴ e dalle norme regolamentari⁵.

Nel corso dello svolgimento del mandato, sulla base delle informazioni raccolte e dei flussi informativi che devono costantemente pervadere l'attività di controllo, il **Collegio sindacale provvede**

³ Art. 2403 c.c.

Doveri del collegio sindacale

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.

⁴ Art. 149 del T.U.F. DLgs. 24.2.98 n. 58

(Doveri)

1. Il Collegio sindacale vigila:

- a) sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo;
- b) sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- c) sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;
- c-bis) sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste da codici di comportamento redatti da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, cui la società, mediante informativa al pubblico, dichiara di attenersi;
- d) sull'adeguatezza delle disposizioni impartite dalla società alle società controllate ai sensi dell'articolo 114, comma 2.

⁵ Doveri del Collegio Sindacale - Norme di Comportamento del Collegio Sindacale (*cit.*)

a pianificare gli incontri, calendarizzando le riunioni ed intensificando l'attività di vigilanza al verificarsi di segnali di attenzione o pericolo ovvero al manifestarsi di particolari eventi di carattere straordinario.

In tali occasioni, i sindaci dovranno individuare la **modalità di svolgimento** della riunione, il **tempo** e le **risorse necessarie** all'acquisizione ed allo **scambio di documentazione ed informazioni** con altri organi e funzioni sociali, la **periodicità** o il numero di incontri **con altri organi sociali e funzioni** (Amministratori, Direttori, soggetto incaricato della revisione legale, OdV, Comitati interni, Preposti, RSPP, ecc.).

Nel corso della **pianificazione del calendario** delle riunioni potranno essere individuati, in linea generale, anche **argomenti** o serie di argomenti **da trattare**.

I sindaci devono **puntualmente verbalizzare**, a seguito di ciascuna riunione, **gli accertamenti compiuti e le delibere assunte**. Il verbale dovrà essere **tempestivamente trascritto** sul Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale a disposizione per la consultazione da parte degli Amministratori.

Annualmente i sindaci devono adeguatamente programmare la propria attività di controllo volta al rilascio della Relazione annuale all'assemblea dei soci.

2.3 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA SULL'OSSERVANZA DELLA LEGGE E DELL'ATTO COSTITUTIVO

La vigilanza dell'osservanza della legge e dell'atto costitutivo impone al sindaco l'attenta **analisi di una serie di documenti e di informazioni che consentano di accertare che le procedure, i metodi e gli strumenti adottati nello svolgimento dell'attività societaria e di impresa garantiscano il rispetto della legge e dello Statuto.**

In particolare il Collegio sindacale dovrà soffermarsi sul **controllo** di quelle **norme** che, in relazione alla dimensione, alla struttura ed all'attività svolta dalla società, siano **rilevanti** soprattutto in considerazione del **rischio** che, il loro **mancato rispetto**, possa comportare nei confronti della società e degli interessi dei suoi *stakeholders*.

Per la vigilanza sull'osservanza dello Statuto, il Collegio dovrà verificare che **gli atti e le delibere sociali non siano assunti in contrasto con quanto previsto da disposizioni normative e statutarie**; in particolare sarà necessario verificare la regolare convocazione delle assemblee e dei consigli di amministrazione; la **validità della costituzione e delle delibere**; la regolare pubblicità degli atti e l'attuazione delle delibere nonché il possesso da parte della società di **particolari autorizzazioni** prescritte per lo svolgimento dell'attività ed il **mantenimento dei requisiti** nel corso dell'esercizio dell'attività medesima.

I sindaci dovranno **partecipare regolarmente alle riunioni degli organi sociali, allo scambio della documentazione ed allo scambio periodico di informazioni** con gli amministratori delegati, con il soggetto incaricato della revisione, con l'OdV.

A puro titolo esemplificativo, ma non certo esaustivo, sarà **utile acquisire, sin dal momento dell'accettazione dell'incarico, la documentazione/le informazioni** che di seguito si provano ad elencare:

- Statuto;

- visura camerale (dalla quale sono desumibili, la reputazione della società e del suo top *management* tramite l'assunzione di informazioni sulla tipologia - *Spa, Srl, cooperativa, ente di interesse pubblico, ecc.*; lo stato della società - *operativa, non operativa, in liquidazione, soggetta a procedure concorsuali*; la struttura e la governance societaria; le sedi operative - *numero ed ubicazione*; la compagine sociale; il soggetto che eventualmente svolge attività di direzione e coordinamento; soggetti investiti di procure, ecc.);
- macro settore economico (produzione, commercio, servizi);
- specifico settore di attività per l'ottenimento e la verifica di informazioni sul prodotto, sullo stato del mercato, della concorrenza, ecc.;
- norme o regolamenti speciali applicabili (es. assicurazioni o banche);
- adesione al codice di autodisciplina (società quotate);
- patti parasociali;
- regolamenti interni;
- esistenza e regolamentazione di comitati interni;
- denunce pregresse per violazioni diritti di minoranze o dei soci;
- soggetto incaricato della revisione legale (tipologia, durata mandato, requisiti indipendenza, remunerazione);
- rapporti con parti correlate;
- disposizioni speciali applicabili in tema di obblighi informativi (informazioni privilegiate, rapporti con Autorità di vigilanza, ecc.);
- eventuali contestazioni di violazioni di legge o comunicazioni da parte di Autorità di vigilanza;
- ultimi tre bilanci approvati;
- verbali del Collegio sindacale uscente.

2.4 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA SUL RISPETTO DEI PRINCIPI DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE ED IN PARTICOLARE SULL'ADEGUATEZZA DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO - AMMINISTRATIVO E CONTABILE DELLA SOCIETÀ

La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione impone ai sindaci il **controllo sull'operato degli amministratori** finalizzato ad **accertare** che i medesimi non pongano in essere **operazioni estranee all'oggetto sociale**, nelle quali possa insorgere un **conflitto di interessi** (proprio o per conto terzi) od ancora **operazioni manifestamente imprudenti** che siano **potenzialmente in grado di compromettere l'integrità del patrimonio sociale**.

I sindaci dovranno poi accertare la **conformità della struttura organizzativa alle dimensioni della società**; l'esistenza di un **adeguato sistema informativo interno**; l'identificazione di **funzioni e mansioni**; la predisposizione di un **organigramma** che rispecchi il livello di competenze e di responsabilità e che possa realmente garantire la **segregazione dei ruoli e dei poteri** dei soggetti coinvolti nell'azienda; l'esistenza di **direttive e procedure aziendali** e la loro effettiva conoscenza, l'esistenza ed il rispetto delle deleghe di funzione.

Anche in questo caso, nell'ambito della pianificazione dell'attività di controllo, riveste **massima importanza** lo **scambio di informazioni** con gli amministratori delegati, il soggetto incaricato della revisione, l'OdV ma **anche con i responsabili di funzione**.

A supporto dell'attività svolta in questo determinato ambito, sarà **utile la raccolta, la consultazione e l'analisi di documenti ed informazioni** relativamente a:

- organigramma e funzionigramma aziendale;
- sistema di deleghe e procure;
- remunerazione dei componenti dell'organo amministrativo e dei soggetti apicali delegati di funzione;
- codice etico – modello *ex* DLgs. 231/2001 – OdV (composizione, funzionamento, requisiti, risorse economiche);
- procedure adottate per la gestione dei rischi ed eventuali manuali;
- piani di investimento;
- redazione di *budget* periodici;
- contratti *intercompany* o di gruppo;
- eventuali regolamenti di prestiti obbligazionari;
- contratti di assicurazione, leasing, altri contratti;
- contratti di mutuo, finanziamenti, prestazioni di garanzie in genere, contratti di copertura (derivati);
- vertenze e cause in corso;
- monitoraggio della situazione finanziaria e regolarità nell'assolvimento dei debiti;
- situazione crediti in sofferenza;
- eventuali contestazioni di violazioni di Legge o comunicazioni da parte di Autorità di vigilanza;
- controllo interno (soggetti, struttura, funzioni specifiche, risorse economiche);
- flussi informativi (organo amministrativo, revisore, OdV, *internal audit*, Collegio sindacale uscente, ecc.);
- interviste al personale;
- affidabilità del sistema informatico adottato;
- procedure amministrative e contabili adottate;
- colloqui con consulenti legali, fiscali, del lavoro;
- requisiti e competenze professionali dei responsabili di funzione (responsabile amministrativo, responsabile del personale, responsabile di qualità, ecc.).

Per la vigilanza **sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile** della società, il Collegio, attraverso l'acquisizione di informazioni dall'organo amministrativo e dalle funzioni aziendali preposte, verifica l'affidabilità del sistema amministrativo-contabile a rappresentare correttamente i fatti di gestione.

Saranno fondamentali, per questa specifica attività, le riunioni con il soggetto incaricato della **revisione legale dei conti** e con l'eventuale **preposto al sistema di controllo interno**.

2.5 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA SUL BILANCIO DI ESERCIZIO

Anche se il Collegio sindacale non esercita, per obbligo di legge o per scelta statutaria, la revisione contabile, lo stesso deve comunque pianificare e svolgere **un'attività di vigilanza sul bilancio** di esercizio, che, nello specifico, si sostanzia nella:

- verifica delle **procedure di formazione, deposito e pubblicazione del bilancio**;
- vigilanza sull'**impostazione del bilancio**;
- verifica della **corrispondenza tra il bilancio ed i dati e le informazioni a disposizione**.

Specifico controllo dovrà essere svolto dall'organo di controllo nel caso in cui la società sia tenuta alla redazione del **bilancio consolidato** ovvero, quando, per particolari esigenze relative alla struttura o all'oggetto sociale, la società decida di **approvare il bilancio nei termini di 180 giorni** ex art. 2364 co. 2 c.c.

Nel caso in cui il Collegio sindacale non sia incaricato della revisione legale, è chiamato a svolgere sul bilancio esclusivamente **attività di osservanza della legge e dello Statuto** non dovendo effettuare controlli analitici di merito né sul contenuto del bilancio né esprimere giudizi sulla sua attendibilità.

Per l'analisi specifica si rimanda al contenuto della Norma 3.7 "**Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione**" delle norme di comportamento sopra richiamate.

2.6 L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA NELLA CRISI D'IMPRESA

L'**attività di vigilanza** dell'organo di controllo nei periodi nei quali incominciano a manifestarsi tensioni aziendali di natura commerciale, finanziaria od economica, deve necessariamente **crescere di livello**; in tali situazioni infatti sono frequenti comportamenti non adeguati degli amministratori che, per fronteggiare i diversi *stakeholders*, ricorrono a politiche aziendali e contabili non sempre corrette.

I sindaci devono quindi porre estrema attenzione all'operato degli amministratori affinché non compiano operazioni estranee all'oggetto sociale o in conflitto di interessi con la società e che le loro scelte gestionali non risultino manifestamente imprudenti, azzardate o tali da compromettere l'**integrità del patrimonio sociale** o comunque palesemente pregiudizievoli.

In via preliminare e sintetica, in questa fase indubbiamente delicata della vita societaria possono essere **individuati alcuni specifici elementi da monitorare con particolare attenzione**.

Per il Collegio sindacale si ritiene fondamentale il costante controllo della permanenza del requisito della continuità aziendale⁶ per prevenire e comunque far emergere tempestivamente eventuali situazioni di crisi.

La **pianificazione di un'analisi periodica del bilancio**, permette ai sindaci di valutare lo stato di salute dell'impresa attraverso l'estrapolazione di **indici di bilancio** che misurino:

- il livello di redditività (*analisi economica*);
- la solidità di equilibrio patrimoniale (*analisi patrimoniale*);
- lo stato di solvibilità (*analisi finanziaria*)⁷.

Oltre agli indici di bilancio dev'essere attribuita rilevanza anche ad alcuni indicatori, sia di natura finanziaria che gestionale, la cui individuazione determina l'insorgenza di significativi dubbi sul principio di continuità ed indizi sull'instaurarsi della crisi.

⁶ Le fonti normative si rinvencono nell'art. 2423-bis n. 1 c.c., nel principio contabile 11 "Bilancio d'esercizio - fiscalità e postulati", nell'OIC 5, nel documento 570 della Commissione paritetica per la statuizione dei principi di revisione, nei § 23 - 24 dello IAS per le società che applicano i principi contabili internazionali.

⁷ Anche l'OIC 6, "Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio", offre al Collegio elementi utili per valutare la situazione, con particolare riferimento agli aspetti contabili e di bilancio.

L'OIC 5, richiamando il principio di revisione 570, "Continuità aziendale", dell'ottobre 2007, raccomandato da CONSOB, segnala una serie di eventi che, singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere fondate perplessità sulla persistenza del suddetto requisito:

- situazione di *deficit* patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;
- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indici economico-finanziari negativi o in costante peggioramento;
- consistenti perdite di esercizio;
- mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi;
- impossibilità di saldare i debiti e di incassare i crediti alla scadenza;
- difficoltà nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- cambiamento di atteggiamento dei fornitori per concessione di credito e pagamento alla consegna;
- incapacità di ottenere finanziamenti necessari per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.
- dimissioni dei consiglieri e dei sindaci;
- perdita di personale a livello dirigenziale senza che sia sostituito;
- perdita di mercati fondamentali; di *franchising*, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà nell'organico del personale o scarsità di rifornimenti fondamentali.
- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali;
- termine della durata statutaria senza previsione di prolungamento;
- contenziosi legali e fiscali che in caso di soccombenza potrebbero portare a condanne che l'impresa non è in grado di sopportare;
- modifiche legislative o iniziative governative sfavorevoli all'impresa;
- sopravvenuta mancanza dei requisiti per il mantenimento delle autorizzazioni necessarie allo svolgimento dell'attività sociale prevalente.

In ogni caso i suddetti controlli dovranno essere attuati dal Collegio sindacale in **continuo collegamento con:**

- **l'organo di gestione** (amministratore unico, Consiglio di amministrazione, consiglio di gestione), da modulare a seconda del grado di tensione in atto. In tale contesto, sarà utile ottenere dagli amministratori costanti e aggiornati piani prospettici, i cui esiti andranno verificati con riferimento al dato temporale.
- **l'eventuale revisore legale**, perché il suo ruolo⁸, è quello di esprimere giudizi sul bilancio, verificare la regolare tenuta della contabilità e di conseguenza valutare se risulta rispettato il requisito della continuità⁹.

⁸ Art. 14 del DLgs. 39/2010.

⁹ Importante sul tema è il riferimento ai "criteri applicativi" di cui alla norma 3.7 in cui si legge: "*In particolare il collegio verifica la rispondenza del bilancio e della relazione ai fatti e alle informazioni di cui il collegio sindacale è a conoscenza a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dell'esercizio dei suoi doveri di vigilanza e dei suoi poteri di ispezione e controllo (articoli 2403, 2403-bis, 2405 del Codice civile)*".

L'indicazione è di rilievo, in particolare per l'attività che detto organo deve svolgere nell'ambito di società in crisi, posto che:

- è regola riferibile al collegio anche non incaricato della revisione legale;

Qualora la società intenda accedere ad uno degli istituti previsti dalla Legge fallimentare (RD 26/43), quali il piano di risanamento, il concordato preventivo o la ristrutturazione del debito, il Collegio sindacale è chiamato a **vigilare sulla concreta applicazione** dello stesso, sorvegliando sull'effettiva capacità di risolvere la crisi dell'impresa, suggerendo eventualmente misure alternative.

Si rimanda a tale proposito al contenuto della norma n. **11** inserita nelle “*Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate*”, approvate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel mese di settembre 2015¹⁰.

• sottolinea che il bagaglio di conoscenze sulla società, attivate non solo a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, è elemento qualificante per gli interventi necessari al fine di un corretto svolgimento del proprio compito.

¹⁰ *Cit.*

I DOVERI DI VIGILANZA E L'INTERAZIONE CON GLI ALTRI ORGANI DI CONTROLLO

A cura di **Barbara Bucchioni, Margherita Gardi e Margherita Spaini** - Commercialiste ODCEC-Torino

1	I DOVERI DI VIGILANZA	30
	1.1 L'ESERCIZIO DEI DOVERI DI VIGILANZA	30
	1.2 LE INDAGINI CONOSCITIVE PRELIMINARI	32
	1.3 LE NORME DI COMPORTAMENTO	33
	1.4 IL RUOLO PROATTIVO DEL COLLEGIO SINDACALE	34
2	GLI ADEGUATI ASSETTI	35
	2.1 LA DEFINIZIONE DEGLI ASSETTI	35
	2.2 L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE	36
	2.3 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	38
	2.4 L'INTERAZIONE E GLI SCOPI	39
	2.5 LO SVOLGIMENTO DELLE FUNZIONI AZIENDALI E LA DELEGA	39
3	LE PROCEDURE, I FLUSSI DI ATTIVITÀ, LA VIGILANZA	40
	3.1 L'IMPORTANZA DELLE PROCEDURE: ESISTENZA, EFFICACIA, COSTANTE AGGIORNAMENTO	40
	3.2 IL FLUSSO DELL'ATTIVITÀ DECISIONALE	43
	3.3 I PRINCIPI DI LEGALITÀ PREVENTIVA	45
4	L'INEFFICACIA E L'INSUFFICIENZA DEGLI ASSETTI	45

1 I DOVERI DI VIGILANZA

1.1 L'ESERCIZIO DEI DOVERI DI VIGILANZA

L'art. 2403 c.c. recita quanto segue:

“ - *Doveri del collegio sindacale* -

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”.

Emerge dal contesto, la centralità, dal lato controlli, della funzione di vigilanza e, indirettamente, dal lato gestione societaria, della funzione amministrativa intesa in senso allargato, deputata all'organizzazione degli adeguati assetti.

Infatti, la gestione amministrativa dovrebbe dotare l'azienda di una struttura amministrativa adeguata ed appropriata che è caratterizzata da flussi informativi diretti, organizzazione efficiente, buon sistema contabile ed amministrativo; l'organo di controllo vigila sulla corretta impostazione del sistema globale, sul suo funzionamento e sulla relativa implementazione.

Il controllo sulla gestione è un controllo di legittimità globale, nell'accezione di vigilanza quale principale dovere del Collegio sindacale. Il termine vigilanza esprime un concetto molto ampio e nello stesso tempo più generale rispetto al mero controllo. Particolarmente significativo è il cambiamento di passo dalla previsione del vecchio testo dell'art. 2403 laddove il controllo sull'amministrazione è stato sostituito dalla vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione che richiede a sua volta il controllo sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società, propedeutici al controllo sostanziale sull'amministrazione e gestione.

Da un punto di vista normativo la nuova formulazione dell'art. 2403 ha sancito un salto di qualità ed il passaggio da verifiche puntuali e circoscritte ad un'attività di monitoraggio a larghissimo raggio con un'ottica di supervisione globale ovvero di “**alta sorveglianza**” - commento norma di comportamento 3.4. Data l'estrema sintesi dell'art. 2403, ogni parola assume un peso specifico dal significato pregnante.

È opportuno soffermarsi sull'etimologia per meglio comprendere la portata dell'assunto normativo. Il dizionario Treccani al verbo vigilare riporta quanto segue:

“**vigilare**

1) *verbo intransitivo*

a) *vegliare*

b) *stare attenti, usare molta attenzione perché qualche cosa accada nel modo voluto.*

La forma intransitiva implica una modalità indiretta, non volta ad un oggetto ben preciso ma generale.

2) *verbo transitivo*

Sorvegliare, seguire con attenzione e controllare lo svolgimento di un'azione, il modo di comportarsi... il funzionamento.... per poter intervenire rapidamente ed efficacemente se necessario”.

Dal combinato disposto della duplice accezione transitiva ed intransitiva cogliamo il senso specifico connesso al termine vigilare sia sotto il profilo dell'attitudine di approccio, sia sotto il profilo comportamentale soggettivo, ma anche in ordine alle azioni che il membro del Collegio sindacale deve intraprendere qualora ravvisi criticità anche potenziali.

Da una lettura ragionata dell'art. 2403 c.c. emerge il profilo soggettivo connesso alla funzione di Componente del Collegio sindacale che, nell'ottica di approccio al rischio, è figura centrale nell'ambito dei flussi informativi aziendali.

Il sindaco:

- non è consulente anche se l'approccio è collaborativo e non contrappositivo: suo compito è vigilare e non proporre;
- non è amministratore: gli amministratori gestiscono l'impresa e compiono tutte le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale (art 2380-*bis*), il sindaco vigila sulla realizzabilità e coerenza del loro operato;
- non è socio: il socio delibera su quanto proposto dagli amministratori, il sindaco fornisce pareri di legittimità ed interviene quale garante di legittimità;
- non è membro dell'organismo di vigilanza: l'Organismo di vigilanza deve vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del modello organizzativo e sull'aderenza del medesimo agli assetti aziendali (il modello organizzativo deve essere esimente sotto il profilo penale), il sindaco deve verificare in concreto il funzionamento degli adeguati assetti con ottica soprattutto civilistica;
- non è revisore: i revisori verificano, nel corso dell'esercizio, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili ed esprimono un giudizio sulla correttezza del bilancio, il sindaco ha funzioni di vigilanza più "alte" e acquisisce le analisi derivanti dal controllo contabile quali informazioni indispensabili, condivide con i revisori il giudizio sulla continuità aziendale, ma l'ottica di giudizio è superiore ed integrata da altri elementi.

Il sindaco quindi funge sicuramente da interfaccia e da collegamento con funzioni di sintesi, raccordo e di azione solo in caso di riscontro di criticità del sistema; diventa garante del corretto funzionamento del sistema.

Per poter vigilare come sopra definito occorre:

- approfondire per conoscere;
- valutare;
- se del caso agire.

La cornice propria della vigilanza è costituita dal principio di corretta amministrazione che deve informare la gestione ed è la clausola generale di comportamento degli amministratori; il collegio diventa garante dell'efficacia e dell'efficienza della gestione, nell'ambito del rispetto delle norme di legge e dello statuto.

Per poter ottemperare al dovere di vigilanza sui corretti assetti, occorre conoscerli al fine di giudicarne l'adeguatezza e, se del caso, intervenire pro attivamente.

Anche in questo caso l'etimologia ci corre in aiuto; sempre il dizionario Treccani riporta al termine "*assetto*: modo di reggersi, di governarsi, di amministrarsi"

e al termine "*adeguatezza*: l'essere adeguato. *Adeguato*: proporzionato, conveniente, giusto".

L'attività di vigilanza emerge quale un insieme di azioni coordinate che presuppongono l'aver approfondito, studiato e quindi conosciuto le dinamiche della gestione per poter valutare se le modalità governo ed amministrazione declinate sotto gli aspetti contabili, amministrativi e gestionale siano proporzionate all'attività e corrette nell'ambito specifico.

Successivamente dopo aver filtrato una vasta mole di informazioni, aver valutato in base ai principi di corretta amministrazione le scelte degli amministratori quali coerenti e realizzabili, i sindaci ne verificano in pratica la trasposizione nel funzionamento degli assetti.

La *governance*, infatti, assume decisioni che vengono messe in pratica e poi comunicate; i flussi informativi vanno dall'organizzazione amministrativa alle funzioni aziendali e devono fare in modo che ognuno abbia conoscenza completa dei fatti per poter svolgere in modo consapevole il proprio ruolo.

Compito del Collegio è soprintendere al corretto svolgimento di queste dinamiche.

Il concetto di vigilanza comprende in sé le possibili accezioni di controllo (controllo di legittimità e di legalità, controllo di correttezza gestionale e di adeguatezza amministrativa) esercitato non più *ex post* ma nel corso dell'evolversi della gestione.

Questa logica di controllo non è contrappositiva ma collaborativa, lo spirito non è punitivo ma la vigilanza diventa funzione fisiologica e di supporto quale strumento di indirizzo e di costante correzione verso l'obiettivo della piena e sostanziale compliance aziendale. Il Collegio diventa parte del complesso *iter* della gestione del rischio.

L'attività di vigilanza è sorretta dal corretto utilizzo del principio di affidamento, dal principio di evidenza e affidabilità del sistema documentale.

Gli strumenti di valutazione sono collegati alle tecniche aziendalistiche che definiscono l'adeguatezza degli assetti in relazione alle dimensioni della società, alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale in base a quanto rappresentato dall'organigramma aziendale se identifica funzioni, compiti, responsabilità e soggetti a cui sono attribuite le funzioni. Sicché vengono richieste al Collegio competenze molto ampie che spaziano dal diritto commerciale e amministrativo, alle tecniche contabili ma anche alle dottrine aziendalistiche.

Il Collegio quindi deve approfondire l'esistenza di specifiche procedure, conoscerle e verificarne la messa in pratica nonché il fluire del flusso informativo e decisionale con rispetto delle deleghe connesse.

Nell'architettura del flusso dei controlli societari il nodo centrale di connessione tra *governance*, struttura gestionale e organismi di controllo è costituito dal sistema di controllo interno che la norma di comportamento 3.5 definisce come “*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 rischi, obiettivi strategici, operativi, di reporting e di conformità*”.

Gli assetti organizzativi risultano adeguati se individuano i principali fattori di rischio aziendale, ne consentono monitoraggio e gestione; il Collegio deve seguire con attenzione e valutare se la struttura aziendale, le procedure, le prassi e l'organizzazione siano coerenti con l'attività che l'azienda esercita e permettano il perseguimento di obiettivi operativi, strategici, gestionali, di efficacia ed efficienza nel modo più adatto e consono rispetto alle dimensioni e caratteristiche aziendali.

1.2 LE INDAGINI CONOSCITIVE PRELIMINARI

Il Collegio deve quindi preliminarmente, avendo sempre come riferimento i principi di corretta amministrazione, verificare che l'attività si muova nell'alveo della legalità e nel rispetto dello statuto sociale.

Il motore di indirizzo dell'attività è l'organo amministrativo che opera scelte ed imprime indirizzi.

Le azioni intraprese dagli amministratori devono essere assunte in modo informato e consapevole, devono essere idonee al raggiungimento degli obiettivi statutari, compatibili e coerenti con la struttura

societaria e realizzabili senza assoggettare la società a rischi eccessivi e senza compromettere il patrimonio della medesima.

Il Collegio deve approfondire attività e caratteristiche della società, comprenderne l'operatività nel concreto, calarsi nel funzionamento delle strutture, valutarne l'adeguatezza. Successivamente deve vigilare sul perimetro delle scelte degli amministratori ed infine vigilare affinché gli assetti adeguati permettano l'esercizio dell'attività, senza ovviamente entrare nel merito decisionale.

Come si diceva precedentemente il Collegio deve approfondire per conoscere, valutare e, se riscontra criticità, agire.

Le indagini conoscitive preliminari sono fondamentali, devono essere assunte con prontezza e profondità in quanto permettono un corretto inquadramento della fattispecie. L'incontro con il vecchio collegio sindacale per il passaggio delle consegne e la lettura dei verbali pregressi permettono di entrare nel vivo delle problematiche, così come l'incontro con l'organismo di vigilanza e la lettura dei relativi verbali ed infine l'incontro preliminare con la società di revisione. Possono essere necessari alcuni incontri informali con il Consiglio di amministrazione.

1.3 LE NORME DI COMPORTAMENTO

Il Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha approvato le *Norme di comportamento del collegio sindacale nelle società non quotate*.

Le *Norme* sono state elaborate con la collaborazione della *Commissione di studio per le norme di comportamento degli organi di controllo legale e sono state pubblicate, nella versione definitiva, in data 17.9.2015*. Il documento, che va a sostituire le vecchie Linee Guida risalenti al gennaio 2012, oltre cercare un ulteriore approfondimento delle tematiche in tema di disciplina del sistema di controllo interno, alla luce della riforma del diritto societario, con il DLgs. 17.1.2003 n. 6, delle norme introdotte dal DLgs. 27.1.2010 n. 39 in tema di revisione legale dei conti annuali e consolidati, prevede precise norme deontologiche di approccio da declinare in relazione ai singoli casi concreti, anche alla luce del nuovo codice deontologico della professione.

Ogni norma è composta da: principi, riferimenti normativi, criteri applicativi, commenti.

L'attuale struttura risulta uno strumento operativo di grande ausilio per chi esercita l'attività di sindaco.

Di seguito si riporta integralmente la norma dedicata all'approfondimento dell'attività di vigilanza.

Q.3. DOVERI DEL COLLEGIO SINDACALE

Norma Q.3.1. Caratteristiche e modalità di effettuazione dell'attività di vigilanza

Principi

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.

Detta attività di vigilanza è effettuata tenendo in considerazione le dimensioni, la complessità e le altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche della società.

Il collegio sindacale esercita la propria attività di vigilanza sulla base dei flussi informativi acquisiti dall'organo amministrativo, dal revisore legale o dalla società di revisione legale e dagli altri ruoli e funzioni aziendali.

Nel definire le modalità di vigilanza, il collegio sindacale pianifica le attività da porre in essere sulla base della rilevanza dei rischi aziendali indicati nei flussi informativi acquisiti.

Il collegio sindacale esprime dunque un giudizio professionale tenendo in considerazione le valutazioni che un professionista indipendente, ragionevole e informato, dopo aver considerato le informazioni a disposizione del collegio in quel momento, trarrebbe circa la rilevanza dei rischi aziendali come indicati nei flussi informativi acquisiti.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di possibili violazioni di legge o di statuto, di inosservanza delle regole di governo societario, di inesatta applicazione dei principi di corretta amministrazione, di inadeguatezza dell'assetto organizzativo o del sistema amministrativo-contabile o del sistema di controllo interno, il collegio sindacale richiede all'amministratore delegato, informandone il presidente del consiglio di amministrazione, se le due figure non coincidono, l'adozione di un piano di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui il collegio sindacale rilevi il permanere delle criticità ne informa il consiglio di amministrazione.

Se non vengono poste in essere azioni correttive ovvero se le stesse sono ritenute dal collegio insufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità, di avvenuto riscontro di violazioni, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

Come emerge chiaramente dal contesto la gestione del rischio costituisce l'elemento conduttore dell'attività di vigilanza. Utile in questo senso è la **norma 3.4** dedicata all'attività di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo.

Nel commento alla specifica norma si riporta quanto segue:

“il dovere di vigilanza del Collegio sindacale è un compito di alta sorveglianza, ovvero, in via di principio, un controllo di sistema focalizzato sulla base dell'approccio al rischio, il quale si concentra su metodi, procedure e strumenti con cui l'azienda organizza la propria attività amministrativa”.

L'attività di *governance* e l'attività gestoria suo riflesso operativo non devono compromettere la solidità patrimoniale dell'azienda, devono garantire un comportamento *compliant* nella sostanza, devono garantire i diritti degli *stake holder*.

Il Collegio deve agire in modo informato e quindi deve dedicare tempo alla comprensione dell'azienda, delle logiche di *governance* e di organizzazione. Una volta conosciute le modalità di funzionamento deve verificarne la rispondenza agli obiettivi e la messa in atto.

Il monitoraggio deve essere costante con meccanismo di causa effetto; monitoraggio, azione, correzione, verifica di conformità, sicché il controllo collaborativo deve entrare a far parte della gestione.

1.4 IL RUOLO PROATTIVO DEL COLLEGIO SINDACALE

La guida al comportamento del Collegio sindacale elaborata a cura della commissione Collegio sindacale dell'ODCEC dell'Ordine di Roma e validata dal gruppo di studio per le norme di comportamento degli Organi di controllo legale delle società del CNDCEC interpreta le raccomandazioni contenute nelle Norme di comportamento del Collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ed in particolare la 3.4 “vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo”.

Il ruolo deputato al Collegio sindacale nell'ambito del dovere di vigilanza sull'adeguatezza degli assetti deve essere proattivo¹.

¹ Bava F., Devalle A. “Ruolo proattivo del collegio sindacale nella vigilanza sull'assetto organizzativo”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.7.2015.

“Pro agire” significa ottenere qualcosa senza dover aspettare il verificarsi di fenomeni di alcun tipo. Significa comprendere ed anticipare. Avere chiari gli obiettivi, definire il perimetro entro il quale può muoversi l'azione ed infine intervenire quando si ha la percezione che si stia perdendo la rotta.

Nella guida operativa vengono individuate e descritte le verifiche che il Collegio sindacale può svolgere per vigilare sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo.

Nella presentazione si puntualizza quanto segue:

“nello svolgimento dei doveri di vigilanza di cui all'art. 2403 del Codice Civile, e per consentire in particolare la vigilanza sul complesso assetto adottato dalla società, il Collegio sindacale, oltre a raccogliere le informazioni e i dati aziendali mediante l'esecuzione di specifiche verifiche, dovrà acquisire, analizzare e valutare i flussi informativi generati dai diversi organi e dalle differenti funzioni aziendali presenti nella società. È il caso di precisare che alla vigilanza sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili le Norme di Comportamento dedicano particolare attenzione in quanto risulta di fondamentale importanza che il Collegio Sindacale si confronti con i soggetti che, a vario titolo, sono preposti alle funzioni organizzative e di controllo interno, nonché, per quanto di sua competenza, con il soggetto incaricato della Revisione legale, qualora presente”.

Compito del Collegio sindacale è quello di verificare che l'assetto organizzativo adottato dall'azienda sia capace di generare efficaci ed efficienti flussi informativi, i quali potranno essere acquisiti dai Sindaci, in via diretta, mediante l'esecuzione di apposite verifiche oppure nel corso di incontri periodici con i competenti organi e funzioni aziendali, e in via indiretta, tramite la produzione da parte di questi ultimi, di report periodici indirizzati alla direzione e al collegio stesso.

2 GLI ADEGUATI ASSETTI

Gli assetti possono definirsi adeguati quando sono in grado di assicurare lo svolgimento – in maniera efficace ed efficiente – delle funzioni aziendali.

2.1 LA DEFINIZIONE DEGLI ASSETTI

Il Collegio sindacale, oltre a vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto nonché sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, ai sensi di quanto previsto dall'art. 2403 c.c., vigila:

- sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo: per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità;
- sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile: 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 una informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa;
- sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno: il sistema di controllo interno può essere definito come l'insieme delle direttive, procedure e delle prassi operative adottate dall'impresa allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, i seguenti obiettivi:
 - obiettivi strategici, volti ad assicurare la conformità delle scelte del *management* alle direttive ricevute e all'oggetto che la società si propone di conseguire, nonché a garantire la salvaguardia del patrimonio aziendale e a tutelare gli interessi degli *stakeholders*;

- obiettivi operativi, volti a garantire l'efficacia e l'efficienza delle attività operative aziendali;
- obiettivi di *reporting*, volti a garantire l'attendibilità e l'affidabilità dei dati;
- obiettivi di conformità, volti a assicurare la conformità delle attività aziendali alle leggi e ai regolamenti in vigore.

Il Collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza in apposito paragrafo della relazione all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio d'esercizio.

2.2 L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE

L'ASSETTO ORGANIZZATIVO

L'assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale. Il Collegio sindacale valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo ponendo particolare attenzione alla completezza delle funzioni aziendali esistenti, alla separazione e alla contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni e alla chiara definizione delle deleghe o dei poteri di ciascuna funzione. In via generale, l'assetto organizzativo può definirsi adeguato quando presenta i seguenti requisiti:

- redazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità. L'organigramma serve ad individuare le persone e le collegate funzioni aziendali, quindi i compiti e le responsabilità assegnati ai diversi livelli di direzione, e deve essere sufficientemente articolato, non deve avere punti di sovrapposizione tra funzioni diverse e deve essere chiaro, conosciuto e condiviso da tutti i soggetti operanti nella società;
- esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri. È necessario infatti che non vi siano indebite ingerenze nella funzione amministrativa da parte di soggetti non giuridicamente titolati. Risulta quindi importante che vi sia corrispondenza tra la struttura decisionale aziendale e le deleghe depositate presso il Registro delle Imprese, nonché che i poteri autorizzativi e di firma siano assegnati in coerenza con le responsabilità organizzative e gestionali in essere;
- sussistenza di procedure che assicurano l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rischi e del sistema di controllo, nonché la completezza, la tempestività, l'attendibilità e l'efficacia dei flussi informativi generati anche con riferimento alle società controllate;
- esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni ad esso assegnate. Risulta rilevante la presenza di piani strutturati di formazione del personale dipendente;
- presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione all'interno della società.

Il Collegio sindacale, in particolar modo all'inizio del primo mandato, deve accertare che il sistema organizzativo sia conforme alle dimensioni della società, alla natura e alle modalità prefissate in ordine al perseguimento dell'oggetto sociale. Il Collegio sindacale verificherà il rispetto dei requisiti sopracitati attraverso colloqui con gli amministratori e il personale dipendente nonché tramite la lettura dei verbali relativi ai precedenti esercizi e di eventuali altri documenti disponibili presso la società. Il Collegio sindacale, nel caso si evidenzino carenze dovrà segnalare agli amministratori profili di rischio

riscontrati, sollecitando interventi correttivi, informandone anche il revisore legale, se presente, e verificando la loro attuazione.

L'attività di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo deve essere esercitata anche nel corso del mandato: è necessario infatti che il Collegio sindacale verifichi il mantenimento del requisito dell'adeguatezza e del concreto funzionamento dell'assetto organizzativo e se necessario, richieda un suo aggiornamento.

Si evidenzia la relazione di interdipendenza tra le dimensioni aziendali e l'assetto organizzativo: al crescere della dimensione aziendale la struttura organizzativa dovrebbe divenire più articolata e, conseguentemente, la società dovrebbe avvertire l'esigenza di adottare procedure volte a monitorare diversi processi aziendali. Il sistema organizzativo, pur declinato secondo la dimensione e la complessità dell'impresa, deve individuare in maniera sufficientemente chiara:

- l'attribuzione delle responsabilità;
- le linee di dipendenza gerarchica;
- la descrizione dei compiti;
- la rappresentazione del processo aziendale di formazione e attuazione delle decisioni.

L'ASSETTO AMMINISTRATIVO-CONTABILE

L'assetto amministrativo-contabile risulta adeguato se permette:

- la completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio d'esercizio.

L'attività e le operazioni aziendali sono rappresentate da fatti di gestione e l'esistenza di un adeguato sistema amministrativo contabile comporta la ragionevole garanzia della completa e attendibile rilevazione contabile di tali fatti. L'attività di vigilanza del Collegio sindacale è dunque volta a verificare l'esistenza di un sistema idoneo ad assicurare la completezza e correttezza dei dati economico-finanziari: non si tratta di un giudizio di merito sui risultati, ma di un giudizio sull'efficienza e la funzionalità del sistema, la cui adeguatezza è responsabilità esclusiva degli amministratori. Operativamente si tratta di associare i fatti economici maggiormente rilevanti secondo la loro rischiosità complessiva con i processi gestionali che li alimentano, rilevandone le responsabilità gestionali, le direttive, le procedure e le prassi operative di governo delle attività, nonché gli strumenti (anche informatici) di gestione dei rischi di errore a esse associati.

In relazione agli aspetti di attendibilità del sistema amministrativo-contabile, il soggetto incaricato della revisione legale offre un importante riferimento esterno e indipendente, con il quale è opportuna una periodica attività di scambio di dati e di informazioni.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile, il Collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico.

Infine, il Collegio sindacale vigila sull'osservanza, da parte degli amministratori, delle disposizioni del codice civile relative al procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del

bilancio d'esercizio. Si tratta di un controllo sintetico complessivo volta a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto.

2.3 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Il sistema di controllo interno risulta adeguato se permette la chiara e precisa identificazione dei principali fattori di rischio aziendale e ne consente il costante monitoraggio e la corretta gestione. Il Collegio sindacale può richiedere alla società che le modalità di svolgimento dell'attività di controllo interno consentano l'espressione di un giudizio complessivo sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno e che la funzione di controllo interno predisponga la pianificazione annuale dei propri interventi di controllo, nonché produca dei resoconti periodici sull'attività svolta da illustrare al Collegio sindacale in occasione di incontri periodici. Si tratta di un "controllo indiretto" in cui non vi sono atti di ispezione e controllo diretto bensì atti di accertamento volti a verificare il corretto svolgimento delle procedure di controllo.

Il codice civile non prevede espressamente fra i doveri del Collegio sindacale la vigilanza sul sistema di controllo interno.

Le norme di comportamento emanate dal CNDCEC prevedono l'opportunità, in applicazione del più ampio dovere di vigilare sull'assetto organizzativo, che il Collegio sindacale vigili anche sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno.

La responsabilità sull'adozione e il corretto funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno è esclusiva degli amministratori, il Collegio effettua un controllo sintetico complessivo volto a verificare che le procedure aziendali consentano un efficiente monitoraggio dei fattori di rischio, nonché la pronta emersione e una corretta gestione delle criticità.

Sul piano operativo, il Collegio sindacale esamina la documentazione aziendale disponibile, quali i manuali operativi, i regolamenti interni, l'organigramma e le eventuali altre mappature dei processi disponibili. Oltre a questo, il Collegio sindacale deve ottenere informazioni sull'attività dell'impresa, anche con riferimento al posizionamento dell'azienda nel suo settore di mercato e, alla luce di tali informazioni, valutare se esistono aree di rischio da approfondire e su cui focalizzare l'attività di monitoraggio. Se il sistema informativo aziendale dipende da procedure automatizzate è necessario che il Collegio sindacale ottenga informazioni e documentazione utile per verificare l'esistenza di punti di controllo generali sull'area IT, tali da garantire la sicurezza degli accessi (es.: abilitazioni, parole chiave) e la continuità di elaborazione (es.: copie di sicurezza).

Ottenute le informazioni sopracitate, il Collegio sindacale deve individuare gli eventuali punti di debolezza, segnalandoli agli amministratori per gli eventuali interventi migliorativi e correttivi, la cui attuazione dovrà essere oggetto di attento monitoraggio da parte del Collegio stesso. Infine, nel corso dell'incarico, il Collegio sindacale dovrà monitorare l'adeguatezza del sistema di controllo interno anche in relazione agli eventuali mutamenti delle caratteristiche della società, che potrebbero richiedere un suo aggiornamento.

Anche in questo caso, l'attività di vigilanza posta in essere dal Collegio sindacale deve tenere conto della complessità e delle dimensioni aziendali, e laddove dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza del sistema di controllo interno, il Collegio sindacale deve richiedere all'organo amministrativo l'adozione di azioni correttive e monitorare la realizzazione nel corso dell'incarico.

2.4 L'INTERAZIONE E GLI SCOPI

In conclusione, l'assetto dell'impresa può definirsi adeguato in presenza delle seguenti condizioni, necessarie ancorché non sempre sufficienti:

- esiste un idoneo e dettagliato organigramma della società con l'indicazione delle funzioni, dei poteri e delle deleghe di firma (*adeguato assetto organizzativo*);
- esistono processi formalizzati, ovvero procedure volte ad assicurare il corretto e ordinato svolgimento delle attività aziendali e delle sue singole fasi (*adeguato assetto amministrativo*);
- esiste un efficiente sistema di rilevazione contabile: ad esempio vengono redatti budget o piani previsionali, viene periodicamente effettuato un controllo di concordanza tra saldi contabili e la relativa documentazione a supporto, l'articolazione delle rilevazioni è ben strutturata, con un piano dei conti chiaro e razionale e, ove la complessità lo richieda, una contabilità analitica per centro di costo e attività (*adeguato assetto contabile*).

I tre aspetti sopraccitati devono essere integrati all'interno di un sistema in cui l'adeguatezza dell'uno non può prescindere dall'adeguatezza degli altri. Pertanto, pur focalizzando l'attenzione sull'organizzazione, non si potrà dimenticare che questa può funzionare efficacemente solo in presenza di processi formalizzati e regolati (che consentano l'amministrazione delle attività in funzione del raggiungimento degli obiettivi) e di sistemi di rilevazione efficaci (che traccino i flussi economici e finanziari garantendo il monitoraggio continuo della destinazione delle risorse e della coerenza delle operazioni effettuate).

Gli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili assicurano, tra l'altro, il raggiungimento degli obiettivi di economicità, di attendibilità delle informazioni e di conformità, comuni ad ogni impresa.

2.5 LO SVOLGIMENTO DELLE FUNZIONI AZIENDALI E LA DELEGA

L'efficienza di un'organizzazione complessa può essere garantita solo attuando:

- da un lato, un "sistema di gestione" che preveda l'attribuzione di incarichi specifici a soggetti investiti dei necessari poteri e provvisti di professionalità adeguata per lo svolgimento dei compiti loro affidati;
- dall'altro, un sistema di "controllo di gestione", che, inteso nella sua accezione più ampia, individui e applichi le procedure e gli strumenti di indagine e di controllo volti a guidare la gestione verso il conseguimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione operativa, individuando le aree di rischio, approntando i necessari strumenti di prevenzione, controllo e gestione di tali rischi, rilevando, quindi, lo scostamento tra obiettivi pianificati e risultati conseguiti e ponendo in essere, attraverso un processo dinamico di continua verifica e adeguamento, le opportune azioni correttive.

La distribuzione dei poteri con modalità razionali ed appropriate, in relazione alla struttura dell'organo amministrativo, all'attività della società, alle varie aree di rischio ed al profilo professionale dei soggetti investiti di funzioni gestorie costituisce un presupposto fondamentale ai fini di dare attuazione ad un modello organizzato che possa definirsi adeguato.

Nell'ambito della valutazione degli adeguati assetti organizzativi è fondamentale individuare il titolare, o

i titolari, degli adempimenti inerenti alle specifiche aree sensibili, sia coloro che sono chiamati per effetto del ricorso allo strumento della delega di funzioni ad assolvere ad obblighi e/o adempimenti normativamente previsti in capo ai destinatari originari.

Per essere considerata valida, la delega di funzioni deve possedere i seguenti requisiti:

- la delega di funzioni deve risultare da atto scritto recante data certa;
- il delegato deve possedere tutti i requisiti di professionalità e esperienza richiesti dalla specifica natura delle funzioni delegate;
- la delega di funzioni deve attribuire al delegato tutti i poteri di organizzazione, gestione e controllo richiesti dalla specifica natura delle funzioni delegate;
- la delega deve attribuire al delegato l'autonomia di spesa necessaria allo svolgimento delle funzioni delegate, al fine di evitare che la stessa si riduca a mero atto formale di devoluzione di responsabilità, privo di valenza sostanziale a causa dell'impossibilità da parte del delegato di svolgere i compiti affidatigli in assenza di poteri di spesa;
- la delega deve essere accettata dal delegato per iscritto.

Il sistema di ripartizione dei poteri dovrà tenere conto della singola realtà aziendale: dovrà essere elaborato in funzione delle sue dimensioni, della sua struttura organizzativa, della sua composizione azionaria, dell'attività svolta.

Le deleghe devono coniugare ciascun potere di gestione alla relativa responsabilità e ad una posizione adeguata nell'organigramma ed essere aggiornate in conseguenza dei mutamenti organizzativi. Inoltre:

- ciascuna delega deve definire in modo specifico ed inequivoco sia i poteri del delegato sia il soggetto cui il delegato deve riferirsi gerarchicamente;
- i poteri gestionali assegnati con le deleghe e la loro attuazione devono essere coerenti con gli obiettivi aziendali;
- la delega deve prevedere un limite di spesa in capo ai dirigenti responsabili di commessa, ma nello stesso tempo il delegato deve disporre di poteri autonomi di spesa adeguati alle funzioni conferitigli;
- le deleghe devono essere conferite a coloro che, avendo una precisa cognizione dell'attività e/o del ciclo produttivo di riferimento, possano correttamente adempiere agli obblighi richiamati;
- devono sussistere, in capo al delegato, rigorosi requisiti di professionalità cui far corrispondere attribuzioni dei poteri di gestione idonei e necessari ai fini dell'esercizio sicuro delle attribuzioni delegate;
- nel conferire una delega occorrerà sempre chiarire se si tratta di delega di gestione o di rappresentanza in quanto solo la prima conferisce un potere decisionale nell'organizzazione societaria, mentre la seconda consente una mera spendita del nome della società, da effettuarsi in conformità alle decisioni assunte dai titolari del potere di gestione.

3 LE PROCEDURE, I FLUSSI DI ATTIVITÀ, LA VIGILANZA

3.1 L'IMPORTANZA DELLE PROCEDURE: ESISTENZA, EFFICACIA, COSTANTE AGGIORNAMENTO

All'interno dell'azienda si verifica una ripetuta stratificazione di disposizioni che comporta la creazione

di numerosi e consistenti presidi di sorveglianza. I soggetti coinvolti nel generale sistema di controllo vengono generalmente individuati in relazione all'articolazione delle responsabilità su vari livelli.

Risulta fondamentale che il *management* aziendale imponga gli assetti in funzione della natura, dimensioni nonché dell'eventuale appartenenza ad un Gruppo dell'azienda, al fine di stabilire le procedure di controllo ritenute più idonee al perseguimento di economicità e tutela degli interessi.

Nell'ottica dell'impostazione di corrette procedure, sempre valutando la dimensione aziendale, paiono particolarmente rilevanti:

- la separazione del potere di autorizzazione degli eventi da chi ha la custodia dei beni correlati: è preferibile evitare che coloro che autorizzano le transazioni non abbiano il controllo sui beni correlati; esempio: chi autorizza il pagamento di una fattura non dovrebbe essere la medesima persona che firma l'assegno;
- la separazione della custodia dei beni aziendali dalla contabilizzazione degli stessi: per evitare appropriazioni indebite o distrazioni, il soggetto delegato alla custodia temporanea o permanente di un bene non dovrebbe essere responsabile della sua contabilizzazione; ad esempio consentire ad una sola persona di svolgere entrambe le funzioni accresce il rischio che questa possa vendere il bene per ottenere un profitto personale, alterando le registrazioni contabili allo scopo di coprire il furto;
- la separazione della responsabilità operativa dalla responsabilità della tenuta contabile: al fine di garantire informazioni prive di pregiudizi, la tenuta dei registri dovrebbe essere solitamente affidata ad un ufficio separato, sotto la direzione del Direttore Amministrazione, Finanza e Controllo. Infatti se una divisione prepara i propri registri e rendiconti, potrebbe falsare i risultati per migliorare il rendimento riportato ed occultare il mancato raggiungimento di obiettivi predeterminati;
- la separazione dei compiti nell'ambito delle funzioni contabili: di fronte al crescente utilizzo di sistemi IT, i confini tra separazione dell'autorizzazione, tenuta dei registri e custodia degli asset diventano sempre meno netti. Prendiamo in considerazione gli agenti di vendita che introducono gli ordini dei clienti *on line*, il sistema autorizza le vendite confrontando il limite di credito riconosciuto al cliente con il *Master file* di riferimento e contabilizza in automatico tutte le vendite approvate: la responsabilità della progettazione e della supervisione dei programmi di contabilità che controllano le autorizzazioni e l'invio delle vendite dovrebbe spettare al dipartimento IT, mentre la capacità di aggiornare le informazioni contenute nel *Master file* dovrebbe competere all'ufficio crediti della società.

La separazione dei compiti quindi va intesa come principio fondamentale di sicurezza della *governance* che ha l'obiettivo primario di prevenire frodi ed errori.

Il coordinamento tra i vari organi interni delegati al controllo è deputato all'organizzazione aziendale con rischio di sovrapposizione ovvero di carenza.

Commisurata alla separazione dei compiti è la necessità che le responsabilità ed i livelli di autorità siano chiaramente stabiliti e conosciuti dal personale.

Allo stesso modo, il Collegio sindacale deve vigilare in ordine alla segregazione e alla relativa evidenza per poter valutare l'esistenza delle procedure di controllo, la conoscenza, l'applicazione ed il periodico monitoraggio ed aggiornamento.

L'esistenza delle procedure di controllo costituisce la base allargata di un sistema di controllo che offre al *management* e al Collegio sindacale la "possibilità di assicurazione" che le varie funzioni compiute siano state autorizzate e siano state riflesse nel sistema contabile in modo completo ed accurato.

È necessario verificare se il personale ed i vari livelli di autorità siano a conoscenza di tali procedure ed in quale grado: hanno solo un'iniziale percezione dell'esistenza delle stesse oppure ne hanno una cognizione piena? Con quali modalità hanno acquisito le procedure? Qual è la qualità delle informazioni trasmesse?

Dal grado di conoscenza dipende dunque l'applicazione del procedimento o di una serie di procedimenti nelle diverse fasi di programmazione, autorizzazione, esecuzione e contabilizzazione delle operazioni aziendali con lo scopo e il risultato di rendere realizzabile un controllo efficace.

Ogni azienda ha procedure di controllo diverse in relazione alla propria struttura: tuttavia esistono tipologie di procedure presenti in tutte le aziende anche se realizzate attraverso differenti modalità; si pensi alle procedure di controllo del sistema IT o degli applicativi. Quando i controlli sono dipendenti da procedure automatiche è necessario assicurarsi del corretto funzionamento delle stesse. Ad esempio i controlli sul *computer* includono:

- a) manutenzione dei programmi;
- b) sviluppo ed implementazione;
- c) sicurezza;
- d) operazioni con il computer (operatività).

Il Collegio sindacale, nell'ottica proattiva, non si limita a evidenziare le disfunzioni nelle procedure, nei meccanismi di funzionamento del sistema di controllo interno, ma evidenzia le cause che le hanno generate, al fine di individuare possibili azioni correttive o di miglioramento. Il Collegio sindacale, partendo dalle procedure, risale ai processi e li analizza per comprenderne il contesto di funzionamento ed avere un quadro completo del sistema IT.

Il controllo infine è tanto più efficiente, quanto è attivo il monitoraggio e l'aggiornamento continuo delle procedure: esse comprendono la regolare attività di vigilanza dell'intero processo e presuppongono sistemi e metodi di programmazione con i quali si predispongono i valori assoluti o i valori di soglia o gli indicatori, o i valori desiderati che, in continuo o ad intervalli regolari, vengono usati per confrontare l'andamento (valori effettivi) del contesto che viene monitorato.

Programmazione e monitoraggio costituiscono un ciclo ad interazione continua dove il secondo influenza il primo.

Inoltre, il monitoraggio continuo delle procedure deve consentire una tempestività di intervento sugli eventuali rischi aziendali (strategici, operativi, informativi, finanziari) riscontrati. Dopo aver identificato i rischi sia a livello aziendale che a livello di singola attività è necessario procedere all'analisi degli stessi. Esistono diversi modi di condurre tali analisi, dato che molti rischi sono di difficile quantificazione. In ogni caso i processi, più o meno formali, richiedono: una valutazione dell'importanza del rischio, una valutazione delle probabilità (o frequenza) che il rischio si verifichi, considerazioni sul modo in cui il rischio dovrà essere gestito, ovvero una valutazione delle misure che conviene prendere.

Tuttavia, i cambiamenti che avvengono nel quadro economico generale, nel settore, nel contesto, normativo e nell'attività aziendale hanno effetti sull'efficacia del sistema di controllo interno.

Sono circostanze che, a causa del loro potenziale impatto, devono essere oggetto di particolare attenzione. L'attenzione che il *management* deve rivolgere a queste condizioni dipende dalle conseguenze che le stesse potrebbero avere nelle specifiche circostanze: cambiamenti nell'ambiente operativo, personale neoassunto, nuovi o rinnovati sistemi informativi, crescita o decrescita rapida, nuova tecnologia, nuovi segmenti, nuovi prodotti, nuove attività, ristrutturazione aziendale, delocalizzazione dell'attività, ecc. Pertanto al verificarsi dell'evento, le procedure di controllo devono essere aggiornate con modifiche, correzioni od integrazioni in modo da consentire al sistema di reagire rapidamente, in funzione dei cambiamenti che si verificano nel contesto operativo. Il Collegio deve vigilare con atteggiamento proattivo affinché questo avvenga.

3.2 IL FLUSSO DELL'ATTIVITÀ DECISIONALE

Ai fini del **raggiungimento degli obiettivi incardinati sul principio di corretta amministrazione** un'ulteriore distinzione che non trova un riferimento normativo specifico ma che ha rilevanza cruciale nella realtà operativa dei controlli, è la suddivisione del controllo tra **controllo indiretto** e **controllo diretto**.

Una bipartizione che incrocia trasversalmente organi e funzioni e che vede la netta *prevalenza dei controlli indiretti sui controlli diretti*.

Nei fatti Il potere di amministrazione, sia pure gerarchicamente organizzato, è articolato e diffuso, per cui la "direzione suprema degli affari" si estrinseca, da un lato, in linee direttrici generali, dall'altro, nella verifica dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione di altri soggetti (organi delegati, alta dirigenza, managers, responsabili di settore, amministratori di società controllate, ecc.).

Ci troviamo di fronte ad un numero di persone, più o meno elevato, inserito in unità organizzative o reparti differenti, impegnato in una complessità di compiti predeterminati; tali persone interagiscono le une con le altre per la consapevole e sistematica determinazione e realizzazione di obiettivi convenuti ed il loro coordinamento richiede interscambi informativi strutturati e non, all'esterno dell'organizzazione, ed all'interno tra le sue parti componenti.

Il funzionamento armonico, efficace e rapido dei processi, richiede un elevato livello di integrazione organizzativa ed informativa.

L'integrazione informativa, o meglio il sistema informativo, così come definito dall'enciclopedia libera, strettamente legato al controllo interno, *"è costituito dall'insieme delle informazioni prodotte, utilizzate e condivise da un'azienda durante l'esecuzione dei processi aziendali, dalle procedure con cui esse sono gestite e dalle risorse sia umane sia tecnologiche coinvolte. Tutto questo partendo dai dati in possesso o da quelli che verranno man mano prodotti"*.

Sicuramente le tecnologie informatiche e di automazione (e quindi l'infrastruttura ICT di un'organizzazione) oggi supportano notevolmente il sistema informativo e lo rendono più efficiente nella raccolta dei dati, nella loro elaborazione trasformandoli in informazioni, nella distribuzione delle informazioni stesse agli organi aziendali utilizzatori, nella conservazione dei dati e creazione di archivi.

Se da un lato la tecnologia consente di mettere a disposizione un numero sempre crescente di informazioni, il sistema informativo deve essere selettivo e fornire solo le informazioni utili e necessarie per poter prendere le decisioni.

Il *management* dovrà accertarsi con quali modalità di selezione il flusso delle informazioni sarà

trasmesso, dovrà valutarne la tempestività e la capacità di riprodursi in un certo arco temporale, la correttezza dei dati forniti che sono a loro volta legati all'accuratezza dei dati caricati nonché alla precisione delle procedure di elaborazione dati.

Ma le esigenze informative dei destinatari si modificano nel tempo; spetta al *management* creare un sistema informativo flessibile, capace di assecondare tali esigenze, adattabile ai loro cambiamenti, ma anche accessibile a tutti i livelli della struttura organizzativa e di facile uso.

Un sistema informativo efficiente è elemento fondamentale della cultura di un'organizzazione: esso determina anche il livello di sensibilità del personale alla necessità di controlli, costituisce la base di tutti i componenti del controllo interno ed esterno e fornisce disciplina e organizzazione.

Da una parte abbiamo la *governance* che, con l'esperienza, la levatura morale dei suoi membri e l'indipendenza del *management*, influenza il controllo, dall'altra abbiamo le persone, le relative qualità individuali, l'integrità, i valori etici e le competenze e l'ambiente nel quale operano che sono l'essenza, il motore che aziona l'azienda e le fondamenta su cui essa poggia.

“Un ambiente fortemente governato dall'etica a tutti i livelli gerarchici è vitale per il benessere dell'organizzazione, delle persone. L'etica contribuisce in modo rilevante all'efficacia delle politiche e dei sistemi di controllo messi a punto da un'azienda e influisce sui comportamenti che sfuggono ai sistemi di controllo, per quanto gli stessi siano sofisticati” (Commissione Treadway).

Le regole etiche sono alla base di un buon flusso informativo: stabilire e far percepire tali regole è compito del *management* che deve comunicare al personale i valori e le norme di condotta dell'organizzazione e stabilire sanzioni in caso di violazioni al codice etico. Ma dovranno anche determinarne la filosofia e lo stile di direzione: definire i livelli di rischio accettati, l'atteggiamento verso il *reporting*, la scelta dei principi e delle stime contabili.

L'attuazione di una struttura adeguata implica la definizione delle principali aree di autorità e di responsabilità, come pure la creazione di adeguate linee gerarchiche che consentono di far fluire le informazioni e le regole in materia di approvazioni.

Tuttavia il flusso informativo può trovare dei limiti:

- rischio di errore umano quando si prendono delle decisioni aziendali in base ai giudizi umani, in un determinato momento sulla base delle informazioni disponibili e talvolta sotto la spinta e l'urgenza delle circostanze;
- disfunzioni o debolezze, il personale ad esempio può male interpretare le istruzioni, può commettere errori di giudizio o di distrazione;
- deroga, si intende il mancato rispetto delle politiche e delle procedure di controllo per scopi illeciti per trarne personale vantaggio o presentare migliori risultati di bilancio;
- collusione tra due o più individui che possono sfociare in deficienze di controllo; un esempio potrebbe riguardare due responsabili appartenenti a funzioni aziendali diverse che si mettono d'accordo per compiere una frode.

I controlli indiretti, proprio perché molteplici, articolati e diffusi, contengono in sé maggiori risorse di *feedback* e quindi di “autocorrezione”, ma, proprio perché si fondano sui controlli diretti (i c.d. “controlli di linea”), rischiano anch'essi un “*default* a catena” in caso di carenza o di inefficacia di questi e richiedono quindi un apposito presidio.

La valutazione del rischio è lo strumento fondamentale che permette alla *governance* di individuare le

misure di prevenzione e protezione e di pianificarne l'attuazione, il miglioramento ed il controllo al fine di verificarne l'efficacia e l'efficienza.

Laddove il Collegio sindacale rivesta anche il ruolo di Organismo di vigilanza., deve mantenere distinte le due funzioni di vigilanza *ex art. 2403 ss. c.c.* ed *ex DLgs. 231/2001* coordinandole tra loro in modo da realizzare opportune sinergie ed un elevato grado di efficienza operativa. Sono richieste doti di comunicazione e di consultazione dei dati da organizzare in parallelo col processo centrale di attività e controllo. Si stabilisce il contesto in cui si opera e successivamente si identificano i rischi potenziali. I rischi sono connessi a eventi che quando si verificano causano problemi.

3.3 I PRINCIPI DI LEGALITÀ PREVENTIVA

Analogo fenomeno si verifica nelle procedure di controllo – e il tema è di particolare rilevanza proprio in materia “231” – per cui molte istanze procedono non già da atti di ispezione e di controllo diretto bensì da atti di accertamento recepiti da altri livelli, volti a verificare il corretto svolgimento delle procedure di controllo e l'adeguatezza degli assetti organizzativi di cui le procedure stesse sono parti integranti.

Il sistema si presenta cioè come una sorta di “piramide rovesciata” che ricomprende l'insieme delle funzioni di controllo indiretto e che poggia sul vertice, anch'esso rovesciato, dei controlli diretti su cui si regge, in definitiva, l'intera architettura.

È sotteso a questo *modus operandi* il principio di affidamento che opera in relazione ad attività e funzioni svolte da una pluralità di persone, permettendo a ciascun soggetto di confidare che il comportamento dell'altro (in diversi casi ad esso gerarchicamente sottoposto e di cui sono noti e/o verificati i requisiti professionali e personali di idoneità per lo svolgimento del ruolo cui è preposto) sia conforme alle regole di diligenza, prudenza, perizia e professionalità.

In merito al controllo di legalità (formale e sostanziale) il Collegio sindacale deve verificare le azioni nel rispetto della legge dello statuto e può impugnare dinanzi al tribunale le delibere non conformi alla legge e allo statuto stesso, e deve verificare l'adeguatezza dell'organizzazione amministrativa e contabile e la correttezza dell'amministrazione della società segnalando all'assemblea eventuali fatti rilevanti ed enunciare al tribunale eventuali irregolarità riscontrate nella gestione.

4 L'INEFFICACIA E L'INSUFFICIENZA DEGLI ASSETTI

Gli artt. 2381 e 2403 c.c. pongono particolare attenzione sulla rilevanza interna dell'organizzazione dell'ente, imponendo agli amministratori di adottare gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili più adeguati in relazione alle dimensioni e alla natura dell'attività svolta dalla società, ed al Collegio sindacale di verificare l'adeguatezza di tali assetti e vigilare costantemente sulla loro osservanza. L'ina-deguatezza, che determina l'inefficienza e l'inefficacia degli assetti dell'ente, e cioè la loro inidoneità a prevedere, gestire e contenere i rischi entro margini economicamente e socialmente accettabili, viene assunta come uno dei fondamentali parametri di valutazione ai fini dell'accertamento e dell'imputazione della responsabilità degli amministratori e dei sindaci nei confronti della società per i danni subiti a seguito di carenze ed inefficienze dei processi di controllo e vigilanza.

Tali previsioni richiedono che l'impresa venga esercitata secondo modelli organizzativi e in base a procedure di rilevazione, gestione e verifica dei rischi idonei a garantire il rispetto di principi di corretta

e prudente amministrazione ed evitare che dalla violazione delle norme che governano l'attività d'impresa possano derivare conseguenze pregiudizievoli in capo ai soggetti a vario titolo portatori di interessi. Ne consegue che l'inadeguatezza delle procedure interne o la carenza della pianificazione possono costituire precisi elementi probatori idonei a fondare la responsabilità degli amministratori delegati, nonché del Collegio sindacale, in considerazione degli obblighi di vigilanza ad esso attribuiti, per le perdite derivate alla società da iniziative intraprese senza adeguata programmazione o in presenza di un'adeguata verifica dei profili di rischio e in mancanza di adozione delle misure correttive volte a contenere tali rischi entro margini accettabili da un punto di vista patrimoniale, finanziario ed economico.

Nel definire le modalità di vigilanza, il Collegio sindacale pianifica le attività da porre in essere sulla base della rilevanza dei rischi (secondo la metodologia del "*risk approach*") indicati nei flussi informativi acquisiti dall'organo amministrativo, dalla direzione aziendale, dagli altri organi societari e dall'incaricato della revisione legale, attribuendo agli stessi una diversa intensità e periodicità di controllo. Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto organizzativo o del sistema amministrativo-contabile, 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 non vengano poste in essere, siano ritenute dal Collegio sindacale non sufficienti o in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, il Collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

In particolare, nel caso in cui gli amministratori non pongano rimedio ai fatti riscontrati, il Collegio sindacale può richiedere ai medesimi la convocazione dell'assemblea dei soci, durante la quale il Collegio presenta apposita relazione. In caso di inerzia, qualora i fatti individuati siano di rilevante gravità e vi sia urgenza di provvedere, previa comunicazione al presidente del Consiglio di amministrazione, il Collegio sindacale può provvedere direttamente alla convocazione dell'assemblea dei soci. In ogni caso se i fatti censurati integrano le irregolarità di cui all'art. 2409 c.c., ossia quando nell'espletamento della funzione di vigilanza il Collegio sindacale abbia riscontrato o abbia ragionevoli motivi per sospettare che l'organo amministrativo stia compiendo o abbia compiuto, in violazione dei propri doveri, dolosamente o colposamente, gravi irregolarità che possono arrecare un danno alla società o alle società da essa controllate, il Collegio sindacale può presentare denuncia al Tribunale.

La misura della reazione deve essere commisurata alla gravità e alla rilevanza dei fatti censurati, tenendo conto anche della natura e delle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale, delle dimensioni della società e del settore di attività in cui la società opera.

LE INTERAZIONE FRA GLI ORGANI DI CONTROLLO

A cura di **Silvia Cornaglia, Anna Maria Mangiapelo, Maria Alessandra Parigi e Maria Chiara Vietti** -
Commercialiste ODCEC-Torino

1	L'ARCHITETTURA DEI CONTROLLI SOCIETARI: I SOGGETTI DEL SISTEMA	48
2	IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO: OBIETTIVI, MODELLI, ORGANIZZAZIONE	51
	2.1 OBIETTIVI E MODELLI	51
	2.2 ORGANIZZAZIONE	53
3	IL CONTROLLO LEGALE DEL COLLEGIO SINDACALE	55
	3.1 VERIFICA DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE	56
	3.2 VERIFICA DELLA CORRETTA RILEVAZIONE DEI FATTI DI GESTIONE	59
4	I LIMITI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO PER L'ATTIVITÀ DI EVISIONE	61

1 L'ARCHITETTURA DEI CONTROLLI SOCIETARI: I SOGGETTI DEL SISTEMA

Nell'ambito della *corporate governance*, ruolo centrale è rivestito dal sistema di controllo interno¹, parte della più ampia area di governo dell'impresa e preposto, alla vigilanza, sotto diversi punti di vista, sul sistema di valutazione e gestione dei rischi.

La molteplicità dei rischi che l'organizzazione affronta richiede un sistema articolato per gestirli: si tratta, infatti, di rischi connessi alla strategia, all'operatività, alle modalità di comunicazione interna ed esterna attraverso adeguati sistemi di *reporting*, alla *compliance* e ognuna di queste categorie è ulteriormente articolata al proprio interno. È per questa ragione che nel tempo, rispondendo a esigenze che hanno condotto all'emanazione di norme diverse, a volte integrate, a volte stratificate, a volte sovrapposte, sono stati introdotti vari organi e funzioni di controllo, con obiettivi e ruoli diversi, ma non sempre chiaramente delimitati.

Di seguito, in sintesi, citiamo gli attori di tale sistema e i riferimenti normativi che ne definiscono compiti e perimetri di azione.

Organo amministrativo - Rif. Art. 2381 co. 3 e 6 c.c.: *“Sulla base delle informazioni ricevute valuta l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società; quando elaborati, esamina i piani strategici, industriali e finanziari della società; valuta, sulla base della relazione degli organi delegati, il generale andamento della gestione.*

Gli amministratori sono tenuti ad agire in modo informato; ciascun amministratore può chiedere agli organi delegati che in consiglio siano fornite informazioni relative alla gestione della società”.

La riforma del 2003, novellando gli artt. 2381 e 2403 c.c., ha arricchito di nuovi contenuti il concetto di “diligenza”, ponendo l'accento sulla rilevanza dell'assetto organizzativo dell'impresa, la cui adeguatezza rispetto alla natura dell'attività svolta e alle dimensioni dell'ente diventa specchio della violazione delle regole di buona amministrazione². In questo quadro normativo, l'adeguatezza dell'assetto organizzativo diventa metro per valutare l'operato degli amministratori anche ai fini di una eventuale imputazione di responsabilità nei confronti dei soci per i danni eventualmente derivanti da carenze e inefficienze nei processi di gestione.

All'organo amministrativo compete un controllo di merito, cosiddetto di “primo livello”, volto all'organizzazione degli assetti e alla valutazione delle scelte di gestione. A seconda della complessità organizzativa, tale compito può essere svolto da un amministratore unico o da un Consiglio di amministrazione, il quale può delegare uno o più amministratori (organi delegati, ovvero amministratori delegati o comitato esecutivo) le decisioni di ordinaria – e anche, entro limiti definiti, straordinaria – amministrazione; gli organi delegati curano direttamente che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alla dimensione dell'impresa e riferiscono al Consiglio di amministrazione.

¹ Il sistema di controllo interno è “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 applicati” (ISA Italia 315).

² Si veda anche AA.VV. “Gli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili”, in AA.VV. “Modello organizzativo DLgs. 231 e Organismo di vigilanza”, Collana Piero Piccatti, Eutekne, Torino, 2013, p. 67 ss.

Collegio sindacale - Al Collegio sindacale è dedicata la presente pubblicazione, pertanto richiamiamo qui solo gli elementi essenziali per connotarlo all'interno del sistema dei controlli. Esso dovrebbe esercitare la vigilanza sull'intero sistema dei controlli, intrattenendo rapporti con tutti gli altri attori³.

Art. 2403 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. Può esercitare la revisione legale nei casi previsti dal codice civile (art. 2409-bis).*

Le operazioni e le scelte gestionali non sono sindacabili da parte del collegio (né da parte degli altri organi di controllo) eccetto nei casi di scelte palesemente irrazionali o laddove si ravvisi l'assenza di adeguate metodologie valutative relativamente agli impatti economici e finanziari delle operazioni che gli organi di gestione intendono porre in essere.

Revisore legale - A norma del DLgs. 39/2010 esprime un giudizio sul bilancio e verifica, nel corso dell'esercizio, la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. Benché la presente pubblicazione abbia come oggetto l'attività del Collegio sindacale cui non è stata affidata la revisione legale, nell'ambito del capitolo dedicato al sistema dei controlli ci è parso utile, per completezza, dedicare uno spazio, ancorché limitato, all'attività di revisione e ai limiti del sistema di controllo interno di cui un revisore legale deve tenere conto.

Organismo di vigilanza ex DLgs. 231/2001 - L'Organismo di vigilanza (OdV) introdotto dal DLgs. 231/2001 si inserisce nel quadro dei soggetti del sistema dei controlli interni con una funzione molto specifica nell'ambito della gestione del rischio di compliance: la sua esistenza e adeguata operatività è infatti condizione necessaria affinché possa trovare applicazione l'esimente della responsabilità dell'ente prevista dagli artt. 6 e 7 del decreto stesso.

L'OdV e il Collegio sindacale dovrebbero agire di concerto e prevedere flussi informativi incrociati⁴, per incrementare l'efficacia dei controlli evitando al contempo sovrapposizioni.

Ai ruoli di controllo previsti ex lege si aggiungono alcune strutture aziendali raccomandate da principi di buona organizzazione, più o meno normati da indicazioni di prassi.

Internal auditing - Molte società quotate – ma non solo – hanno istituito tale funzione, identificando nel suo responsabile il preposto ai controlli interni previsto dall'art. 150 del DLgs. 58/98. Il controllo effettuato dall'*Internal* porta avanti controlli finalizzati a proteggere l'azienda da eventi che possano compromettere il raggiungimento degli obiettivi strategici, operativi, di rendicontazione e di *compliance*.

Si tratta del braccio operativo del vertice aziendale e degli organi di controllo preposto al governo dei rischi, snodo di flussi informativi e conduttore di controlli anche di primo livello sul rispetto delle procedure adottate per mitigare i rischi e far funzionare l'organizzazione. Laddove esistente, è un

³ Facciamo qui riferimento al modello di *governance* tradizionale. Nei modelli alternativi, monistico e dualistico, il Collegio sindacale è sostituito rispettivamente dal Comitato per il controllo sulla gestione e dal Consiglio di sorveglianza, con compiti, peraltro, non perfettamente sovrapponibili.

⁴ È possibile, peraltro, che al Collegio sindacale siano affidati anche i compiti dell'Organismo di vigilanza, ai sensi dell'art. 6 co. 4-bis del DLgs. 231/2001. L'ipotesi di una coincidenza tra Collegio sindacale e OdV non è qui caldeggiata, in linea con la dottrina maggioritaria (per quanto esistano anche autorevoli pareri favorevoli), sia per ragioni inerenti l'organizzazione dei controlli, sia in quanto il Collegio sindacale potrebbe concorrere in alcuni reati dei soggetti apicali, in particolare nelle fattispecie dei reati societari (in questo caso ne verrebbe meno l'indipendenza).

interlocutore prezioso del Collegio sindacale, che può avvalersene per le proprie attività di vigilanza. Se non è presente, il Collegio sindacale dovrà trovare i propri interlocutori all'interno delle singole funzioni aziendali, verificandone a rotazione il corretto funzionamento in coerenza con gli assetti organizzativi riportati nei documenti aziendali che li descrivono⁵.

Pertanto, nelle piccole e medie imprese, che per esigenze di economicità e semplicità gestionale non possono dotarsi di una struttura di *internal auditing*, tali funzioni possono, mutatis mutandis e con le dovute semplificazioni, essere affidate ad altre strutture o singole persone, ad esempio quelle che si occupano del controllo di gestione o dei sistemi di gestione per la qualità e per la sicurezza, se dotati di profili di competenze adeguati. Il Collegio sindacale potrà suggerire soluzioni in merito.

Comitato controllo e rischi - Si tratta di un comitato raccomandato dal codice di autodisciplina delle società quotate, ma è utile richiamarlo in quanto alcune funzioni – da svolgersi in accordo con e a supporto del Collegio sindacale – potrebbero essere previste in capo ad altri enti nelle società non quotate di medie dimensioni; ad esempio:

- la valutazione del corretto utilizzo dei principi contabili, normalmente affidata al consulente che assiste l'impresa nella redazione del bilancio, potrebbe essere oggetto, nelle realtà più complesse, di una revisione critica che coinvolga anche il vertice aziendale, strutturando un processo adeguato;
- l'identificazione dei principali rischi può essere gestita da un comitato interno formato dai responsabili delle funzioni aziendali;
- la vigilanza sul processo di revisione contabile può prevedere una interazione bilaterale tra revisore (o società di revisione) e struttura amministrativa e/o consulente che assiste l'impresa nell'elaborazione del bilancio;
- la richiesta o l'effettuazione di verifiche su specifiche aree operative può, anch'essa, essere affidata a un comitato interfunzionale.

Anche in questo caso il Collegio sindacale può suggerire le soluzioni più adeguate alle dimensioni e alle caratteristiche dell'impresa, fermo restando che ogni decisione in merito spetta agli organi di gestione.

Controllo di gestione (da funzione a sistema) - Per lungo tempo, il controllo di gestione è stato prevalentemente considerato come attività para-amministrativa, cui era affidato il governo del processo del controllo budgetario al fine di incrementare i profitti dell'impresa. Presa in considerazione esclusivamente dalle dottrine aziendalistiche, questa funzione riportava informazioni esclusivamente di natura economica, riclassificando i dati contabili e integrandoli con dati di attività e di risultato per costruire indicatori di efficacia e di efficienza. Tale visione si è rivelata riduttiva, soprattutto alla luce della rilevanza che una funzione di controllo assume in un sistema di gestione che la normativa stessa richiede essere incentrato sulla valutazione e gestione dei rischi.

La gestione aziendale può essere definita come governo dell'organizzazione verso il conseguimento dei propri obiettivi; il controllo che la riguarda, svolto da una funzione organizzativa dedicata (controllo di gestione, appunto), è finalizzato ad assicurare il monitoraggio continuo dell'efficacia delle azioni programmate per conseguire tali obiettivi, siano essi economico-finanziari, operativi, strategici, di

⁵ Per approfondimenti su questo aspetto si veda anche il cap. 7.

reporting o di *compliance*⁶. Questa classificazione degli obiettivi aziendali consente di affrontare i diversi aspetti della gestione del rischio; si tratta di categorie distinte, ma connesse e parzialmente sovrapponibili (un determinato obiettivo può rientrare in più di una categoria), che possono essere di competenza diretta di più *manager*.

Tipicamente, la funzione di controllo di gestione, governando il processo di pianificazione e controllo, è quella che presidia l'integrazione degli obiettivi e della programmazione delle azioni delle diverse funzioni aziendali e può quindi diventare il luogo in cui si compone il quadro degli obiettivi definiti nell'ambito del sistema del *risk management*. Un quadro in cui:

- gli organi di gestione definiscono gli obiettivi e le azioni per realizzarli;
- la funzione di controllo di gestione compone gli obiettivi (non solo economico-finanziari, ma appartenenti a tutte le categorie) in un quadro organico, fornendo supporto all'organo di gestione per garantirne la coerenza, altresì impostando e presidiando i sistemi di monitoraggio;
- la funzione di *internal auditing*, se esistente, conduce i controlli diretti sul corretto funzionamento dei processi – compresi quelli in capo al controllo di gestione – e sul rispetto dei protocolli e delle procedure.

Il controllo di gestione, quindi, non è un organo di vigilanza, ma svolge un controllo operativo focalizzato sul raggiungimento degli obiettivi ed è a propria volta oggetto di controllo da parte degli organi investiti della vigilanza (che sono, nel modello di *governance* tradizionale cui facciamo qui riferimento, il Collegio sindacale, l'organismo di vigilanza e i revisori legali). Cionondimeno, esso rappresenta il fulcro del sistema dei controlli.

Nell'architettura dei controlli societari, il Collegio sindacale si trova al centro dei flussi informativi scambiati tra i soggetti che abbiamo descritto. Gli organi deputati al controllo (Collegio sindacale, Organismo di vigilanza e Revisori legali) si rapportano all'Organo amministrativo con flussi informativi biunivoci, ma scambiano informazioni anche fra loro: le stesse norme di comportamento del CNDCEC prevedono, al punto 5, scambi reciproci del Collegio sindacale, oltre che con l'organo amministrativo (e conseguentemente con le funzioni aziendali che da questo dipendono) anche con l'incaricato della revisione legale, con la funzione di controllo interno, con l'organismo di vigilanza.

2 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO: OBIETTIVI, MODELLI, ORGANIZZAZIONE

2.1 OBIETTIVI E MODELLI

Il sistema di controllo interno è tipicamente strutturato per assicurare il perseguimento di cinque obiettivi particolari:

- attendibilità dei dati;
- salvaguardia del patrimonio aziendale;

⁶ La classificazione è stata proposta dal *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission* (CoSO) in un documento riguardante la gestione del rischio aziendale, la cui versione italiana è stata curata dall'Associazione Italiana *Internal Auditors* e da *Price Waterhouse Coopers*: la gestione del rischio aziendale. ERM - *Enterprise Risk Management*: un modello di riferimento e alcune tecniche applicative, ed. Il Sole -24 Ore, Milano, 2006. Tale documento è assunto a riferimento da diversi autorevoli codici di autodisciplina e documenti ufficiali, tra cui il codice di autodisciplina di Borsa italiana e il documento del CNDCEC La responsabilità amministrativa delle società e degli enti *ex DLgs. 231/2001*. Gli ambiti di intervento del commercialista.

- conformità alle leggi e ai regolamenti in vigore;
- efficacia nel conseguimento degli obiettivi aziendali;
- efficienza operativa.

Il sistema è un insieme di elementi tra loro connessi da relazioni dinamiche e volti al conseguimento di obiettivi e di risultati determinati.

I sistemi sono rappresentati tramite modelli e nel caso di specie quello che ne consente la rappresentazione è costituito da:

- una struttura: elementi che compongono stabilmente il sistema di controllo interno;
- un'attività: insieme di processi ordinati in fasi e volti al conseguimento di determinati obiettivi;
- obiettivi e risultati: scaturenti dalla logica combinazione di struttura e processi.

Il controllo si estrinseca attraverso un'attività ispettiva e di vigilanza, oltretutto di guida e di governo del sistema.

I controlli operano nel tessuto organico della struttura aziendale a tutela dei vincoli di aderenza agli obiettivi interni, delle condizioni di regolarità formale e sostanziale e delle responsabilità particolari e generali.

Pertanto gli Amministratori e i vertici aziendali devono accertarsi che siano predisposti e realizzati da tutto il personale per garantire il raggiungimento di determinati obiettivi sia gli elementi di struttura che gli elementi di processo.

Sulla base della prassi internazionale e del contenuto degli ISA Italia 315, nel sistema di controllo interno è possibile individuare cinque componenti strettamente interconnesse:

- a) l'ambiente di controllo;
- b) il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;
- c) il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati e la comunicazione;
- d) le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione;
- e) il monitoraggio dei controlli;

che derivano dal modo in cui il *management* gestisce l'azienda e sono integrati con i processi aziendali.

Ambiente di controllo. È il componente più importante del modello e l'elemento chiave per assicurare il migliore governo aziendale poiché determina il livello di sensibilità del personale alla necessità di controllo. Costituisce la base per tutti gli altri componenti del SCI, fornendo disciplina e organizzazione. I fattori che influenzano l'ambiente di controllo sono l'integrità, i valori etici e la competenza del personale; la filosofia e lo stile gestionale del *management*; le modalità di delega delle responsabilità di organizzazione di sviluppo professionale del personale; la gestione delle risorse umane e non ultimo l'impegno e la capacità di indirizzo e guida del Consiglio di amministrazione.

Valutazione dei rischi. In relazione alla valutazione dei rischi ogni azienda deve affrontare una varietà di rischi di origine interna ed esterna; è pertanto necessario definire obiettivi compatibili e coerenti. La valutazione dei rischi consiste nell'individuare e analizzare i fattori che possono pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi; è un processo che consente di determinare come questi rischi dovranno essere gestiti. Considerando che l'ambiente micro e macro economico, la situazione normativa e le

condizioni operative aziendali sono in continua trasformazione, si rendono necessari meccanismi ad hoc che consentano di identificare e fronteggiare i rischi specifici collegati a dette trasformazioni.

Sistema informativo. In relazione al sistema informativo rilevante per la rendicontazione finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati e la comunicazione, le informazioni pertinenti devono essere individuate, rilevate e diffuse nei modi e nei tempi appropriati per consentire alle persone di assolvere alle proprie responsabilità. I sistemi informativi producono elaborati contenenti informazioni relative agli aspetti operativi ed economico-finanziari, nonché al rispetto degli obblighi legali e regolamentari, che consentono di gestire l'azienda e mantenere un adeguato controllo sulla stessa. Essi si occupano non solo di dati interni, ma anche delle informazioni su eventi, attività e situazioni esterne, comunque necessarie per le decisioni aziendali e per i rendiconti diretti a terzi. Comunicazioni efficaci devono inoltre sussistere, in senso lato, verso il basso, verso l'alto e trasversalmente alla struttura organizzativa. Il *management* deve trasferire un messaggio chiaro a tutto il personale sull'impronta della responsabilità in materia di controllo. Il personale deve rendersi conto del proprio ruolo nell'ambito del sistema di controllo interno, nonché di come le singole attività siano correlate al lavoro degli altri.

Attività di controllo. Si possono definire come l'insieme delle politiche e delle procedure che assicurano al *management* l'applicazione delle direttive formulate ed impartite. Esse agevolano l'adozione di provvedimenti necessari per far fronte ai rischi che potrebbero pregiudicare la realizzazione degli obiettivi aziendali. Le attività di controllo si attuano in tutta l'organizzazione in tutti i suoi livelli e funzioni. Esse comprendono un insieme di attività diverse, come approvazioni, autorizzazioni (generale o specifica), verifiche, esami delle performance operative, protezione dei beni aziendali, adeguata separazione dei compiti (ad esempio: separazione attività di custodia beni da quelle di contabilizzazione, separazione responsabilità operative da quelle di contabilizzazione, separazione attività di autorizzazione da quelle di custodia), controlli indipendenti sulle prestazioni effettuate.

Monitoraggio dei controlli. I sistemi di controllo interno hanno bisogno di essere monitorati in un processo diretto a valutare la qualità della loro performance nel tempo. Questo si concretizza in attività di supervisione continua, in valutazioni periodiche oppure in una combinazione dei due metodi. La supervisione si esplica nell'ambito della gestione corrente e comprende normali attività di controllo effettuate dai dirigenti e funzionari, nonché iniziative assunte dal personale nello svolgimento delle proprie mansioni. La portata e la frequenza delle valutazioni periodiche dipende principalmente della valutazione di rischi e dall'efficacia delle procedure di supervisione. Le carenze nel controllo interno dovranno sempre essere segnalate e verificate al fine del permanere di una ragionevole garanzia sull'esistenza e applicazione di appropriate procedure di controllo interno.

2.2 ORGANIZZAZIONE

Non tutto quello che accade in azienda è controllo interno, ma ciò che succede costituisce area di interesse per il controllo interno. I seguenti processi di base, ad esempio, non sono tutti ricompresi nel controllo interno.

Processo di base	Attività del management	Controllo interno
Definizione obiettivi aziendali	SÌ	NO
Pianificazione strategica	SÌ	NO
Determinazione fattori di controllo	SÌ	SÌ
Definizione obiettivi per funzione	SÌ	SÌ
Identificazione e analisi rischi	SÌ	SÌ
Gestione rischi	SÌ	NO
Esecuzione attività di controllo	SÌ	SÌ
Raccolta e comunicazione informazioni	SÌ	SÌ
Monitoraggio	SÌ	SÌ
Azioni correttive	SÌ	NO

Le funzioni preposte al controllo interno è necessario si dotino di tecniche e metodologie da applicare alla propria attività di verifica.

Alcune imprese adottano un manuale operativo, che è una raccolta organica della *policy* aziendale. Il contenuto minimo si può sintetizzare:

- sistema di *governance* aziendale;
- mandato (documento di istituzione della funzione preposta al controllo);
- analisi attività di *audit*;
- analisi delle procedure da applicare dall'inizio, in itinere e a posteriori;
- analisi strumenti e tecniche utilizzati;
- individuazione dei soggetti coinvolti;
- tipologie di relazioni;
- attività di *follow-up*.

Le varie tecniche adottabili hanno una comune caratteristica: devono essere flessibili ed adattarsi alla realtà aziendale, nonché al "momento storico".

Tutte le declinazioni delle attività di controllo sono uno strumento e non il controllo stesso. L'uso di tali strumenti rende il controllo più o meno efficace ed utile.

Il sistema di controllo interno si avvale di diversi soggetti, individuati dal Consiglio di amministrazione, che, in dipendenza della realtà aziendale, possono essere ricondotti a:

- Consiglio di amministrazione;
- comitato di *audit*;
- Collegio sindacale;
- revisore legale dei conti;
- *internal auditing*.

All'interno dei soggetti attori del controllo interno, il Collegio sindacale è un soggetto interno improprio, in quanto composto da professionisti, esterni alla realtà aziendale, che devono essere indipendenti da qualsiasi soggetto interno. In quest'ottica il Collegio sindacale svolge i compiti di vigilanza

affidatigli dalla normativa, vigila sull'adeguatezza della struttura organizzativa e sull'applicazione dei principi di corretta amministrazione. Esso inoltre dà impulso alla funzione di *Internal auditing*, scambia informazioni con il Revisore e con gli altri preposti al controllo interno.

Nell'organizzazione di tale attività il Collegio sindacale attiva le procedure necessarie.

Di seguito un elenco, non esaustivo, dell'organizzazione del Collegio.

Insedimento	Durante incarico	Fine mandato
Incontro/scambio informazioni con Collegio uscente	Produzione di carte di lavoro, anche con ausilio altri attori del sistema	Incontro con Collegio entrante e valutazione dello "stato dell'azienda"
Conoscenza <i>management</i> e struttura organizzazione società	Analisi dell'adeguatezza del sistema	
Acquisizione documenti necessari alla conoscenza	Collaborazione e interazione con amministratori	
	Scambio informazioni con revisore/soc. di revisione, funzione di <i>internal audit</i>	
	Monitoraggio	

3 IL CONTROLLO LEGALE DEL COLLEGIO SINDACALE

Il presente paragrafo si riferisce ai casi in cui il Collegio sindacale sia investito anche dell'incarico della revisione legale. Nell'ordinamento italiano al soggetto incaricato della revisione legale viene richiesto, ai sensi del DLgs. 27.1.2010 all'art. 14 co. 1, di verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Regolare tenuta della contabilità sociale	<ul style="list-style-type: none"> • verifica della corretta tenuta delle scritture contabili e della tenuta dei libri obbligatori
Corretta rilevazione di fatti di gestione	<ul style="list-style-type: none"> • verifica degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa, delle operazioni di gestione a, analisi del controllo interno, ecc.

La norma di legge non prevede più la periodicità trimestrale, ma semplicemente "nel corso dell'esercizio". La comunicazione CONSOB 29.3.99 n. 23932, applicabile agli EIP (enti di interesse pubblico) e relative controllate, richiama la periodicità trimestrale. Il documento di ricerca Assirevi n. 160 rammenta di mantenere sempre la periodicità trimestrale.

Le verifiche periodiche permettono al Collegio sindacale di valutare lo stato di salute e di continuità dell'azienda attraverso l'individuazione di taluni campanelli di allarme quali potrebbero essere:

- significativi fatti di gestione / operazioni straordinarie;

- ritardi nelle registrazioni contabili (contabilità non aggiornata);
- deterioramento della posizione finanziaria e/o dei risultati del periodo;
- ritardi nei pagamenti di imposte e contributi;
- ritardi nella predisposizione delle situazioni periodiche (es. *management report*);
- cambiamenti nella struttura del controllo interno;
- carenze nel sistema di controllo interno;
- altri fatti significativi.

Risulta importante documentare (verbalizzare):

1. il *timetable* (piano attività): frequenza delle verifiche periodiche;
2. le procedure che verranno svolte in ciascuna verifica periodica;
3. i risultati e le evidenze ottenute in ciascuna verifica periodica, le considerazioni e valutazioni effettuate sia per i possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili dell'attività di *governance*.

3.1 VERIFICA DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE

Nello svolgimento di ciascuna verifica periodica il revisore dovrà:

- a) acquisire le informazioni ovvero aggiornare le informazioni già acquisite in merito alle procedure adottate dall'impresa al fine di:
 - individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per la finalità di una regolare tenuta della contabilità;
 - assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori, ove applicabile;
 - assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- b) verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori di cui alla precedente lett. a);
- c) verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri obbligatori.

Verificare l'aggiornamento delle scritture contabili significa ottenere ragionevoli evidenze che confermino che la contabilità (generale, sezionale e IVA) sia aggiornata alla data della verifica; tale evidenze si potranno derivare e ispezionare ottenendo evidenza dell'ultima registrazione/trascrizione. Per esempio, nel caso del libro giornale e dei libri IVA, ottenere l'evidenza dell'ultima registrazione/ultima pagina del registro e dell'ultimo periodo contabilmente chiuso, vale a dire il periodo che non può più ricevere registrazioni contabili. Può risultare conveniente ottenere una stampa del registro, ovvero il team potrebbe ritenere sufficiente l'annotazione dell'ultima registrazione/trascrizione.

Il concetto di tempestività nell'aggiornamento dei libri obbligatori varia in base alla normativa di riferimento (civilistica, tributaria, previdenziale, prevista da altre leggi speciali) e alla rilevanza dei singoli libri obbligatori. Per esempio, con riferimento alle scritture contabili, i sistemi contabili dovrebbero essere impostati in maniera da recepire il singolo fatto di gestione senza ritardi rispetto al suo accadimento, in modo da assicurare al *management* una base informativa sempre aggiornata rispetto alle necessità informative specifiche dell'azienda.

ESEMPIO DI CHECK LIST DI CONTROLLO

	Data vidimazione	Controllo numerazione progressiva	Ultima registrazione (gg/mm/aa)	Ultimo aggiornamento nr. di pagina	Note
Prescritti dal codice civile, dal DLgs. 24.2.98 n. 58 e da leggi fiscali					
<i>Libro Giornale</i> (artt. 2214, 2215, 2216 c.c. e art. 14 co. 1 lett. a) del DPR 600/73) ⁽¹⁾					
<i>Libro degli inventari</i> (artt. 2214, 2215 e 2217 c.c. e art. 14 co. 1 lett. a) del DPR 600/73) ⁽¹⁾					
<i>Scritture ausiliarie/schede partitario</i> Art. 2214 co. 2 c.c. e art. 14 co. 1 lett. c) del DPR 600/73) ⁽¹⁾					
<i>Libro Soci</i> (art. 2421 co. 1 c.c.)					
<i>Libro delle Obbligazioni</i> (art. 2421, co. 1 c.c.)					
<i>Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle Assemblee</i> (art. 2421 co. 1 n. 3 c.c.)					
<i>Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Consiglio di Amministrazione</i> (art. 2421 co. 1 n. 4 c.c.)					
<i>Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sin- dacale</i> (art. 2421, co. 1 n. 5 c.c.)					
<i>Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Comitato Esecutivo</i> (art. 2421 co. 1 n. 6 c.c.)					

	Data vidimazione	Controllo numerazione progressiva	Ultima registrazione (gg/mm/aa)	Ultimo aggiorn- amento nr. di pagina	Not e
<i>Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli Obbligazionisti</i> (art. 2421 co. 1 n. 7 c.c.)					
<i>Libro degli strumenti finanziari emessi ai sensi dell'art. 2447-sexies c.c.</i> (art. 2421 co. 1 n. 8 c.c.)					
Prescritti da leggi fiscali e diverse					
<i>Scritture ausiliarie di magazzino</i> (non è richiesta vidimazione - art. 14 co. 1 lett. d) del DPR 600/73) ⁽¹⁾					
<i>Registro dei beni ammortizzabili</i> (alternativo al libro inventari - se in contabilità ordinaria o al registro IVA acquisti - se in contabilità semplificata; - art. 16 del DPR 600/73)					
<i>Registro delle fatture di vendita</i> (art. 23 del DPR 633/72 e art. 14 co. 1 lett. b) del DPR 600/73) ⁽¹⁾					
<i>Registro dei corrispettivi</i> (art. 24 del DPR 633/72 e art. 14 co. 1 lett. b) del DPR 600/73)					
<i>Registro delle fatture di acquisto</i> (art. 25 del DPR 633/72 e art. 14 co. 1 lett. b) del DPR 600/73)					
<i>Registro Riepilogativo</i> Acq CEE					
<i>Registro Riepilogativo</i> Acq Vend CEE					

(1) “**Articolo 14 - Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati.** Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell’art. 13 devono in ogni caso tenere:

- a) *il libro giornale e il libro degli inventari;*
- b) *i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;*
- c) *scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;*
- d) *scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.*

Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico. Per le attività elencate ai numeri 1) e 2) del primo comma dell'articolo 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'articolo 4, del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627. Per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'articolo 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili; le registrazioni sulle schede di lavorazione sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni. Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo di imposta precedente non eccede il venti per cento di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale”.

3.2 VERIFICA DELLA CORRETTA RILEVAZIONE DEI FATTI DI GESTIONE

La corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili implica che l'accadimento del fatto di gestione sia rilevato nelle scritture contabili in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Nello svolgimento di ciascuna verifica periodica il revisore dovrà:

- a) verificare, su base campionaria, l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'analisi della documentazione ottenuta e delle registrazioni;
- b) verificare la correzione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli

adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se individuati nella verifica periodica precedente;

- c) verificare la correzione della direzione di errori nelle scritture contabili, riscontrati nello svolgimento della verifica periodica precedente.

In questa fase è necessario così:

1. effettuare un esame dell'esistenza dei documenti formali relativi agli adempimenti tributari e previdenziali (verifica delle dichiarazioni e di eventuale altra documentazione inerente a tali adempimenti, nonché, con il metodo del campione, dei documenti comprovanti i pagamenti dei relativi oneri);
2. svolgere sondaggi di conformità, da effettuarsi con l'utilizzo di campioni ritenuti nella fattispecie adeguati, per accertare che le operazioni relative agli adempimenti tributari e previdenziali siano rilevate nelle scritture contabili anche in conformità alle previsioni di legge in merito alla loro tempestiva ed appropriata rilevazione nei libri contabili obbligatori e nei documenti formali. Nel caso di verifica relativa al trimestre solare, estendere i sondaggi alla data della verifica;
3. verificare le disponibilità liquide e i titoli di proprietà della società attraverso lo svolgimento dei sondaggi di conformità, da effettuarsi con l'utilizzo di campioni ritenuti nella fattispecie adeguati;
4. leggere e fare copia dei verbali dell'assemblea degli azionisti, delle riunioni del Consiglio di amministrazione, del Comitato esecutivo, se esiste, del Collegio sindacale e dei revisori interni. Lettura delle comunicazioni pervenute, dei rilievi e delle contestazioni eventualmente inoltrati dall'Autorità di vigilanza alla società revisionata;
5. ottenere l'ultima situazione periodica predisposta dalla Direzione della società sulla quale effettuare: la comparazione e determinazione dei principali scostamenti rispetto alla situazione periodica precedente, alla situazione periodica relativa al corrispondente periodo del precedente esercizio e al budget; eventuale calcolo degli indici di bilancio ritenuti utili nella fattispecie;
6. documentare le conclusioni della verifica periodica.

CHECK LIST DI ESEMPIO

Tributo	Codice tributo	Importo euro	Data versamento
IVA (mese di...)			
IMPOSTE DIRETTE (acconti e saldo)			
RITENUTE (lav. autonomo, dipendente)			
CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI (INPS, INAIL e altri)			

Tributo	Codice tributo	Importo euro	Data versamento
IMU			
DIRITTO CAMERALE			
Altro...			

Opportuni riepiloghi e *check list* dovranno essere creati anche per:

- la verifica della corretta trasmissione delle dichiarazioni dei redditi (UNICO, 770); i modelli IVA (comunicazione annuale, dichiarazione, variazioni dati IVA); intrastat; *black list*; dichiarazioni d'intento;
- la verifica dei verbali dei libri sociali con annotazione degli argomenti all'ordine del giorno, della data del verbale, le delibere, ecc.;
- la verifica della conta di cassa e dei conti correnti bancari con le relative riconciliazioni.

Inoltre è importante che il Collegio sindacale effettui anche l'opportuno controllo dei bilanci infrannuali, di periodo, verificando gli scostamenti con l'esercizio precedente e con i valori in chiusura d'esercizio per ciò che concerne i dati patrimoniali. Per la verifica degli scostamenti viene anche consigliato l'utilizzo di indici quali quello di liquidità, indebitamento, la giacenza media dei crediti e delle rimanenze; più specifici per la parte economica sono la redditività sulle vendite o sul capitale investito.

4 I LIMITI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO PER L'ATTIVITÀ DI REVISIONE

Il sistema di controllo interno definisce processi e pertanto non può essere né compreso né valutato senza un'adeguata conoscenza dell'azienda, dalla quale risulta imprescindibile.

È quindi importante rilevare che, poiché il sistema di controllo interno evidenzia elementi intrinseci di criticità, il revisore dovrà comunque tenerne conto in quanto l'affidabilità di quest'ultimo costituisce la base su cui pianificare la propria attività.

È realizzato da persone, quindi da soggetti dei quali va valutata la competenza e la professionalità poiché tali condizioni possono produrre effetti sull'attendibilità del sistema di controllo interno, non tanto per la struttura in sé, quanto per le modalità di realizzazione delle varie fasi.

Per essere efficace ed efficiente, deve permeare tutti gli aspetti della vita aziendale; tuttavia esso non è oggetto di valutazione da parte del revisore nella sua interezza ma in relazione al cosiddetto perimetro di revisione all'interno del quale vengono perseguiti soltanto alcuni obiettivi. Nello specifico, gli obiettivi saranno di attendibilità delle informazioni di bilancio e di conformità a leggi e a regolamenti.

I più rilevanti limiti intrinseci del sistema sono dati dal fatto che, in primis, nel momento in cui vengono effettuati i controlli manuali, questi possono più facilmente essere oggetto di errori; quindi i meccanismi di deroga che in esso trovano realizzazione, possono generare ipotesi di reato e/o comportamenti fraudolenti; infine, come tutti i processi, deve essere oggetto di monitoraggio e di adeguamento alle mutevoli condizioni aziendali che ne possono influenzare il contenuto.

Pertanto, il sistema di controllo interno potrà semplicemente fornire una ragionevole sicurezza circa il raggiungimento degli obiettivi prefissati, ma sarà poi in base al proprio giudizio professionale che il revisore vi farà affidamento e ne terrà conto nel prosieguo delle proprie attività di controllo secondo le

due nuove direttrici di innovazione del lavoro: l'ampliamento dell'ottica di osservazione e di analisi all'intero sistema aziendale e la centralità dell'approccio al rischio di revisione.

LA VIGILANZA SULL'OSSERVANZA DELLA LEGGE E DELLO STATUTO

A cura di **Federica Balbo, Rosanna Chiesa e Stefania Telesca** - Commercialiste ODCEC-Torino

1	LE PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI COLLEGIALI	64
	1.1 LE PARTECIPAZIONE ALL'ASSEMBLEA DEI SOCI, ALLE ASSEMBLEE SPECIALI DEGLI AZIONISTI, ALL'ASSEMBLEA DEGLI OBBLIGAZIONISTI E DEI PORTATORI DI STRUMENTI FINANZIARI	65
	1.2 LE PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE O DEL COMITATO ESECUTIVO	66
	1.3 LE PARTECIPAZIONE ALLE DECISIONI DEGLI ORGANI DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA	68
2	IL RISCONTRO E LA DENUNCIA DI FATTI CENSURABILI	69
	2.1 IL RISCONTRO DI FATTI CENSURABILI	69
	2.2 LA DENUNCIA DEI SOCI AI SENSI DELL'ART. 2408 C.C.	70
	2.3 LA DENUNCIA AL TRIBUNALE AI SENSI DELL'ART. 2409 C.C.	71
	2.4 L'AZIONE DI RESPONSABILITÀ EX ART. 2393 C.C.	72
3	IL RILASCIO DI PARERI ED OSSERVAZIONI DA PARTE DEL COLLEGIO SINDACALE	73
	3.1 I CASI NEI QUALI LA NORMATIVA RICHIEDE IL RILASCIO DEI PARERI DA PARTE DEL COLLEGIO SINDACALE	74
	3.2 ESEMPLIFICAZIONI	77

1 LE PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI COLLEGIALI

L'art. 2403¹ c.c. stabilisce che il Collegio sindacale deve vigilare *“sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento”*.

Secondo la dottrina prevalente, lo stesso tenore dell'art. 2403 co. 1 c.c. dimostra come al Collegio sindacale sia attribuito un dovere di vigilanza di carattere generale, concernente appunto l'osservanza della legge e dello statuto, non soltanto da parte dell'organo amministrativo, ma anche da parte di tutti gli altri organi sociali.

Il sopra descritto dovere di vigilanza si sostanzia nel verificare:

- la conformità degli atti e delle deliberazioni degli organi della società alle norme di legge ed alle disposizioni dello statuto;
- l'osservanza delle norme in materia di depositi e iscrizioni presso il Registro delle imprese;
- la corretta tenuta dei libri sociali obbligatori;
- il tempestivo adempimento degli obblighi di versamento e dichiarazione previsti dalla normativa fiscale e previdenziale;
- il rispetto degli altri adempimenti previsti dalle disposizioni di legge e regolamentari applicabili in ragione della specifica natura della società e dell'attività da essa esercitata.

L'attività del Collegio sindacale non deve, di fatto, limitarsi alla verifica periodica di adempimenti meramente documentali, ma deve altresì estendersi ed articolarsi alla valutazione e al controllo delle procedure, degli assetti organizzativi e degli strumenti di compliance aziendale posti in essere dalla società.

Quindi, oltre all'effettuazione delle proprie riunioni periodiche, la vigilanza dell'organo di controllo viene esercitata attraverso:

- la partecipazione alle riunioni degli organi sociali (artt. 2405 c.c. e 149 co. 2 del DLgs. 58/98);
- l'ottenimento delle informazioni dagli amministratori (artt. 2403-bis co. 2 c.c. e 151 co. 1 del DLgs. 58/98);
- l'acquisizione di informazioni dal soggetto incaricato del controllo contabile, se presente, per gli aspetti di sua competenza (artt. 2409-septies c.c. e 150 co. 3 del DLgs. 58/98);
- l'esercizio dei poteri che consentono ai sindaci di procedere ad atti di ispezione e controllo (sia individualmente sia in sede collegiale), anche attraverso l'utilizzo di propri dipendenti e ausiliari (artt. 2403-bis co. 1 e 4 c.c. e art. 151 co. 1 e 3 del DLgs. 58/98);
- l'acquisizione di informazioni attraverso le denunce di fatti censurabili effettuate dai soci, ex art. 2408 c.c.

¹ Art. 2403 c.c. - Doveri del Collegio sindacale - *“1. Il Collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione (2623 n. 3 c.c.) ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile (artt. 2423, 2432 c.c.) adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. 2. Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma”*.

1.1 LE PARTECIPAZIONE ALL'ASSEMBLEA DEI SOCI, ALLE ASSEMBLEE SPECIALI DEGLI AZIONISTI, ALL'ASSEMBLEA DEGLI OBBLIGAZIONISTI E DEI PORTATORI DI STRUMENTI FINANZIARI²

Al fine di favorire l'esercizio della funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, l'articolo 2405 c.c. impone ai sindaci di assistere alle adunanze del Consiglio di amministrazione, alle Assemblee e alle riunioni del Comitato esecutivo³ (prima della riforma i sindaci assistevano solamente alle Assemblee ed ai CdA). I sindaci quindi non devono limitarsi alla partecipazione alle riunioni dell'organo a cui appartengono o ai soli controlli trimestrali, bensì, devono raccogliere la sintesi dei flussi informativi provenienti dalla governance tramite la partecipazione alle riunioni del CdA, degli eventuali Comitati esecutivi e delle assemblee.

L'attività del Collegio sindacale può essere collocata in tre fasi temporali di controllo:

- preventiva;
- concomitante;
- successiva.

La partecipazione dell'organo di controllo ai CdA, alle assemblee ed ai comitati esecutivi rientra nella fase di vigilanza detta concomitante, infatti, essa è di fatto fondamentale ed essenziale per l'efficacia dei controlli in quanto consente al collegio le verifiche preventive e concomitanti rispetto alle decisioni gestionali ordinarie e straordinarie che i controlli trimestrali – *ex post* – non possono garantire.

A differenza dei revisori, che effettuano controlli sulle voci di bilancio per poter esprimere un giudizio sullo stesso, i sindaci sono titolari di poteri che, se correttamente e tempestivamente esercitati, possono impedire la commissione di atti dannosi.

Attraverso la partecipazione alle riunioni degli organi societari, il sindaco unico o il Collegio sindacale può acquisire tutte le informazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e, di conseguenza, valutare se le proposte del Consiglio di amministrazione o del Comitato esecutivo siano o meno conformi alla legge e all'atto costitutivo nonché ai principi di corretta amministrazione.

La partecipazione alle riunioni dell'organo di controllo costituisce un **dovere** sanzionato con la decadenza dall'ufficio. Infatti, l'art. 2405 co. 2 c.c. prevede che, nel caso in cui il sindaco non partecipi senza giustificato motivo a due adunanze consecutive del Consiglio di amministrazione o del Comitato esecutivo nel corso di un esercizio sociale, decada dall'ufficio.

Per il verificarsi delle condizioni precedentemente descritte, la decadenza del sindaco opera in maniera autonoma senza che si renda necessaria una espressa pronuncia assembleare. Si precisa che, la norma relativa alla decadenza, non trova applicazione quando i sindaci non intervengono alle assemblee sociali sia ordinarie sia straordinarie di prima convocazione andate deserte o più in generale quando l'adunanza dei soci in effetti non si è tenuta.

La partecipazione dell'organo di controllo all'attività dell'assemblea si sostanzia e si estrinseca in varie attività. Innanzitutto il Collegio sindacale è chiamato a verificare che siano rispettate le norme relative alla convocazione dell'assemblea previste dalla legge e dallo statuto. I sindaci devono, inoltre, assistere

² Norma di comportamento CNDCEC 4.1.

³ Riferimenti normativi: art. 2376 c.c. - Assemblee speciali; art. 2377 c.c. - Annullabilità delle deliberazioni; art. 2378 c.c. - Procedimento di impugnazione; art. 2403 c.c. - Doveri del collegio sindacale; art. 2405 c.c. - Intervento alle adunanze del Consiglio di amministrazione e alle assemblee; art. 2415 ultimo comma c.c. - Assemblea degli obbligazionisti; art. 2479-ter c.c. - Invalidità delle decisioni dei soci.

alle adunanze e, qualora ravvisino violazioni rispetto alla legge e/o allo statuto della società, devono intervenire – in modo critico – al dibattito. Qualora l'organo di controllo abbia manifestato la sua opposizione alla deliberazione assembleare e questa venga comunque adottata, il sindaco deve far constatare chiaramente il proprio dissenso motivato nel verbale della riunione. Il sindaco può, altresì, impugnare la delibera in base a quanto prescritto dall'art. 2377 c.c. quando le deliberazioni di cui sopra non vengano sostituite con altre conformi alla legge o allo statuto della società.

Le norme di comportamento redatte dal CNDCEC – Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – precisano che i sindaci devono riferire all'assemblea dei soci in merito:

- alle irregolarità significative, non sanate, di cui sono venuti a conoscenza, anche per il tramite delle segnalazioni del soggetto incaricato del controllo contabile;
- alle denunce inviate dai soci ai sensi dell'art. 2408⁴ c.c.;
- alle denunce al Tribunale ai sensi dell'art. 2409⁵ c.c.;
- alle iniziative adottate.

1.2 LE PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE O DEL COMITATO ESECUTIVO⁶

La partecipazione alle adunanze del Consiglio di amministrazione e del Comitato esecutivo⁷ costituisce anch'essa un importantissimo ed indispensabile strumento a disposizione dei sindaci per adempiere ai doveri di vigilanza.

⁴ Art. 2408 c.c. - Denuncia al Collegio sindacale. “1. Ogni socio può denunciare i fatti che ritiene censurabili al Collegio sindacale, il quale deve tener conto della denuncia nella relazione all'assemblea (art. 2406 c.c.). 2. Se la denuncia è fatta da tanti soci che rappresentino un ventesimo del capitale sociale o un cinquantesimo nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, il Collegio sindacale deve indagare senza ritardo sui fatti denunciati e presentare le sue conclusioni ed eventuali proposte all'assemblea; deve altresì, nelle ipotesi previste dal secondo comma dell'articolo 2406, convocare l'assemblea (artt. 2364, n.4, 2366 c.c.). Lo statuto può prevedere per la denuncia percentuali minori di partecipazione”.

⁵ Art. 2409 c.c. - Denuncia al tribunale. “1. Se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale o, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, il ventesimo del capitale sociale possono denunciare i fatti al tribunale (artt. 2392, 2400 c.c.) con ricorso notificato anche alla società. Lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione. 2. Il tribunale, sentiti in camera di Consiglio gli amministratori e i sindaci, può ordinare l'ispezione dell'amministrazione della società a spese dei soci richiedenti, subordinandola, se del caso, alla prestazione di una cauzione (art. 119 c.p.c.). Il provvedimento è reclamabile. 3. Il tribunale non ordina l'ispezione e sospende per un periodo determinato il procedimento se l'assemblea sostituisce gli amministratori e i sindaci con soggetti di adeguata professionalità, che si attivano senza indugio per accertare se le violazioni sussistono e, in caso positivo, per eliminarle, riferendo al tribunale sugli accertamenti e le attività compiute. 4. Se le violazioni denunciate sussistono ovvero se gli accertamenti e le attività compiute ai sensi del terzo comma risultano insufficienti alla loro eliminazione, il tribunale può disporre gli opportuni provvedimenti provvisori e convocare l'assemblea (artt. 2363, 2364, 2364-bis, 2366 c.c.) per le conseguenti deliberazioni, nei casi più gravi può revocare gli amministratori ed eventualmente anche i sindaci (art. 2487 c.c.) e nominare un amministratore giudiziario, determinandone i poteri e la durata. 5. L'amministratore giudiziario può proporre l'azione di responsabilità contro gli amministratori (artt. 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis c.c.) e i sindaci (art. 2407 c.c.). Si applica l'ultimo comma dell'articolo 2393. 6. Prima della scadenza del suo incarico l'amministratore giudiziario rendo conto al tribunale che lo ha nominato; convoca e presiede l'assemblea per la nomina dei nuovi amministratori e sindaci o per proporre, se del caso, la messa in liquidazione della società (art. 2484 c.c.) o la sua ammissione ad una procedura concorsuale. 7. I provvedimenti previsti da questo articolo possono essere adottati anche su richiesta del Collegio sindacale, del Consiglio di sorveglianza o del Comitato per il controllo sulla gestione, nonché, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, del pubblico ministero; in questi casi le spese per l'ispezione sono a carico della società”.

⁶ Norma di comportamento CNDCEC 4.2.

⁷ Art. 2405 c.c. - Intervento alle adunanze del Consiglio di amministrazione e alle assemblee. “1. I sindaci devono assistere alle adunanze del Consiglio di amministrazione (2380-bis, 2388 c.c.), alle assemblee (2370 c.c.) e alle riunioni del Comitato esecutivo (2381 c.c.). 2. I sindaci, che non assistono senza giustificato motivo alle assemblee o, durante un esercizio sociale, a due adunanze consecutive del Consiglio d'amministrazione o del Comitato esecutivo, decadono dall'ufficio (2404 c.c.)”.

Infatti, la partecipazione alle riunioni degli organi amministrativi⁸ e alle assemblee dei soci non solo assicura l'acquisizione di informazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività di vigilanza da esercitare, di fatto, *ex post* sui risultati di gestione, ma consente altresì di valutare *ex ante* la generale adeguatezza dei sistemi organizzativi. Scopo della presenza dei sindaci alle adunanze degli organi sociali è il sostanzarsi del loro preventivo controllo al fine di intervenire su potenziali delibere prima che la relativa effettiva esecuzione possa determinare effetti negativi o, ancora peggio, possano essere *contra legem*, al punto tale di mettere in discussione i principi di corretta amministrazione nonché dell'integrità del patrimonio sociale.

Se nell'ambito del CdA vi sono dei consiglieri di amministrazione delegati, essi devono riferire, con tempistiche previste dallo statuto e in ogni caso almeno ogni 6 mesi, sia al Consiglio di amministrazione sia al Collegio sindacale, ai sensi dell'art. 2381 co. 5 c.c., circa il generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo.

Gli incumbenti in capo ai sindaci, come prescritto dalla norma di comportamento 4.2, analogamente a quanto descritto per la partecipazione alle assemblee, risultano essere sostanzialmente tre: il rispetto delle formalità previste dalla legge e dallo statuto in merito alla regolare convocazione al regolare svolgimento del consiglio, tenendo conto di eventuali situazioni di conflitto di interessi degli amministratori e, infine, la verifica che le decisioni assunte non violino la legge, lo statuto e le corrette regole di amministrazione.

Il primo incumbente riguarda la vigilanza sulla regolare convocazione, formazione del Consiglio di amministrazione e delle delibere consiliari. Nello specifico, i sindaci dovranno innanzitutto accertare che gli amministratori abbiano titolo per partecipare al CdA (che non sia decaduti, revocati o dimessi) che le riunioni siano valide per quanto concerne la presenza necessaria e che le deliberazioni siano approvate con le prescritte maggioranze. I sindaci dovranno altresì verificare il rispetto degli ordini del giorno, la corretta verbalizzazione e le dovute sottoscrizioni dei verbali.

La seconda verifica richiesta dalle norme di comportamento è quella volta ad accertare che l'amministratore, in una determinata operazione, non agisca in conflitto d'interessi con la società; infatti, egli deve dare notizia di ciò agli altri amministratori ed al Collegio sindacale. L'ar. 2391 co. 1 obbliga l'amministratore interessato a notificare sia all'organo di governance sia all'organo di controllo "*la natura, i termini, l'origine e la portata degli interessi*" nonché tutti i dettagli che consentano agli organi destinatari di tali informazioni di valutare l'incompatibilità o meno dell'interesse privato con quello sociale.

Nel caso di amministratore unico, l'obbligo di quest'ultimo è quello di avvisare circa la situazione di eventuali interessi personali o di terzi il Collegio sindacale e, nella prima assemblea utile, i soci.

Infine, il terzo ed ultimo controllo richiesto ai sindaci nei confronti dei componenti del CdA consiste nell'accertare che le decisioni non siano assunte in violazione di legge e dei principi di corretta amministrazione. In merito ai controlli sulle scelte dell'organo gestorio, i sindaci dovranno verificare che gli amministratori deliberino soltanto dopo aver acquisito le opportune informazioni, che le delibere non risultino palesemente pregiudizievoli per l'integrità del patrimonio sociale e che siano fondate su criteri di ragionevolezza. Per poter effettuare il controllo appena descritto, come richiesto dalla norma di

⁸ Riferimenti normativi: art. 2381 c.c. - Presidente, Comitato esecutivo e amministratori delegati; art. 2388 c.c. - Validità delle deliberazioni del Consiglio; art. 2391 c.c. - Interessi degli amministratori; art. 2403 c.c. - Doveri del collegio sindacale; art. 2405 c.c. - Intervento alle adunanze del Consiglio di amministrazione e alle assemblee; art. 2406 c.c. - Omissioni degli amministratori; art. 2475-ter c.c. - Conflitto di interessi.

comportamento 4.2, i sindaci partecipano ai CdA adeguatamente informati e documentati sui temi oggetto di deliberazione, facendo eventualmente annotare nel verbale che il difetto di informazione ha loro impedito una corretta e preventiva valutazione.

Gli amministratori devono fornire ai sindaci tutta una serie di informazioni:

- sull'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società;
- sull'attività svolta e le operazioni di maggior rilievo, economico, finanziario e patrimoniale effettuate dalla società e dalle società controllate;
- sulle operazioni in cui un amministratore abbia interesse per conto proprio o di terzi, salvo quanto previsto dagli artt. 2391 e 2475-ter c.c.

Qualora emerga che le deliberazioni assunte risultino in contrasto con la legge o con lo statuto oppure che il consiglio abbia intrapreso operazioni manifestamente imprudenti, tali da mettere a rischio il patrimonio della società, oppure abbia disposto l'attuazione di operazioni non coerenti con l'oggetto sociale, i sindaci dovranno manifestare – con fermezza – il proprio dissenso e far annotare le proprie dichiarazioni a verbale.

Qualora la delibera venga assunta nonostante l'opposizione dell'organo di controllo, i sindaci dovranno chiedere la convocazione dell'assemblea alla quale dovranno presentare una apposita relazione esauriente e completa. Se la richiesta di convocare l'assemblea viene disattesa, i sindaci potranno provvedere loro stessi alla convocazione dell'organo amministrativo dandone comunicazione al presidente del Consiglio di amministrazione ai sensi dell'art. 2406⁹ c.c. Nel caso in cui l'inerzia degli organi sociali si protragga ancora, il sindaco unico o il collegio può presentare denuncia al Tribunale¹⁰ ai sensi dell'art. 2409 u.c. c.c.

Si sviluppano considerazioni analoghe nel caso di partecipazione del sindaco unico o del Collegio sindacale all'attività del Comitato esecutivo che di fatto, presenta le medesime caratteristiche.

1.3 LE PARTECIPAZIONE ALLE DECISIONI DEGLI ORGANI DI SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA¹¹

L'attività di vigilanza esercitata dal Collegio sindacale attraverso la partecipazione alle adunanze dell'organo amministrativo assume caratteristiche particolari laddove la società a responsabilità limitata contempli, nelle proprie previsioni statutarie, la possibilità di adottare delibere del Consiglio di amministrazione mediante consultazione scritta o consenso espresso per iscritto¹², ai sensi del co. 4 dell'art. 2475 c.c. In tali circostanze la norma 4.3 dei principi di comportamento del Collegio sindacale delle società non quotate prevede che l'organo di controllo verifichi la conformità della procedura adottata alle previsioni dell'art. 2475¹³ c.c. ed alle disposizioni statutarie che autorizzano tale forma decisionale, disciplinandone la formazione e regolandone il perfezionamento della volontà.

⁹ Articolo 2406 c.c. - Omissioni degli amministratori. “1. In caso di omissione o di ingiustificato ritardo da parte degli amministratori (artt. 2363, 2366, 2367, 2386, 2408, 2626 c.c.), il Collegio sindacale deve convocare l'assemblea ed eseguire le pubblicazioni prescritte dalla legge. 2. Il Collegio sindacale può altresì, 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 necessità di provvedere”.

¹⁰ Norma di comportamento CNDCEC 6.3.

¹¹ Norma di comportamento CNDCEC 4.3.

¹² Riferimenti normativi: art. 2406 c.c. - Omissioni degli amministratori; art. 2475 c.c. - Amministrazione della società; art. 2475-ter c.c. - Conflitto di interessi; art. 2479 c.c. - Decisioni dei soci; art. 2479-ter c.c. - Invalidità delle decisioni dei soci.

¹³ Articolo 2475 c.c. - Amministrazione della società. “1. Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, amministrazione della società è affidata a

Pertanto, il Collegio sindacale deve essere previamente informato dell'avvio del procedimento decisionale, dei relativi contenuti e delle modalità previste.

L'attività di vigilanza sarà quindi preventiva, al fine di assicurare che la consultazione si svolga secondo il disposto statutario e che tutti gli amministratori abbiano potuto avere una adeguata informazione circa i temi posti all'ordine del giorno, e consuntiva, al fine di verificare la concreta assunzione della delibera mediante acquisizione e verbalizzazione della decisione comunicata in forma scritta da parte di ciascun membro del Consiglio di amministrazione.

Va detto che nella pratica tale forma di consultazione del Consiglio di amministrazione viene adottata in un numero limitato di casi avendo il difetto di non consentire un ampio dibattito e scambio di informazioni tra i membri del CdA.

Nell'ambito delle decisioni extra-assembleari il Collegio sindacale può, in ogni caso, esercitare gli stessi poteri ad esso riconosciuti con riferimento alla partecipazione all'assemblea dei soci (norma di comportamento CNDCEC 4.2); nei fatti la tempestività dell'azione di vigilanza sarebbe impedita dalla modalità di consultazione adottata. Per questa ragione tale forma di consultazione viene oggi relegata ad un numero marginale di casi anche in considerazione del ben più frequente utilizzo di modalità di consultazione in video o tele conferenza.

Nelle società a responsabilità limitata, qualora gli amministratori si trovino ad avere – in una determinata operazione della società – un interesse per conto proprio o di terzi, che sia in conflitto con quello della società, il Collegio sindacale può impugnare la decisione del Consiglio di amministrazione che sia adottata con il voto determinante dell'amministratore interessato, se essa può recare un danno alla società (art. 2475-ter c.c. - Conflitto di interessi).

I medesimi poteri possono essere esercitati dal Collegio sindacale rispetto alle decisioni assunte dai soci con il voto determinante di soci che abbiano, per conto proprio o di terzi, un interesse in conflitto con quello della società (art. 2479-ter, co. 2 c.c.).

2 IL RISCONTRO E LA DENUNCIA DI FATTI CENSURABILI¹⁴

2.1 IL RISCONTRO DI FATTI CENSURABILI¹⁵

Il Collegio sindacale è investito tra gli altri, come prescritto dall'art. 2403 del c.c., di doveri di vigilanza

uno o più soci (artt. 2318, 2380-bis, 2455, 2457, 2463, n.7 c.c.), nominati con decisione dei soci presa ai sensi dell'articolo 2479 c.c. 2. All'atto di nomina degli amministratori si applicano il quarto e il quinto comma dell'articolo 2383. 3. Quando l'amministrazione è affidata a più persone, queste costituiscono in Consiglio di amministrazione. L'atto costitutivo può tuttavia prevedere, salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, che l'amministrazione sia ad esse affidata disgiuntamente oppure congiuntamente; in tali casi si applicano, rispettivamente, gli articoli 2257 e 2258. 4. Qualora sia costituito un consiglio di amministrazione, l'atto costitutivo può prevedere che le decisioni siano adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto. In tal caso dai documenti sottoscritti dagli amministratori devono risultare con chiarezza l'argomento oggetto della decisione ed il consenso alla stessa. 5. La redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione o scissione, nonché le decisioni di aumento del capitale ai sensi dell'articolo 2481 sono in ogni caso di competenza dell'organo amministrativo".

¹⁴ Riferimenti normativi: Art. 2403 - 2406 co. 2, 2408, 2409, 2393 c.c.

¹⁵ Le operazioni censurabili dai sindaci sono in particolare quelle:

- estranee all'oggetto sociale;
- in conflitto di interessi con la società;
- manifestamente imprudenti o azzardate;
- che possano compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- volte a prevaricare o modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai singoli soci;
- in contrasto con le deliberazioni assunte dall'assemblea, dal CdA o dal comitato esecutivo.

sull'osservanza della legge e dello statuto. Tale dovere si concretizza nell'accertamento dell'applicazione di criteri di corretta amministrazione nelle decisioni del consiglio d'amministrazione. Per poter correttamente verificare l'operato degli amministratori, è necessario che i sindaci partecipino ai consigli d'amministrazione ed alle assemblee adeguatamente informati e documentati sui temi oggetto di valutazione, facendo annotare a verbale l'eventuale difetto di preventiva informazione che ha loro impedito il formarsi di un chiaro convincimento.

I sindaci, nel corso delle proprie verifiche, dovranno accertarsi che gli amministratori deliberino dopo aver acquisito le opportune informazioni, che le deliberazioni non risultino palesemente pregiudizievoli per l'integrità del patrimonio aziendale e fondate su criteri di ragionevolezza e che vi sia una idonea consapevolezza della rischiosità e degli effetti delle operazioni compiute.

A seguito delle verifiche espletate, nel caso in cui si riscontrino violazioni dei principi sopra enunciati, il Collegio sindacale deve intervenire nel corso del dibattito manifestando il proprio motivato dissenso e le proprie riserve chiedendone l'annotazione nel verbale del consiglio. Qualora tali violazioni siano rinvenibili successivamente alla riunione del consiglio d'amministrazione, i sindaci dovranno tempestivamente segnalare tale violazione agli amministratori e se essi non provvedono a correggere la deliberazione, chiedere a questi ultimi di convocare l'assemblea alla quale i sindaci produrranno apposita relazione sulle irregolarità riscontrate.

Nell'inerzia degli amministratori, nei casi di rilevanti gravità, l'organo di controllo previa comunicazione al presidente del consiglio potrà provvedere direttamente alla convocazione assembleare ai sensi dell'art. 2406 co. 2 c.c., informando in tale sede i soci delle irregolarità riscontrate. Qualora, da ultimo, neppure l'assemblea provveda a sanare dette irregolarità e le stesse possano arrecare danno alla società o a società controllate, i sindaci potranno richiedere il controllo giudiziario ex art. 2409 c.c.

Come prescritto dalle norme di comportamento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili¹⁶, la misura della reazione deve essere commisurata alla gravità e alla rilevanza dei fatti censurati, tenendo conto della natura e delle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale, delle dimensioni della società e del settore di attività in cui la società opera.

2.2 LA DENUNCIA DEI SOCI AI SENSI DELL'ART. 2408 C.C.

Il Collegio sindacale può acquisire informazioni e svolgere il proprio compito di verifica anche grazie alle denunce dei soci, ex art. 2408 c.c., su fatti censurabili posti in essere dagli amministratori. Nel caso di esistenza di tali denunce, il Collegio sindacale dovrà darne notizia nella propria relazione all'assemblea, o, al più tardi, nella propria relazione annuale.

Qualora, inoltre, la denuncia provenga da 1/20 del capitale sociale (1/50 nelle società che fanno ricorso al mercato dei capitali di rischio)¹⁷, il Collegio sindacale dovrà eseguire gli opportuni controlli in merito alla fondatezza e alla veridicità della denuncia stessa e dovrà darne notizia agli amministratori, affinché adottino gli opportuni provvedimenti. In caso di inerzia da parte degli amministratori, il collegio dovrà procedere alla convocazione dell'assemblea, durante la quale presenterà la propria circostanziata relazione sulle indagini svolte e sui relativi riscontri. È consigliabile che le indagini, svolte dai sindaci

¹⁶ CNPADC - "Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate", 9, 2015, norma 6.1.

¹⁷ Lo statuto può prevedere per la denuncia percentuali minori di partecipazione (art. 2409, co. 2 c.c.).

in ordine alla denuncia presentata dal socio o dai soci, siano verbalizzate nel libro del Collegio sindacale.

Come detto in precedenza, vale la pena di ricordare che il Collegio sindacale, nel corso della propria attività di vigilanza, non deve limitarsi ad acquisire informazioni, ma deve porre in essere azioni che pongano rimedio alle irregolarità degli amministratori, senza dover necessariamente attendere le deliberazioni dell'assemblea. Come già ricordato, infatti, al Collegio sindacale è attribuito il potere/dovere di convocare l'assemblea anche nel caso in cui ravvisi, nell'espletamento dell'incarico, fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere.

Nel caso in cui le irregolarità appaiano particolarmente gravi e l'assemblea non possa o non voglia provvedere, i sindaci dovranno adottare il rimedio della denuncia al Tribunale *ex art. 2409 c.c.*

2.3 LA DENUNCIA AL TRIBUNALE AI SENSI DELL'ART. 2409 C.C.

Ove i sindaci abbiano *“il fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione”*, dannose per la società o per una o più società controllate possono proporre denuncia al Tribunale ai sensi dell'art. 2409 c.c.¹⁸.

L'art. 2409 c.c. indica il fondato sospetto che gli amministratori abbiano compiuto gravi irregolarità quale situazione da cui discenderà la denuncia, tuttavia, nel testo normativo, non si rinviene alcuna definizione o criterio di individuazione di tali *“gravi irregolarità nella gestione”*; esse infatti vengono solo genericamente definite in quelle che *“possono arrecare danno alla società o ad una o più società controllate”*.

Il CNDCEC nei criteri applicativi della norma 6.3 rubricata – Denuncia *ex art. 2049* – individua le violazioni da cui scaturirà il sospetto di irregolarità in quelle riguardanti la legge, lo statuto, i principi di corretta amministrazione nonché l'inadeguatezza degli assetti organizzativo ed amministrativo-contabile.

Sempre nei suddetti criteri applicativi è previsto che:

- la rilevanza della irregolarità sia da valutare in relazione alla dimensione, alla complessità e alle altre caratteristiche della società;
- la gravità della irregolarità sia da valutare in rapporto agli effetti, anche potenziali, della violazione/omissione ascrivibile agli amministratori.

A tal proposito è opportuno che i sindaci svolgano un'attenta attività di approfondimento e verifica degli elementi da cui scaturiscono i sospetti di irregolarità gestionali, eventualmente in contraddittorio con gli stessi amministratori, e che diano preventivamente corso all'adozione di opportuni provvedimenti quali:

- l'informazione di tutti gli amministratori;
- la tempestiva convocazione del consiglio d'amministrazione o del Comitato esecutivo;
- la richiesta agli amministratori di convocare l'assemblea;
- la convocazione diretta di quest'ultima.

¹⁸ L'ultimo comma dell'art. 2409 prevede infatti che *“I provvedimenti previsti da questo articolo possono essere adottati anche su richiesta del collegio sindacale, del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione, nonché, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, del pubblico ministero; in questi casi le spese per l'ispezione sono a carico della società”*.

È bene ricordare che **la denuncia ex art. 2409 c.c. è un adempimento collegiale e non individuale e presume un'apposita delibera**¹⁹ finalizzata ad autorizzare il Presidente o altro membro del collegio a conferire apposita procura alla lite ad un legale. Nel caso di delibera assunta con il voto contrario di uno o più componenti il collegio, nella verbalizzazione sarà contenuto il dissenso motivato.

Le Linee Guida del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili²⁰ propongono, nel caso in cui ci sia il fondato sospetto di gravi irregolarità gestionali in capo agli amministratori, di presentare il ricorso al Tribunale in via cautelativa, deputando all'organo giurisdizionale la valutazione circa la necessità di accogliere l'istanza.

La denuncia ex art. 2409 c.c., esperita dal Collegio sindacale, appare quindi come potere-dovere dell'organo, da esercitarsi con ponderazione, quale estremo rimedio di fronte al fondato sospetto, rilevato nell'ambito dell'esercizio della propria attività di vigilanza, di gravi irregolarità attentamente valutate.

Nel caso in cui il collegio addivenga alla decisione di procedere con la denuncia ex art. 2409, c.c., appare opportuno che si avvalga di una consulenza legale per avere la necessaria assistenza in sede di composizione dell'istanza e anche successivamente alla presentazione della stessa.

Il Tribunale, nel caso in cui ci sia la fondatezza della denuncia, potrà:

- sentiti in camera di consiglio gli amministratori ed i sindaci, ordinare l'ispezione dell'amministrazione della società, subordinandola, se del caso, alla prestazione di una cauzione²¹;
- non ordinare l'ispezione e sospendere per un periodo determinato il procedimento se l'assemblea dei soci si attiva senza indugio per individuare ed eliminare le violazioni.

Nei casi più gravi²², il Tribunale potrà revocare gli amministratori ed eventualmente i sindaci nominando un amministratore giudiziario. A tale soggetto spetterà il potere, eventualmente, di proporre l'azione di responsabilità contro amministratori e sindaci.

2.4 L'AZIONE DI RESPONSABILITÀ EX ART. 2393 C.C.

Qualora dalla decisione degli amministratori si sia determinato o continui a determinare un danno alla società, ai creditori sociali o ai soci, il Collegio sindacale²³ potrà promuovere, nei confronti del consiglio d'amministrazione, l'azione di responsabilità prevista dall'art. 2393 co. 3 c.c. Detta azione, deve essere tempestivamente promossa, quando un suo eventuale ritardo possa aggravare le conseguenze degli eventi dannosi²⁴.

“L'azione di responsabilità si fonda sulla violazione da parte degli amministratori degli obblighi derivanti da legge e statuto e mira a reintegrare il patrimonio sociale anche in termini di mancato guadagno. Esercitando l'azione in questione la società deduce l'inadempimento degli amministratori ai doveri loro imposti dalla legge o dall'atto costitutivo (compresa negligenza commisurata alla natura

¹⁹ Approvata dalla maggioranza dei componenti il collegio.

²⁰ Nella norma 3.6 dei “Principi di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate”.

²¹ L'ultimo comma dell'art. 2409 c.c. prevede che ove siano i soggetti ivi elencati a richiedere i provvedimenti di cui trattasi le spese per l'ispezione sono a carico della società.

²² Ai sensi del co. 4 dell'art. 2409 c.c.

²³ La deliberazione per promuovere l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori è assunta a maggioranza dei due terzi dei componenti del collegio.

²⁴ CNPADC - “Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate”, 9, 2015, norma 6.4.

dell'incarico e alle specifiche competenze, con il limite del business judgment rule) e chiede il risarcimento del danno che i loro comportamenti inadempienti abbiano provocato al suo patrimonio”²⁵. Come noto, il codice civile prescrive la possibilità di promuovere l'azione di responsabilità anche dall'assemblea sei soci; appare opportuno e consigliabile, pertanto, che l'azione di responsabilità promossa dal Collegio sindacale tenga conto di quanto promosso dai soci.

3 IL RILASCIO DI PARERI ED OSSERVAZIONI DA PARTE DEL COLLEGIO SINDACALE

Al Collegio sindacale in alcuni casi viene richiesto il rilascio di pareri ed osservazioni. Si tratta di espressioni che rientrano nei poteri/doveri del Collegio sindacale imposti dal codice civile, la cui rilevanza, in determinati momenti della vita di una società ed in particolari circostanze, viene confermata dalla previsione di nullità della delibera assunta in mancanza di previo rilascio del parere o delle osservazioni richieste all'organo di controllo.

I riferimenti normativi e di prassi per la tematica in oggetto sono costituiti:

- dagli artt. 2357, 2365 co. 2, 2378 co. 4, 2386, 2389, 2426 n. 5 e 6, 2437-ter, 2441 co. 6, 2446, 2482-bis c.c.;
- dal DLgs. 127/91 art. 13;
- dai “*Principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate*” pubblicati nel settembre 2015.

Propedeuticamente al rilascio formale di un parere, è opportuno che il Collegio:

- approfondisca l'iter decisionale seguito dall'organo amministrativo mediante la richiesta della documentazione a supporto delle scelte decisionali intraprese;
- verifichi che siano stati svolti tutti i controlli previsti dalla legge e che da essi non siano emerse irregolarità;
- verifichi che siano stati rispettati tutti gli adempimenti previsti per l'operazione in esame;
- rediga il proprio parere ovvero le proprie osservazioni sulla base delle proprie conoscenze professionali del diritto societario e dell'economia aziendale.

Nello svolgimento di tale attività è altresì opportuno che il Collegio sindacale acquisisca specifiche informazioni dal soggetto incaricato della revisione legale.

In specifiche circostanze, quali, a puro titolo esemplificativo, i procedimenti aventi ad oggetto la convocazione dell'assemblea su richiesta dei soci (art. 2367 c.c.), la sospensione dell'esecuzione della delibera assembleare impugnata (art. 2378 co. 4 c.c.), l'ispezione dell'amministrazione della società ex art. 2409 c.c., il giudice potrà procedere all'audizione dei sindaci prima di esprimersi.

La norma 8.1 dei “*Principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate*” pubblicati nel settembre 2015, rubricata “Pareri e proposte del Collegio sindacale” fornisce indicazioni utili circa i comportamenti da tenere ai fini del rilascio di pareri ed osservazioni.

In particolare a titolo generale viene indicato: “*In occasione del rilascio di pareri o di osservazioni, il Collegio sindacale provvede a ricostruire l'iter decisionale dell'organo amministrativo, esaminando la*

²⁵ “Principali questioni processuali e sostanziali in tema di Azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori di S.P.A. e SRL; orientamenti della sezione VIII civile Tribunale Milano”.

documentazione che quest'ultimo deve trasmettere; verifica che siano stati svolti tutti i controlli e osservati i termini eventualmente previsti per l'operazione o l'attività in esame; conseguentemente, redige il proprio parere ovvero le proprie osservazioni sulla base delle proprie conoscenze professionali, da depositare presso la sede sociale”.

Il rilascio di pareri ed osservazioni rientra quindi a pieno titolo nell'ambito del dovere di vigilanza di cui all'art. 2403 c.c.

3.1 I CASI NEI QUALI LA NORMATIVA RICHIEDE IL RILASCIO DEI PARERI DA PARTE DEL COLLEGIO SINDACALE

La normativa indica i casi in cui al Collegio sindacale è richiesto di rilasciare pareri nell'esercizio delle proprie funzioni; in talune circostanze ciò è previsto in una fase preventiva rispetto all'assunzione di determinate deliberazioni o azioni, in altre il parere è rilasciato nell'ambito di una funzione consultiva.

Di seguito si riepilogano i casi nei quali è normato il rilascio di pareri, con evidenza anche delle norme di comportamento emanate dal CNDCEC nelle quali sono indicate le Linee Guida per i membri del Collegio sindacale con riferimento alle specifiche casistiche.

Casi in cui è previsto il rilascio di pareri/proposte	Riferimento normativo	Norma di comportamento CNDCEC
Nomina per cooptazione di amministratori	Art. 2386 c.c.	Norma 8.1
Determinazione del compenso degli amministratori investiti di particolari cariche	Art. 2389 co. 3 c.c.	Norma 8.1
Conferimento e revoca dell'incarico di revisione legale dei conti	Art. 13 del DLgs. 39/2010	Norma 8.1; norma
Iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto ampliamento, ricerca, sviluppo ²⁶ , pubblicità ²⁷ e avviamento ²⁸	Art. 2426 n. 5 e 6 c.c.	Norma 8.1; norma 3.7; norma 7.1
Congruità del prezzo di emissione delle azioni in caso di aumento del capitale con esclusione/limitazione del diritto di opzione	Art. 2441 co. 6 c.c.	Norma 8.1; norma 10.1

²⁶ A questo riguardo si evidenzia come a seguito dell'entrata in vigore del DLgs. 139/2015, per i bilanci chiusi a decorrere dall'1.1.2016 non saranno capitalizzabili i costi di ricerca, ma soltanto quelli di sviluppo.

²⁷ Sempre il DLgs. 139/2015, prevede che a decorrere dall'1.1.2016 non saranno capitalizzabili i costi di pubblicità.

²⁸ A decorrere dall'1.1.2016 per effetto del DLgs. 139/2015 trova applicazione il nuovo art. 2426 n. 6 che prevede l'applicazione dei nuovi criteri di ammortamento dell'avviamento basati sulla vita utile e laddove questa non sia stimabile in maniera attendibile indica quale periodo massimo 10 anni.

Casi in cui è previsto il rilascio di pareri/proposte	Riferimento normativo	Norma di comportamento CNDCEC
Congruità del valore delle azioni da liquidare al socio receduto	Art. 2437-ter c.c.	Norma 8.1; norma 10.8
Relazione predisposta dagli amministratori per la perdita del capitale sociale di oltre un terzo	Artt. 2446 e 2482-bis, c.c.	Norma 8.1; norma 10.2
Pareri prescritti dalla legge per società che operano in specifici settori	A titolo esemplificativo: art. 136 DLgs. 385/93 (T.U.F.)	Norma 8.1

Tra i pareri che più frequentemente vengono richiesti al Collegio sindacale figura quello previsto dall'art. 2389 co. 3 c.c. in relazione alla determinazione del compenso degli amministratori investiti di particolari cariche o qualifiche.

La norma 8.1 dei *“Principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate”* non propone specifiche indicazioni, né se ne possono reperire in altre norme di comportamento, conseguentemente occorre riferirsi ai principi generali.

“In occasione del rilascio di pareri o di osservazioni, il Collegio sindacale provvede a ricostruire l'iter decisionale dell'organo amministrativo, esaminando la documentazione che quest'ultimo deve trasmettere; verifica che siano stati svolti tutti i controlli e osservati i termini eventualmente previsti per l'operazione o l'attività in esame; conseguentemente, redige il proprio parere ovvero le proprie osservazioni sulla base delle proprie conoscenze professionali, da depositare presso la sede sociale”.

La determinazione del compenso degli amministratori investiti di particolari cariche è una materia particolarmente delicata in quanto si innesta nel contesto economico-gestionale di ogni società. Trattando, in questa sede, di società non quotate non è previsto che il Collegio sindacale rilasci una relazione annuale sulle remunerazioni²⁹. Il parere richiesto dal legislatore ha in questo caso una funzione preventiva volta ad escludere deliberazioni assunte in conflitto di interessi o che possano pesare in misura incongrua sulle finanze sociali.

Il codice civile non prescrive la forma scritta per tale parere che potrà quindi essere espresso e verbalizzato direttamente in sede di deliberazione; si ritiene in ogni caso opportuno che i sindaci lascino traccia nelle proprie carte di lavoro delle modalità attraverso le quali si è esplicitata l'attività di vigilanza sul contenuto della delibera nella quale esprimeranno il proprio parere.

Anche in occasione della nomina del soggetto incaricato della revisione legale, fatta eccezione per le società di nuova costituzione, il Collegio sindacale è richiesto di fornire all'assemblea una proposta motivata sul conferimento dell'incarico di revisione legale (art. 13 co. 1 del DLgs. 39/2010).

La norma 8.1 dei *“Principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate”* sottolinea l'importanza della forma scritta e ne prescrive il deposito nel termine di quindici giorni prima della data di prima convocazione dell'assemblea avente all'ordine del giorno l'approvazione del bilancio di

²⁹ Come invece normato per le società quotate dall'art. 123-ter del TUF.

esercizio. La proposta, motivata, potrà in ogni caso essere formulata direttamente ai soci in sede assembleare; il codice infatti non prevede una forma specifica.

In ogni caso nell'esprimere il proprio parere il collegio dovrà valutare in particolare:

- gli aspetti inerenti l'indipendenza dell'incaricato della revisione legale;
- la sua idoneità tecnica, anche rispetto all'organizzazione;
- l'adeguatezza del corrispettivo richiesto con riferimento all'ampiezza e alla complessità dell'incarico.

Il legislatore è avaro di indicazioni anche laddove si tratti di pareri *ex art. 2437-ter c.c.* in relazione ai quali maggiori indicazioni vengono fornite dai “*Principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate*” che, nella norma 10.8, approfondiscono il tema.

Con riferimento agli obblighi di vigilanza connessi con il recesso o l'esclusione del socio “*il Collegio sindacale accerta che il procedimento adottato dall'organo amministrativo per la determinazione del valore della partecipazione del socio sia conforme alla legge e allo statuto. Operativamente, il collegio è tenuto a verificare, dunque, l'esistenza di una situazione patrimoniale ad hoc, nonché di una traccia scritta del procedimento seguito dall'organo amministrativo e, quindi, che i criteri adottati siano tecnicamente corretti*”.

La determinazione del valore delle azioni o della quota (in caso di società a responsabilità limitata³⁰) avverrà in via definitiva a cura dell'organo amministrativo che si esprimerà anche in funzione del parere rilasciato dal Collegio sindacale.

Per meglio comprendere l'iter da seguire ed i contenuti dell'attività di vigilanza oggetto del parere *ex art. 2437-ter c.c.*, si ricavano utili spunti di riflessione dalla lettura del Documento di ricerca n. 189, pubblicato da Assirevi nel marzo 2015, di cui si richiamano in particolare i passaggi che seguono:

“Agli Amministratori spetta il compito di determinare il valore di liquidazione delle azioni per le quali può essere esercitato il diritto di recesso. Gli Amministratori possono eventualmente avvalersi, per lo svolgimento di tale compito, di un esperto esterno dagli stessi a tal fine incaricato.

La scelta del metodo o dei metodi da adottare per la valutazione del capitale economico della società, la corretta applicazione di detti metodi e la conseguente determinazione del valore di liquidazione delle azioni, anche alla luce delle diverse scelte conseguenti alla natura della società (quotata o meno) e alle relative opzioni statutarie, rientrano pertanto nella sfera di esclusiva competenza e responsabilità del Consiglio di amministrazione.

Analogamente, spetta agli Amministratori la trasmissione al Collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale, per lo svolgimento dei rispettivi compiti di legge, della documentazione che fornisce evidenza del processo valutativo seguito dagli stessi Amministratori (nonché dal consulente da questi ultimi eventualmente incaricato) e della determinazione preliminare del valore di liquidazione delle azioni”.

Da quanto sopra si evince che la determinazione del valore di liquidazione delle azioni/quote oggetto di recesso è responsabilità dell'organo amministrativo e che spetta agli organi di controllo la verifica del

³⁰ Nel caso di srl la norma di riferimento per il recesso del socio è l'art. 2473 c.c., nel quale è previsto che il rimborso della quota al socio receduto vada effettuato in proporzione al patrimonio sociale tenendo in considerazione il valore di mercato della partecipazione al momento della dichiarazione di recesso e demandando tale determinazione, in caso di disaccordo, ad una relazione giurata di un terzo nominato dal Tribunale che opererà ai sensi dell'art. 1349 c.c. Nelle srl il richiamo alle disposizioni dell'art. 2473 c.c. opera nel caso di esclusione per giusta causa del socio.

rispetto delle norme e dei percorsi tecnici adottati per addivenire al risultato finale. Tale compito di vigilanza sarà propedeutico e preventivo rispetto alla assunzione, da parte dell'organo amministrativo, della delibera che determinerà in via definitiva il valore di liquidazione delle azioni /quote oggetto di recesso.

3.2 ESEMPLIFICAZIONI

3.2.1 LA PROPOSTA MOTIVATA PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE³¹

**Proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti
ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 39/2010**

Ai signori soci/azionisti della società _____

Il Collegio sindacale,

PREMESSO

- che, essendo prossima la scadenza per avvenuta decorrenza dei termini dell'incarico a suo tempo conferito all'attuale revisore (o società di revisione), l'assemblea dei soci deve deliberare in merito all'affidamento dell'incarico di revisione legale dei conti;
- che l'art. 13 del DLgs. 27.1.2010 n. 39, prevede che l'assemblea conferisca l'incarico su proposta motivata del Collegio sindacale.

CONSIDERATO

- che sono pervenute al Collegio sindacale n. _____ distinte dichiarazioni di disponibilità ad accettare l'incarico di revisione legale dei conti³²;
- che le dichiarazioni di disponibilità di cui sopra sono state presentate dai seguenti revisori:
 - 1) Revisore legale _____ [o Società _____];
 - 2) Revisore legale _____ [o Società _____];
 - 3) Revisore legale _____ [o Società _____];
- che, in merito all'oggetto dell'incarico, le dichiarazioni di disponibilità prevedono, per ciascun esercizio, la revisione legale del bilancio di esercizio [eventuale: e del bilancio consolidato], la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione, nonché della coerenza della relazione sulla gestione;
- che i corrispettivi indicati nelle dichiarazioni di disponibilità ad assumere l'incarico di revisione legale dei conti, per ciascun esercizio, risultano i seguenti: _____
 - 1) Il Revisore legale _____ [o la Società _____] ha preventivato per l'esercizio ... un totale di ... ore, per un corrispettivo globale di ... [eventuale: e con una riduzione del compenso per i successivi esercizi ... e ... di ... per ... ore];

³¹ La bozza di parere è stata tratta dal Documento n. 20, pubblicato nel giugno 2013 dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

³² Risulta opportuno verificare l'esistenza di regolamenti interni che regolino le modalità di acquisizione delle candidature.

2) Il Revisore legale _____ [o la Società _____] ha preventivato per ciascun esercizio del triennio ...-... un totale di ... ore, per un corrispettivo globale di ... [eventuale: e con una riduzione del compenso per i successivi esercizi ... e ... di ... per ore];

3) Il Revisore legale _____ [o la Società _____] ha preventivato per ciascun esercizio del triennio ...-... un totale di ... ore, per un corrispettivo globale di ... [eventuale: e con una riduzione del compenso per i successivi esercizi ... e ... di ... per ore].

VERIFICATO

- che le dichiarazioni di disponibilità contengono anche specifica dichiarazione concernente il possesso dei requisiti d'indipendenza previsti della legge;
- che, sulla base di quanto desumibile dalle proposte, i Revisori legali / Società di revisione legale che hanno dichiarato la propria disponibilità ad assumere l'incarico risultano in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dalla legge;
- che i seguenti Revisori legali / Società di revisione legale risultano disporre di organizzazione e competenze tecnico-professionali adeguate all'ampiezza e alla complessità dell'incarico: _____.
- che in relazione alla pervasività dei controlli e ai riscontri amministrativi e contabili valutati da questo collegio si è pervenuti ad una ulteriore selezione all'interno dei Revisori legali / Società di revisione in base all'adeguatezza e alla completezza dell'attività di revisione proposta, nonché in base al totale delle ore di revisione preventivate e del loro costo orario.

[da inserire eventualmente, in relazione alla fattispecie concreta: RITENUTO:

- [oppure: che sia opportuna un'alternanza tra Revisori / Società di revisione al fine di acquisire scrutini, valutazioni e giudizi sulle procedure e sugli assetti organizzativi e contabili non ripetitivi e consolidati];
- [oppure: che il Revisore / la Società di revisione _____ ha sinora svolto l'attività di revisione con grado di diligenza e di professionalità elevate, nonché con il corretto spirito di collaborazione con il vertice direzionale della Società e con lo stesso Collegio sindacale];

PROPONE

sulla base delle motivazioni esposte, che l'incarico di revisione legale dei conti per gli esercizi _____ sia affidato (oppure: sia in alternativa affidato) dall'assemblea, previa determinazione dei corrispettivi predetti per l'intera durata dell'incarico, nonché degli eventuali criteri per l'adeguamento durante lo svolgimento dell'incarico, a:

Revisore legale / Società di revisione: _____

Nominativo / Denominazione: _____

Sede legale: _____

P.IVA / Registro imprese e C.F.: _____

[Eventuale iscrizione al n. ... dell'albo CONSOB] _____

[In caso di Società di Revisione: **Nominativo del responsabile della revisione:** _____].

[Eventuale: ovvero, in alternativa, a:

Revisore legale / Società di revisione:

Nominativo / Denominazione: _____

Sede legale: _____

P.IVA / Registro imprese e C.F.: _____

(Eventuale iscrizione al n. ... dell'albo CONSOB) _____)

(In caso di Società di Revisione: **Nominativo del responsabile della revisione:** _____)].

Il Collegio sindacale approva all'unanimità [ovvero: il Collegio sindacale approva a maggioranza. Si astiene o esprime il proprio dissenso il sindaco _____, con le seguenti motivazioni: _____].

Luogo, data

Il Collegio sindacale

[oppure: Il presidente del Collegio sindacale _____ (se l'approvazione è unanime la sottoscrizione della proposta può essere anche del solo presidente)].

3.2.2 IL PARERE EX ART. 2437-TER C.C.

Parere del Collegio sindacale ai sensi dell'art. 2437-ter co. 2 c.c.

Gentilissimi componenti del Consiglio di amministrazione della società,

il Collegio sindacale si è riunito allo scopo di analizzare la relazione predisposta dal Consiglio di amministrazione ai sensi dell'art. 2437-ter co. 2 c.c. essendo chiamato, ai sensi di tale normativa, ad esprimere il proprio parere.

PREMESSO

- che la S.p.A. _____ ha ricevuto in data _____ lettera da parte del socio _____ nella quale manifesta il proprio recesso per le seguenti motivazioni _____;
- che per procedere alla determinazione del valore di liquidazione della quota ai sensi dell'art. dell'art. 2437-ter co. 2 c.c., il Consiglio di amministrazione della S.p.A. _____, ha deliberato "Di incaricare il dottor _____ della redazione di una perizia di stima del Capitale Economico di _____ SpA", deliberazione cui ha fatto seguito la lettera di incarico al dottor _____³³;
- che in ossequio all'incarico ricevuto il dottor _____ ha provveduto alla stima

³³ La quantificazione del valore di liquidazione delle azioni è a cura degli amministratori (ai sensi dell'art. 2437-ter co. 2 c.c., i quali possono liberamente decidere di fare propria la determinazione del valore affidata ad un terzo.

del valore economico della S.p.A. _____ finalizzato all'esercizio di recesso del socio _____, come da propria relazione del _____;

- che il Consiglio di amministrazione nel corso della seduta svoltasi in data _____, ha formalmente provveduto alla determinazione preliminare del valore di
- liquidazione della quota detenuta dal socio che ha manifestato il proprio recesso;
- che la società di Revisione incaricata _____ ha espresso il proprio giudizio professionale sulle metodologie utilizzate dagli Amministratori e dagli esperti dagli stessi incaricati verificando la corretta applicazione del criterio di cui all'art. 2437-ter co. 2 c.c. nonché la ragionevolezza e non arbitrarietà dei metodi di valutazione adottati ai fini della determinazione del valore di liquidazione delle azioni oggetto di recesso;
- che in ossequio con i principi di comportamento previsti per il Collegio sindacale di società non quotate come pubblicati dal CNDCEC nel mese di settembre 2015, - 10.8 - è compito di codesto Collegio esprimere il proprio parere circa la conformità alla legge e allo statuto del procedimento adottato dall'organo amministrativo per la determinazione del valore di liquidazione della partecipazione azionaria oggetto di recesso.

ESAMINATA

- la documentazione fornita dal Consiglio di amministrazione, con particolare riferimento alla relazione sul valore di liquidazione delle azioni per l'esercizio del diritto di recesso ai sensi dell'art. 2437-ter co. 2 c.c. e relativi allegati;
- il parere espresso dalla società di revisione _____, con la quale è altresì avvenuto un scambio informativo riferito agli esiti del loro intervento;

PRESO ATTO

- che il Consiglio di amministrazione della _____ S.p.A. ha proceduto alla determinazione del valore di liquidazione delle azioni detenute dal socio _____ ai sensi dell'art. 2437-ter co. 2 c.c. facendo propria la perizia di stima del valore economico della società come espresso dal consulente incaricato;
- che il valore di liquidazione della quota detenuta dal socio receduto così determinato dal Consiglio di amministrazione risulta pari ad euro _____.

RILEVATO

- che il Collegio sindacale non è venuto a conoscenza di fatti o situazioni tali da far ritenere la modalità di valutazione adottata dal Consiglio di amministrazione per la determinazione del valore di liquidazione delle azioni detenute dal socio receduto ai sensi dell'art. 2437-ter co. 2 c.c., limitatamente alla finalità per la quale esso è stato determinato, non adeguato, non ragionevole o arbitrario;
- che il Collegio sindacale non ha evidenziato elementi da cui si rilevi, nei metodi e modalità adottati la non corretta applicazione del dettato dell'art. 2437-ter co. 2 c.c. o la non conformità dello stesso alla legge o allo statuto;

ESPRIME IL PROPRIO PARERE

favorevole circa criteri e modalità adottati dal Consiglio di amministrazione della società _____ S.p.A. a seguito del recesso del socio _____ ai fini della determinazione del valore di liquidazione ai sensi dell'art. 2437-ter co. 2 c.c. delle azioni detenute dalla stessa.

Il Collegio sindacale approva all'unanimità [*ovvero*: il Collegio sindacale approva a maggioranza. Si astiene o esprime il proprio dissenso il sindaco _____, con le seguenti motivazioni: _____].

Luogo, data

Il Collegio sindacale

[*oppure*: Il presidente del Collegio sindacale _____ (*se l'approvazione è unanime la sottoscrizione della proposta può essere anche del solo presidente*)].

LA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DEGLI ASSETTI ORGANIZZATIVI

A cura di **Emanuela Barreri, Silvia Cornaglia, Luisella Fontanella e Antonella Roletti**

1	LA VIGILANZA SULL'AMBIENTE DI CONTROLLO	85
	1.1 ASPETTI GENERALI	85
	1.2 CONTESTO, REGOLE, LINGUAGGIO	86
	1.3 LEGGERE L'AMBIENTE DI CONTROLLO: STRUTTURA ORGANIZZATIVA	87
2	ASSETTI ORGANIZZATIVI	90
	2.1 DIVISIONE DEL LAVORO, COORDINAMENTO E MODELLI ORGANIZZATIVI	90
3	<i>LEADERSHIP</i> E STILI DI <i>LEADERSHIP</i>	94
	3.1 PREMESSA	94
	3.2 I MODELLI TEORICI DELLA <i>LEADERSHIP</i>	94
	3.3 GLI STILI DI <i>LEADERSHIP</i>	95
	3.4 <i>LEADERSHIP</i> E MANAGEMENT	96
4	L'ANALISI INTERNA DELL'IMPRESA	96
5	L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA	98
	5.1 LA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO - ASPETTI GENERALI	98
	5.2 PROPOSTA PER UNA <i>CHECK LIST</i>	98

APPENDICE

<i>ALLEGATO 1 - APPROFONDIMENTI SUI MODELLI ORGANIZZATIVI</i>	104
<i>ALLEGATO 2 - APPROFONDIMENTO SUI MODELLI TEORICI DELLA LEADERSHIP</i>	108
<i>ALLEGATO 3 - SCHEMATIZZAZIONI</i>	111
<i>ALLEGATO 4 - IL MODELLO DELLE 7 S</i>	113
<i>ALLEGATO 5 - ADEGUATEZZA E FUNZIONAMENTO DELLA GESTIONE DELLE RISORSE UMANE</i>	115

1 LA VIGILANZA SULL'AMBIENTE DI CONTROLLO

1.1 ASPETTI GENERALI

Molte evidenze messe in luce dalla ricerca sociologica hanno mostrato come, a fronte di dilemmi apparentemente insolubili sul piano logico, “*le persone si coordinano e agiscono insieme per apprendere soluzioni sostenibili nel tempo*”¹.

L'espressione citata è del sociologo Tommaso Vitale, il quale, in un articolo del 2010², ha dato conto degli studi di Elinor Ostrom sulla capacità di autoregolazione delle comunità relativamente all'uso di risorse dalle quali dipende la sopravvivenza di gran parte dei loro membri (“beni comuni” o *commons*)³. Da questo spunto può muovere una riflessione sull'adeguatezza degli assetti – in particolare degli assetti organizzativi – in grado di produrre indicazioni utili per chi è chiamato a vigilare sul loro efficace funzionamento. La riflessione proposta si articola intorno alle seguenti affermazioni:

- ogni impresa (e, più in generale, ogni organizzazione) è un *bene comune* per le persone che la possiedono, che la governano e che ci lavorano;
- uno degli obiettivi perseguiti dalla riforma del 2006 è la *sostenibilità* nel tempo delle imprese condotte in forma societaria, rispetto alla quale gli assetti organizzativi devono essere funzionali;
- l'organizzazione è composta *in primis* da *persone* e da *relazioni* fra le persone;
- le persone, in virtù delle relazioni, *apprendono* costantemente, ridefinendo continuamente equilibri sulla spinta delle motivazioni proprie e altrui.

Partendo da questi presupposti, emerge come la vigilanza sugli assetti organizzativi debba occuparsi in primo luogo di ciò che i modelli di gestione del rischio definiscono “ambiente di controllo”: principi etici di riferimento, stile di *leadership*, formalizzazione di ruoli, compiti e responsabilità, riconoscimento di tali riferimenti da parte dei destinatari, comunicazione interna; ovvero il terreno in cui si radica il sistema di prevenzione dei rischi.

L'ambiente di controllo è luogo di composizione di un paradosso, laddove l'impresa, necessariamente contesto di cooperazione, allo stesso tempo non può essere luogo di convergenza automatica di motivazioni per i diversi gruppi di interessi che agiscono nell'organizzazione. D'altra parte, la mancanza di

¹ Ho utilizzato questo riferimento un paio di anni fa in uno scritto sulle condizioni di efficacia dei piani di risanamento (in Cornaglia S. “Le riflessioni sulle condizioni di efficacia dei processi di risanamento”, in “La gestione dell'impresa in crisi”, E-book ODCEC Torino, 2014, p. 150). Lo ripropongo qui, ancora come punto di partenza, nella forte convinzione che la realizzazione e la sostenibilità di un progetto di impresa sono radicati proprio nella capacità delle persone di lavorare insieme apprendendo continuamente, per prova ed errore, testando equilibri e soluzioni e assecondando il cambiamento evolutivo. La valutazione di questa capacità è il primo atto di una efficace vigilanza sull'assetto organizzativo.

² Vitale T. “Società locali e governo dei beni comuni”, *SciencesPo, Centre d'études européennes*, Studi e Ricerche, AS 02-2010, www.spire.sciences-po.fr

³ Per “beni comuni” intendiamo beni utilizzati da più individui il cui “consumo” da parte di un attore riduce le possibilità di fruizione da parte degli altri: sono generalmente risorse prive di restrizioni nell'accesso e indispensabili alla sopravvivenza umana e/o oggetto di accrescimento con l'uso. Alcuni esempi dagli studi di Ostrom: i) le aragoste per le famiglie che vivono della loro pesca (Ostrom ha studiato le comunità di pescatori del Maine negli anni '20); i grandi corsi d'acqua sulle rive dei quali comunità diverse curano coltivazioni necessarie alla loro sopravvivenza e prosperità (l'uso di pesticidi a monte, o l'abuso nell'utilizzo dell'acqua, danneggia le coltivazioni a valle). Gli studi di Ostrom hanno mostrato come, in questi casi e in altri simili, le comunità, intese come l'insieme degli appropriatori e degli utilizzatori delle risorse collettive sono in grado “in certe condizioni” di gestire le risorse naturali in modo soddisfacente per se stessi e duraturo nel lungo periodo per le risorse. Le condizioni sono: conoscenza, fiducia, comunicazione tra i componenti della comunità; esistenza di sistemi di regole condivise; non interferenza da parte di una autorità esterna.

condivisione del piano aziendale da parte di uno o più portatori di interessi facilmente ne compromette il buon fine. La realizzazione del piano d'impresa richiede la ricerca di un equilibrio tra istanze antagoniste, o apparentemente tali (un esempio fra tutti: la remunerazione del capitale dell'imprenditore e la retribuzione dei dipendenti), in un continuo processo di negoziazione dal quale dipende la sopravvivenza dell'organizzazione nel lungo periodo.

La cura degli adeguati assetti e la vigilanza su di essi devono allora concentrarsi innanzitutto sui meccanismi attraverso i quali si crea coesione organizzativa e dunque:

- meccanismi di convergenza delle motivazioni;
- chiarezza dei ruoli;
- scambio fluido delle informazioni.

Il sindaco dovrà preoccuparsi di individuare quale sia il tipo di struttura organizzativa dell'impresa, di capire se ci sia coincidenza tra organigramma ufficiale e ruoli agiti nella sostanza. Dovrà altresì essere in grado di valutare l'effettiva coesione intorno ai principi etici dichiarati e il grado di identificazione delle persone nei valori aziendali proposti dai documenti ufficiali.

1.2 CONTESTO, REGOLE, LINGUAGGIO

Tornano utili alcune evidenze messe in luce dalle neuroscienze, tra le quali il fatto che le persone sono strutturalmente costituite da relazioni e costantemente in relazione con gli altri e con un contesto (meglio: con oggetti in relazione fra loro all'interno di un contesto, costituito dagli oggetti stessi e dalle relazioni tra di essi); le relazioni con le altre persone e con gli oggetti modificano in tempo reale le connessioni neurali e questo avviene per il tramite del sistema motorio⁴. Ne consegue che:

- l'essere umano è potenzialmente cooperativo, in quanto il suo cervello, rispecchiando il sistema motorio dell'altro, ne riconosce le intenzioni⁵;
- l'essere umano apprende dalle relazioni con gli altri e con gli oggetti, in quanto, come si è detto, tali relazioni modificano la struttura delle connessioni neurali;
- l'essere umano apprende dagli altri esseri umani per imitazione, in quanto il suo sistema motorio riproduce gli atti che vede compiere riconoscendone anche le intenzioni prima che questi siano conclusi.

Persone, oggetti⁶ e relazioni tra persone e tra le persone e gli altri oggetti formano il *contesto*, la cui importanza per il funzionamento efficace di un assetto organizzativo emerge chiaramente da quanto evidenziato dalle neuroscienze e la cui comprensione compare anche quale pilastro delle argomentazioni di Ostrom, che dedica grande attenzione alle situazioni di interazione sociale. Nella visione di Ostrom, così come riferita anche da Vitale, lo spazio di interazione (“arena”, nel linguaggio tecnico delle scienze

⁴ Le scoperte nell'ambito delle neuroscienze ci insegnano anche che tutte le persone apprendono costantemente, in quanto il cervello umano si modifica in ogni istante: le relazioni con le altre persone e con gli oggetti modificano in tempo reale, per il tramite del sistema motorio che le percepisce e le memorizza, la numerosità e la struttura delle connessioni neurali. Per approfondimenti si veda: Turri M.G. “Biologicamente sociali culturalmente individualisti”, Mimesis, Milano-Udine, 2012; Rizzolatti G., Sinigaglia C. “So quel che fai”, Cortina, Milano, 2006; Turri M.G. “Gli oggetti che popolano il mondo”, Carocci, Roma, 2011.

⁵ In questo consiste l'**empatia**, che è riconoscimento dell'intenzione altrui, non ancora adesione alla motivazione che la genera (cfr. Turri M.G. “Biologicamente sociali”, *cit.*).

⁶ Secondo la tassonomia proposta da Turri M.G. “Gli oggetti che popolano il mondo”, Carocci, Roma, 2011, le persone sono esse stessi oggetti, dotati, a differenza degli oggetti inanimati, di sistema motorio.

sociali) è composto da attori in relazione fra loro, ma anche da variabili ulteriori quali informazioni disponibili a ognuno di essi e soprattutto costi e benefici assegnati da ciascuno alle possibili decisioni. Nell'arena le persone interagiscono sulla base di *regole*, scambiandosi vantaggi (o utilità, non necessariamente monetarie) e risolvendo problemi (in modo cooperativo o conflittuale).

La configurazione delle regole⁷ definite per un contesto è uno dei fattori determinanti della realizzazione effettiva dei risultati programmati⁸. Importante è la *provenienza* delle regole in uso cui gli attori in gioco fanno riferimento, nonché il livello di accettazione di tali norme da parte degli attori stessi.

Le regole infatti, non producono di per se stesse comportamenti prevedibili: “esse sono artefatti linguistici, non possono che essere interpretate” e condividono tutte le problematiche “che caratterizzano ogni fenomeno basato sul linguaggio”⁹.

Per la funzione del sindaco, è quindi importante indagare sui meccanismi con i quali le regole (definizione dei ruoli e delle mansioni, procedure, prassi condivise) vengono definite; sulla gerarchia delle fonti normative interne; sull'autorevolezza dei *leader* e sulla presenza di “*leader di fatto*”. È inoltre importante formulare un giudizio sui sistemi di incentivi positivi e negativi (premi e sanzioni, non necessariamente solo di natura economica), del loro livello di formalizzazione e, importantissimo, della sanzione “sociale” conseguente alla violazione di regole scritte o tacitamente condivise.

Fondamentale è poi la modalità con cui le regole vengono formulate e comunicate, ovvero il linguaggio con cui sono scritte e i mezzi con i quali vengono diffuse. Il linguaggio infatti definisce e rivela ideologie, metodi e comportamenti e deve creare uno spazio di condivisione che renda possibile una piena comprensione delle parole, delle icone e dei numeri contenuti nei documenti aziendali.

In particolare, l'uso delle metafore, *trait d'union* tra corpo e parole, è utile per comunicare una visione e quindi coinvolgere le persone, ma lo è anche, dal punti di vista di chi legge l'organizzazione, per comprenderne i valori fondanti¹⁰.

1.3 LEGGERE L'AMBIENTE DI CONTROLLO: STRUTTURA ORGANIZZATIVA

1.3.1 CHE COSA SI INTENDE PER ORGANIZZAZIONE

L'art. 2403 c.c. dispone: “*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*”.

Ne consegue che il Collegio sindacale, con riferimento al controllo sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo e del suo concreto funzionamento pianifica la propria attività in funzione della rilevanza dei rischi aziendali.

⁷ La trattazione del tema delle regole è qui molto semplificata, riportando esclusivamente il punto di vista di Ostrom, che è coerente con la tesi sostenuta e contribuisce all'apertura di una riflessione sull'assetto organizzativo come sistema normativo. La teoria del linguaggio ha ben discriminato tra regole regolative e regole costitutive, distinzione molto utile per ben comprendere la portata decisionale delle regole stesse (cfr, in particolare, Searle J. “La costruzione della realtà sociale”, Einaudi, 2006).

⁸ Ostrom fa riferimento a “configurazioni di regole” piuttosto che a singole norme in quanto le regole rilevano per le persone non per se stesse, bensì nella loro reciproca relazione: “su un'arena di azione composta da più attori che intervengono in situazione, più regole sono pertinenti simultaneamente” (Vitale T., *cit.*).

⁹ Vitale T., *cit.*

¹⁰ Oltre a Turri M.G. “Biologicamente sociali”, *cit.* si veda Turri M.G. “Il corpo e l'imitazione”, in AA.VV. “IES, Intelligenza Empatico Sociale”, Franco Angeli, Milano, 2010.

Per fare ciò, come già evidenziato, deve avere ben chiaro cosa si intende per organizzazione aziendale. Per organizzazione si deve intendere un *insieme complesso di persone associate per uno scopo unitario* fra cui si dividono *le attività da svolgere*, secondo *norme definite*, stabilendo dei *ruoli collegati tra loro in modo gerarchico*, in rapporto con un certo *ambiente esterno*.

In modo più specifico si precisa sommariamente come vanno intese le variabili sopra descritte:

- *insieme complesso*, perché richiede modelli sia riduttivi che esplicativi in grado di mettere in luce le variabili principali;
- *di persone*, in relazione alle quali comporta scelte sul grado di autonomia di comportamenti rispetto al grado di conformità a norme prescrittive;
- *associate per uno scopo unitario*, nella ricerca della coerenza tra obiettivi individuali e dell'organizzazione, se non anche con eventuali obiettivi dei gruppi;
- *fra cui si dividono le attività da svolgere*, variabile in relazione alla quale si pone il problema della scelta del livello di specializzazione, tenendo conto delle esigenze di coordinamento e di completezza di professionalità;
- *secondo norme definite*, in relazione alle quali entra in gioco la scelta del livello di formalizzazione delle attività in procedure scritte, di quanto lasciare alla prassi e quanto delegare all'autonomia decisionale;
- *stabilendo dei ruoli*, in termini di scelta delle assegnazioni di autorità e responsabilità;
- *in modo gerarchico*, in termini di accentramento e/o decentramento decisionale, anche in relazione alle dimensioni dell'organizzazione;
- *in rapporto con l'ambiente esterno*, in funzione del grado di apertura o chiusura verso l'esterno.

Il sindaco dovrà vigilare sulle modalità di conduzione, da parte dell'impresa, di una analisi degli ambienti economico-politico, legislativo, sociale e culturale; dei mercati della produzione, lavoro, vendita, capitali ;allo scopo di definire, coerentemente con il contesto, obiettivi strategici dipendenti anche dalla storia dell'organizzazione, dalla missione, dalla visione, dalle risorse disponibili.

Occorre quindi che verifichi che, per ciascun livello organizzativo, la società definisca:

- obiettivi;
- autorità, ovvero potere di un individuo, riconosciuto in relazione alla sua posizione, di prendere decisioni che gli altri devono seguire;
- potere, inteso come la capacità di influenzare in modo stabile il comportamento di una persona o di un gruppo;
- responsabilità, cioè l'impegno, dato dal ruolo ricoperto nell'organizzazione formale, di realizzare gli obiettivi assegnati;
- compiti e ruoli.

1.3.2 ORGANIGRAMMI: CARATTERISTICHE E LIMITI

Tra i documenti utilizzati dalle organizzazioni per descriversi spicca per rilevanza l'*organigramma*, che riflette la struttura gerarchica e la suddivisione funzionale dei compiti così come è nelle intenzioni di coloro che detengono le leve di governo. Le "caselle" dell'organigramma rappresentano altrettanti

perimetri di confine in quanto delimitano i poteri (articolazione verticale) e gli ambiti di responsabilità e di azione (contenuti del lavoro, individuati dall'articolazione funzionale).

È necessario che l'organo deputato all'alta vigilanza prenda visione dell'organigramma e delle funzioni ad esso associate e cerchi di comprendere quali siano le dinamiche sottostanti, se le funzioni siano collegate da procedure ed infine, se le procedure, nel concreto siano idonee a rendere adeguati gli assetti.

Questa attività cognitiva richiede conoscenze e competenze tipiche dell'organizzazione aziendale e della sociologia che costituiscono il collante sinergico dell'aspetto contabile, amministrativo e giuridico. L'assetto organizzativo, esprimere lo stato delle cose, deve però essere oggetto di sistematico riesame, che ne recepisca l'evoluzione o ridefinisca le regole in modo da renderle praticabili nel contesto in cambiamento: infatti, la valenza descrittiva e prescrittiva dell'organigramma è indebolita da due ordini di problemi, sintetizzabili nei termini "fluidità" ed "emergenza". Di seguito trattiamo in estrema sintesi: la caratteristica della *fluidità*; il fenomeno della *emergenza*; le implicazioni per le funzioni di vigilanza del sindaco.

Fluidità - La *fluidità* attiene alla definizione dei ruoli, che è diventata sempre meno netta, tanto da rendere pressoché impossibile, perfino nella fabbrica, stilare mansionari completi che permangano adeguati nel tempo.

Le persone sono chiamate sempre più di rado a eseguire compiti dettagliatamente descrivibili, mentre sempre più spesso devono risolvere problemi – più o meno complessi – che richiedono di volta in volta la messa in campo di conoscenze e abilità diverse e l'attivazione di relazioni con colleghi che lavorano in altre funzioni.

Emergenza - L'*emergenza* attiene al fatto che l'organizzazione è un sistema in cui l'interazione fra le persone genera strutture sovra-individuali (per l'appunto "emergenti"), le cui proprietà «non sono in alcun modo desumibili da quelle degli individui o dei processi che fluiscono tra loro»¹¹: questo comporta che l'organizzazione agita in un determinato momento non sempre è coerente con l'organigramma che vorrebbe descriverla¹².

Implicazioni per il sindaco - Nel sottolineare come quella del sindaco sia una funzione di vigilanza, che come tale non include la verifica puntuale della corrispondenza delle attività effettive ai ruoli descritti, pare opportuno che si riservi attenzione ai processi e alle modalità con i quali l'impresa effettua il riesame periodico della propria struttura e dei documenti che la rappresentano. Infatti, la vigilanza del sindaco investe l'adeguatezza degli assetti che definiscono i processi di interazione; è necessaria una visione alta, d'insieme.

Sarà opportuno, quindi, che colui che vigila sull'adeguatezza degli assetti e sul loro concreto funzionamento cerchi di percepire l'essenza del fluire dell'attività, come interagiscono tra di loro le persone, quali sono i modelli organizzativi che consciamente o inconsciamente governano l'azienda.

¹¹ Gallino L. "Critica della ragione tecnologica", in AA.VV. "La tecnologia per il XXI secolo", Einaudi, Torino, 1998.

¹² Le dinamiche interpersonali che emergono dall'interazione organizzativa sono in gran parte imprevedibili nel momento in cui gli organigrammi vengono disegnati, in quanto, come ci insegnano anche le neuroscienze, il cervello di ogni persona si modifica continuamente nella relazione con gli altri. Questa tesi, che combina la visione sociologica di Gallino (che scriveva prima della diffusione delle scoperte delle neuroscienze alle quali facciamo riferimento) con le evidenze relative al funzionamento del sistema specchio e alla plasticità cerebrale, dà ragione anche delle tesi di Ostrom: una comunità è in grado di auto-organizzarsi per proteggere le risorse critiche da cui dipende la loro sopravvivenza (e tale è l'impresa per chi la governa e per chi ci lavora). Si delinea così uno spazio fluido e in continua evoluzione, che richiede una costante verifica della corrispondenza tra rappresentazione formale e realtà sostanziale.

Tale impostazione riflette la qualità degli assetti e quindi risulta di fondamentale importanza in realtà che essendo oggetto di vigilanza sindacale, si presentano strutturate e di dimensioni rilevanti, approfondire l'organizzazione del lavoro, gli strumenti di coordinamento ed i meccanismi operativi, il sistema di gestione delle risorse umane di valutazione ed incentivazione ed infine il sistema di pianificazione e controllo.

2 ASSETTI ORGANIZZATIVI

2.1 DIVISIONE DEL LAVORO, COORDINAMENTO E MODELLI ORGANIZZATIVI

DIVISIONE DEL LAVORO

Nel suo libro *Insieme*, Richard Sennett afferma, nelle prime righe della prefazione, che *“la collaborazione rende più agevole il portare a compimento le cose e la condivisione può sopperire a eventuali carenze individuali”*¹³, accogliendo la tesi secondo la quale la divisione del lavoro nasce probabilmente con l'uomo stesso, condizionandone in modo determinante il successo evolutivo¹⁴; Sennett nota infatti come la capacità collaborativa, “inscritta nei nostri geni”, si manifesti naturalmente, “istintivamente”, nei contesti di routine (mentre per poter essere proficuamente messa in campo in contesti nuovi, diversi, essa deve essere sviluppata, allenata). Ne possiamo trarre alcune caratteristiche di una organizzazione efficace:

- esistenza di *routine* formalizzate (procedure) per governare le situazioni ripetitive; tali *routine* funzionano un po' come i sistemi di regole consolidate nel modello proposto da Ostrom;
- esistenza di “spazi organizzativi” meno codificati per affrontare e risolvere le situazioni (che in gran parte delle organizzazioni sono sempre più numerose) problematiche non ripetitive.

Queste condizioni, la verifica dell'esistenza delle quali fa parte dell'attività di vigilanza sugli assetti, rendono proficua la divisione del lavoro: se ben progettate, esse agevolano la condivisione e rinforzano il lavoro di squadra, permettendo di superare il limite dei “compartimenti stagni” che la suddivisione in aree funzionali e unità organizzative troppo delimitate ha indotto per molto tempo, rallentando i processi e ostacolando la circolazione delle informazioni.

Sulla scia di Adam Smith (1776) e Frederick Taylor (nel secolo successivo), individuamo di seguito alcuni importanti effetti positivi di una adeguata divisione del lavoro, che è una delle componenti dell'assetto organizzativo. Successivamente prenderemo in esame i cosiddetti *meccanismi operativi*, ovvero le modalità con le quali vengono facilitate le pratiche collaborative per lavorare efficacemente in funzione di obiettivi comuni. I benefici individuati da Smith¹⁵ sono i seguenti:

¹³ Sennett R. “Insieme”, Feltrinelli, Milano, 2012.

¹⁴ A sostegno della tesi che probabilmente è vero che siamo “geneticamente programmati” per ripartire i compiti con i nostri simili e collaborare, troviamo riflessioni sulla divisione del lavoro fin dal V sec. a.C., nella Repubblica di Platone.

¹⁵ Nel descrivere una piccola manifattura di spilli Smith notava come proprio la divisione del lavoro, che consentiva di fabbricare quarantottomila spilli al giorno nonostante la scarsa dotazione produttiva, ne rappresentasse non solo il punto di forza, ma la stessa condizione di sopravvivenza: quel risultato era realizzato, grazie alla suddivisione dei compiti, da sole 10 persone, ognuna delle quali era così in grado di fabbricare quattromila e ottocento spilli al giorno. Citiamo inoltre, sempre dalla “Ricchezza delle Nazioni”: *“Comunemente si suppone che la divisione del lavoro sia spinta al massimo nelle manifatture secondarie; forse, non in quanto essa sia realmente più spinta in queste che in altre manifatture di maggior importanza; ma perché nelle manifatture secondarie destinate a provvedere ai piccoli bisogni di poche persone soltanto, il numero di addetti deve essere necessariamente piccolo; e coloro che attendono ai differenti rami possono spesso essere riuniti nella stessa officina e posti contemporaneamente sotto lo sguardo dello spettatore”*. Da cui un altro spunto per la progettazione organizzativa efficace, riguardante la dimensione delle unità organizzative e l'importanza della vicinanza anche fisica tra le persone che lavorano insieme.

- l'incremento di destrezza dell'operaio nello svolgere le attività che gli sono affidate, dovuto alla ripetizione, riduzione e semplificazione delle stesse;
- il vantaggio in termini di risparmio del tempo impiegato nel passare da un tipo di lavoro a un altro;
- la più elevata possibilità di automazione con impiego di macchinari, grazie alla suddivisione del processo in attività elementari.

Circa un secolo dopo, Frederick Taylor prospettava la possibilità, mediante l'approccio scientifico all'analisi del lavoro e la cooperazione tra dirigenza qualificata e operai specializzati, di costruire un rapporto collaborativo efficace, da cui ambo le parti avrebbero ottenuto vantaggi. La sua ipotesi consisteva essenzialmente nel supporre l'esistenza di un "unico miglior modo" ("*one best way*") per compiere una qualsiasi operazione. Con questa visione Taylor ricondusse a *standard* le attività degli operai definendo il contenuto di una "adeguata giornata di lavoro".

L'approccio di Taylor era applicato ad ambiti produttivi: il suo metodo prevedeva lo studio accurato dei singoli movimenti del lavoratore per ottimizzare il tempo di lavoro secondo i seguenti passi principali: considerare un gruppo di 10/15 operai, competenti nel lavoro da analizzare; studiare l'esatta serie dei movimenti componenti l'operazione che ogni operaio applica allo stato attuale; determinare il tempo necessario per ogni movimento e determinare se esiste una via più veloce per compierlo; eliminare ogni movimento lento o inutile; stendere la serie ottima dei movimenti così determinata.

Benché le tesi di Taylor siano state successivamente (e correttamente, in quanto non considerano elementi di complessità, in particolare legate agli aspetti psicologici e comportamentali, che sono divenuti progressivamente più rilevanti) oggetto di critica e dando atto dell'evoluzione delle teorie dell'organizzazione aziendale, che non possono essere ridotte a un unico punto di vista, possiamo tuttavia individuare in questo primo approccio scientifico alcuni elementi – che rimangono a tutt'oggi validi – utili per la valutazione degli organigrammi. gli elementi utili nell'attività di vigilanza, suggeriamo alcune domande utili alla valutazione dell'adeguatezza degli assetti (si tratta di un elenco non esaustivo, il cui scopo esemplificare del processo di individuazione delle problematiche di cui è opportuno tenere conto):

- le unità organizzative sono disegnate in modo tale da raggruppare attività e competenze omogenee?
- le dimensioni di queste unità sono ottimali?
- esistono procedure formalizzate e istruzioni operative per governare la *routine*?
- sono definiti *standard* metodologici per le attività ripetitive?

STRUMENTI DI COORDINAMENTO E MECCANISMI OPERATIVI

Le organizzazioni si confrontano con la necessità di far convergere le motivazioni affinché le persone lavorino per conseguire obiettivi comuni; questa convergenza è resa possibile dai cosiddetti "meccanismi operativi", che possono essere definiti come sistemi di principi e di regole che rendono, appunto, "operativa", ovvero dinamica, attiva, la struttura organizzativa: si tratta di una sorta di *software*, laddove la struttura definita dall'organigramma rappresenta l'*hardware*.

Sistema di gestione e sviluppo delle risorse umane, di valutazione e incentivazione L'organizzazione è fatta da persone. La cura della convergenza delle motivazioni e delle intenzioni, l'informazione e la comunicazione sono elementi di coesione importantissimi per condurre l'azienda alla realizzazione del proprio piano d'impresa.

Già lo stesso Adam Smith condizionava le capacità degli individui alla formazione che potevano ricevere, prefigurando l'importanza che lo sviluppo delle risorse umane avrebbe assunto. Il concetto di formazione è poi evoluto in quello di “cura delle competenze”: l'impresa sui cui assetti il sindaco vigila, *si prende cura delle competenze?* Competenze, si badi, non solo di contenuto, ma soprattutto di *problem solving* e di relazione, in quanto queste capacità possono sopperire alle lacune di conoscenza e di capacità operativa. Si tratta di un meccanismo cruciale nella cura degli assetti organizzativi

Un altro elemento importante è il *sistema incentivante*. La coerenza del sistema incentivante con gli obiettivi dichiarati è un altro fattore che rinforza il funzionamento dell'ambiente di controllo a garanzia della adeguatezza dell'assetto organizzativo.

Infatti la chiarezza degli obiettivi, la loro condivisione attraverso un adeguato processo di negoziazione, la coerenza con il sistema di valori dichiarato favoriscono la coesione.

Qui entrano in gioco le caratteristiche degli esseri umani messi in evidenza dalle neuroscienze e le osservazioni di Ostrom e Gallino. Infatti, il sistema incentivante stimola i processi di convergenza delle motivazioni, rinforzando i contributi positivi e demotivando i comportamenti ostativi alla realizzazione di obiettivi di cui si è condivisa la valenza per la protezione del bene comune; aiuta quindi, se ben progettato, l'emergenza di strutture sovra-individuali spontanee di rinforzo ai risultati che l'organizzazione vuole ottenere.

Il sistema incentivante, che stimola tutti questi processi ed è quindi elemento importantissimo dell'ambiente di controllo si integra inoltre con il sistema di pianificazione e controllo – altro meccanismo operativo – in quanto gli obiettivi in funzione dei quali le persone vengono incentivate devono essere coerenti con quelli che l'organizzazione nel suo complesso vuole raggiungere in funzione della *missione* che si riconosce e della *visione* che ha disegnato.

Sistema di pianificazione e controllo - I sistemi di pianificazione e controllo permettono all'imprenditore e ai *manager*, ai vari livelli, di far sì che la gestione si svolga in condizioni di efficienza ed efficacia tali da permettere il raggiungimento delle finalità istituzionali. In pratica si tratta di esplicitare i risultati che si vogliono ottenere, definire un sistema per misurarli, programmare l'impiego risorse adeguate nei processi attivati per conseguirli. L'*efficacia* attiene al rapporto tra risultati ottenuti e obiettivi attesi, l'*efficienza* al corretto dimensionamento delle risorse impiegate. Efficacia ed efficienza generano *sostenibilità*, condizione che riguarda la capacità di un'azienda di durare nel tempo continuando a perseguire le finalità per cui è nata.

In termini generali la *pianificazione* è il processo con il quale, dato un sistema sociale, si stabilisce uno stato futuro dello stesso ritenuto desiderabile (obiettivo), si individuano le azioni per conseguirlo (piano d'azione) e le risorse per metterle in atto.

La pianificazione può interessare sistemi sociali di differenti dimensioni: da un intero sistema economico (pianificazione macroeconomica) o sociale ad una singola azienda (pianificazione aziendale).

Il prodotto della pianificazione che qui ci interessa è il *piano aziendale*, che, se ben costruito, comunicato e coerente con il sistema di incentivazione, diventa un punto di riferimento per tutte le persone coinvolte nel conseguimento degli obiettivi. Il piano aziendale è articolato in *piano strategico* e *piano operativo*, al quale ultimo si collega il processo di *controllo budgetario*.

Il sistema di pianificazione aziendale è normalmente connesso al sistema di *controllo di gestione*, il quale ha lo scopo di guidare l'organizzazione verso il conseguimento degli obiettivi pianificati, eviden-

ziando gli scostamenti tra questi ultimi e i risultati ottenuti e mettendo così in grado i responsabili di decidere e attuare le opportune azioni correttive. Tale stretta integrazione fa sì che normalmente, sia a livello teorico che pratico, si parli di “sistema di pianificazione e controllo”.

Scopo del controllo di gestione non è quello di sanzionare i comportamenti difformi dalle regole (come si potrebbe erroneamente intendere basandosi sull'accezione prevalente che il termine “controllo” ha in italiano) quanto, piuttosto, quello di aiutare il personale ad indirizzare il proprio comportamento verso il conseguimento degli obiettivi aziendali (significato, questo, che trova riscontro in una delle accezioni del termine inglese “*control*”); proprio in quest'ottica il sistema di controllo di gestione deve essere coerente con il sistema di valutazione del personale e, quindi, con il sistema incentivante.

Dal punto di vista del funzionamento organizzativo, è importante capire a chi è affidata la funzione di controllo, se è implicita o esplicita, sistematica o meno, riconosciuta oppure no. Un buon processo di controllo di gestione è esplicito e articolato in un ciclo, di norma annuale, che parte dalla definizione del *budget* (in termini sia economici che di risultati misurabili con indicatori non economici) e, passando attraverso una serie di momenti di verifica, si conclude con la valutazione dei risultati del periodo, che innesca il ciclo successivo.

Questo meccanismo assume importanza tanto più rilevante quanto più la dottrina aziendalistica e i sistemi normativi a tutti i livelli (dalla legge alle norme di comportamento, anche del Collegio sindacale) pongono la gestione del rischio al centro delle attività di vigilanza.¹⁶ La pianificazione è parte della visione strategica. È importante ai fini del giudizio sulla sostenibilità economico finanziaria e, a volte, sul giudizio di continuità, percepire se l'azienda agisce guidata da una visione strategica.

Sistema informativo - Il sistema informativo è il meccanismo operativo che fornisce supporto ai processi di decisione, rendendo possibile l'“agire informato”; costituito da un insieme integrato di elementi che raccolgono dati, li elaborano, memorizzano e distribuiscono informazioni, esso deve essere progettato in funzione delle necessità informative, ovvero fare in modo che dati e informazioni raggiungano le persone che ne hanno bisogno in modo *tempestivo e pertinente*.

Quasi sempre la rilevazione dei dati, la elaborazione e la diffusione delle informazioni avviene mediante strutture informatiche: anche se l'esistenza del sistema informativo è indipendente dalla sua automazione, quasi sempre si ricorre all'utilizzo di uno o più database per l'archiviazione e il reperimento delle informazioni e ad appositi moduli software per l'inserimento, la gestione, la diffusione. Il sistema informativo è il perno di tutti gli assetti, è lo strumento che veicola le informazioni e che rende possibile l'interazione tra gli organi e le funzioni.

MODELLI ORGANIZZATIVI

Esistono diverse tipologie di strutture organizzative, che si differenziano in funzione dei criteri di divisione del lavoro e dei meccanismi di coordinamento¹⁷.

¹⁶ Per approfondimenti di questo aspetto si vedano le seguenti pubblicazioni: AA.VV. “Modello organizzativo D.lgs 231 e organismo di vigilanza”, Eutekne, Torino, 2013; Baudino A., Bocchino U. “I modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D.lgs. 231/2001”, in AA.VV. “Manuale di controllo di gestione”, ed. Il Sole - 24 Ore, Milano, 2008; Buonocore V. “Adeguatezza, precauzione, gestione, responsabilità: chiose sull'articolo 2381, commi terzo e quinto, del codice civile”, *Giurisprudenza Commerciale*, 1, 2006.

¹⁷ Non possiamo qui analizzare approfonditamente le caratteristiche delle strutture organizzative richiamate. Per un approfondimento che compendia completezza e sintesi si veda, in relazione alle strutture funzionale, divisionale e a matrice, Brusa L. “Strutture organizzative d'impresa”, Giuffrè, Milano, 1986; Brusa L. “Dentro l'azienda, Organizzazione e management”, Giuffrè, Milano, 2004. Una sintesi delle principali strutture è discussa in appendice al presente capitolo.

Sempre più frequentemente le imprese, anche di piccole dimensioni formalizzano la propria struttura in un organigramma ufficiale, in quanto esso viene richiesto dai sistemi di gestione, *in primis* dalla Norma ISO 9001 che regola il sistema di gestione per la qualità. È tuttavia altrettanto frequente che l'organigramma esista solo sulla carta, non venga diffuso, non sia conosciuto e, soprattutto, non corrisponda alla effettiva divisione del lavoro e alla formale attribuzione di poteri e deleghe. È quindi importante che i sindaci verifichino:

- l'esistenza dell'organigramma;
- la corrispondenza dello stesso alla effettiva divisione del lavoro, anche mediante interviste al personale che consentano di capire attraverso quali fasi e da quali funzioni sono condotti i processi aziendali;
- la consapevolezza delle persone in merito al proprio ruolo e la corrispondenza tra ruolo descritto e ruolo agito;
- la formalizzazione dei poteri di rappresentanza e delle deleghe di funzione, visionando i verbali degli organi competenti, la visura camerale, gli ordini di servizio.

Se non esiste un organigramma esplicito, è importante richiederne la formalizzazione, in quanto un adeguato assetto organizzativo non può prescindere, poiché l'organigramma deve essere corrispondente alla struttura descritta. Inoltre, poiché ogni struttura organizzativa si adatta a specifiche tipologie di impresa e ognuna ha propri punti di forza e di debolezza, si suggerisce ai sindaci di verificare la coerenza tra le dimensioni dell'impresa e la natura dell'attività svolta – da un lato – e la struttura scelta, dall'altro. Infine, è importante verificare se, in funzione della struttura scelta, nel contesto specifico se ne riscontrano i punti di forza e sono stati adottati sistemi adeguati per contrastarne le debolezze.

3 LEADERSHIP E STILI DI LEADERSHIP

3.1 PREMESSA

Tra i compiti di vigilanza del Collegio sindacale non rientra sicuramente l'analisi diretta della *leadership* aziendale e dell'influenza che la *leadership* può avere sulle scelte gestionali e sul clima organizzativo; è però importante che il sindaco allarghi il proprio sguardo anche ad aspetti non solamente tecnici e giuridici in modo da comprendere e percepire meglio il *management* e i collaboratori con cui si deve rapportare, al fine di cogliere segnali e suggestioni che gli consentano di svolgere meglio il proprio incarico di sorveglianza.

Questo capitolo vuole quindi essere un momento di riflessione e di apprendimento su aspetti intangibili che possono comunque essere utili a cogliere altri aspetti – tangibili – che vanno colti.

3.2 I MODELLI TEORICI DELLA LEADERSHIP

Anche se sulla *leadership* esistono moltissimi studi, non ne esiste una definizione precisa, condivisa e univoca di cosa sia veramente, come per la gran parte di quei termini che utilizziamo nel linguaggio comune e che ci sono famigliari ma che hanno molto di intangibile e di inafferrabile.

Il termine *leadership* viene interpretato in modo diverso a seconda del modello teorico di riferimento, che cambia a seconda del periodo storico in cui nasce e si evolve.

Da un punto di vista etimologico il termine deriva dall'inglese “*To Lead*” che significa **condurre**, **guidare** e tale definizione ci porta subito a pensare a chi è guidato e quindi al “*Follower*”, colui che “segue” il *leader*, e al tema della relazione tra il *leader* e la propria squadra, il proprio **gruppo**.

Per Peter Drucker, studioso, consulente e docente in materia manageriale di fama mondiale, il “*Leader è colui che ha dei Followers*”, colui che ha ottenuto il riconoscimento di *leader* da parte di coloro che sta conducendo.

Anche la definizione del dizionario UTET ci riporta al concetto di guida e introduce il tema dell’**obiettivo**, tema caro anche a Peter Drucker, in quanto il *leader* è “*Colui che indirizza verso una meta determinata, suscita o provoca un determinato effetto; colui che indica il percorso da seguire*”.

Nella definizione di *leadership* di Gian Piero Quaglino (2005) troviamo tutti e tre gli elementi che caratterizzano la *leadership* come sopra delineata, in quanto “*il leader è colui che conduce i propri uomini (squadra, gruppo) verso un obiettivo*”.

È importante comprendere gli stili di *leadership* e conduzione delle aziende, in quanto l’ottimale gestione democratica rende possibile il fluire informativo con scambi biunivoci ed empatici.

Fatte queste premesse, per comprendere gli stili di *leadership* e di conduzione delle aziende è utile conoscere alcune delle principali teorie che si sono succedute nel corso degli anni e a tal proposito si rimanda all’Allegato 2 in Appendice per gli opportuni approfondimenti.

3.3 GLI STILI DI LEADERSHIP

Uno dei più importanti studi sugli stili di *leadership* è stato realizzato nel 1939 da Lewin, Lippit e White in una serie di esperimenti – diventati poi famosi e precursori di altri esperimenti e studi successivi – in un doposcuola con un gruppo di ragazzi impegnati nell’attività creativa di realizzazione di maschere teatrali.

L’obiettivo era studiare gli effetti di tre stili di *leadership* - autocratico, democratico e permissivo (*laissez-faire*) sulla produttività del gruppo (*performance*) e sul clima sociale che veniva a generarsi nel gruppo.

Nella serie di esperimenti il *leader* si spostava di gruppo in gruppo e cambiava stile, al fine di ridurre al minimo gli effetti di personalità di ciascun *leader*, mentre i partecipanti venivano scelti con criteri di selezione *standardizzati*.

I risultati degli esperimenti permisero di individuare una stretta interdipendenza tra risultati, clima e stile di *leadership*, così riassumibile

CARATTERISTICHE DELLO STILE DI LEADERSHIP

Leader autocratico: decide e impone il proprio metodo di lavoro, accentra le decisioni, fa commenti, non partecipa all’attività del gruppo, impedisce il cambiamento.

Leader democratico: si consulta con i collaboratori, invita alla partecipazione di tutti, partecipa ai lavori del gruppo.

Leader laissez-faire: lascia che tutti facciano quello che vogliono fare, risponde alle domande, ma non partecipa ai lavori.

EFFETTI SUL GRUPPO E SULLA PRODUTTIVITÀ DEI DIVERSI STILI DI LEADERSHIP

L’approfondimento del Collegio sindacale sullo stile di *leadership* non è fine a sé stesso ma comporta la percezione della *governance* e delle modalità di circolazione delle informazioni in azienda

Gli stili di *governance* definiscono generalmente la connotazione degli assetti:

- **stile autocratico:** se il *leader* mantiene il controllo buon livello di produttività, clima aggressivo, dipendenza dal conduttore, assetti rigidi, scambio di informazioni essenziale;

- **stile democratico:** buona produttività, autogestione, clima sereno. assetti dinamici, scambio di informazioni fluido, flussi biunivoci e condivisi;
- **stile laissez-faire:** bassa produttività, clima caotico, assetti non definiti, scambio di informazioni non governato, caos.

3.4 LEADERSHIP E MANAGEMENT

Secondo le attuali teorie *leadership* e *management* non sono sinonimi, *management* vuol dire far sì che le cose vengano fatte dagli altri, *leadership* significa far sì che gli altri vogliano fare quelle cose (Isvor-Dilts *Leadership Systems*, 2003).

Il *manager* organizza, realizza piani e strategie mentre il *leader* è più improntato sulla relazione e sulla creazione della squadra, sull'*empowerment* del singolo e dell'organizzazione.

Le caratteristiche della *leadership* sono la *vision*, la strategia, i processi e i valori mentre le caratteristiche corrispondenti per il *management* sono la *mission*, la tattica, i risultati e le tecniche.

Ci si chiede spesso se *manager* e *leader* possono essere la stessa persona, se le stesse qualità possono coesistere: sicuramente un *manager* senza *leadership* organizzerà bene e porterà la propria azienda all'obiettivo, ma difficilmente otterrà risultati "al di là delle aspettative". Allo stesso modo un *leader* senza le competenze di un *manager* rischierà invece di lasciare l'azienda senza "confini", con il rischio di non raggiungere gli obiettivi ma di continuare a rincorrerli in un disorganico sogno visionario.

Identificare correttamente i *leader* e lo stile di *leadership* è importante per un organo di controllo, per diverse ragioni, tra le quali:

- identificare correttamente i propri interlocutori, in quanto, se la *leadership* è partecipata, questi saranno diversi per le diverse problematiche oggetto di vigilanza;
- valutare se le indicazioni del *leader* formale vengono seguite dalla struttura, o se esistono *leader* di fatto che possono comprometterne la messa in opera;
- valutare, più in generale, la capacità che l'organo di gestione e il consiglio di amministrazione hanno di condurre l'organizzazione verso il perseguimento degli obiettivi strategici, creando coesione e prevenendo o dirimendo i potenziali conflitti.

Un consiglio di amministrazione che opera scelte in linea con le disposizioni di legge e interpreta lo statuto quale espressione della *mission* aziendale condivisa tra i soci – così come anche gli organi di gestione che ne sono l'emanazione – deve essere in grado di esercitare una *leadership* efficace; anche su questa efficacia il Collegio sindacale è chiamato a formulare un giudizio, che si traduce in consapevolezza del rischio connesso a una eventuale carenza di tale caratteristica nel sistema di governo.

4 L'ANALISI INTERNA DELL'IMPRESA

Dopo aver compreso il tipo di struttura che l'organizzazione si è data, la coerenza della descrizione formale con l'agire delle persone, il funzionamento dei meccanismi operativi; dopo aver individuato il *leader* (o i *leader*) e identificato lo stile di *leadership*; occorre, per approfondire la verifica della coerenza dell'assetto organizzativo, che il Collegio sindacale effettui una analisi interna all'impresa.

Un modo molto efficace per comprendere meglio le determinanti dell'impresa, soprattutto per quanto riguarda la *coerenza procedurale* è considerare l'impresa stessa come un sistema o una catena di attività coordinate tra loro per il raggiungimento degli obiettivi aziendali.

Il Collegio sindacale, dovendo vigilare sulla coerenza tra l'organigramma, i ruoli, le procedure e la suddivisione dei compiti, dovrà necessariamente effettuare uno studio dell'impresa valutandone tutti gli aspetti a partire dalle attività che la stessa svolge.

L'impresa può decidere, in funzione della propria strategia, di non svolgere al proprio interno tutte le attività necessarie alla conduzione del *business*, ma di focalizzare attenzione e risorse solo sulle attività distintive (*core activities*), delegando le altre a imprese terze specializzate (*outsourcing*), che sono in grado di eseguirle a costi più bassi o con maggiore perizia. In generale, le imprese si trovano spesso a dover valutare la convenienza fra svolgere in proprio alcune attività o commissionarle all'esterno (*make or buy*). L'impresa a rete descritta nell'Allegato 1 dell'Appendice, ad esempio, è un'impresa la cui strategia spinge all'estremo la politica dell'*outsourcing*.

Sarà peraltro opportuno che l'impresa realizzi internamente quelle attività:

- per le quali possiede la tecnologia necessaria;
- che siano competitive in termini di prezzo;
- che il *management* ritiene particolarmente critiche nella definizione della strategia competitiva contro la concorrenza.

Il perseguimento di strategie che consentano di sviluppare valore aggiunto ha un importante peso nell'analisi interna dell'impresa.

Il Collegio sindacale, pertanto, deve immaginare l'impresa come un sistema che dinamicamente assume una specifica connotazione in funzione delle attività che ingloba all'interno dei propri confini.

Michael Porter classifica le attività delle imprese in due macro categorie, le attività primarie e le attività secondarie o di supporto. A loro volta, le attività primarie possono essere suddivise in cinque tipologie, mentre le attività di supporto sono suddivise in 4 tipologie. Le attività primarie sono quelle relative alla movimentazione fisica delle materie prime e dei prodotti finiti, alla produzione dei beni e alla erogazione dei servizi, al marketing, alle vendite e ai servizi che in genere accompagnano la vendita del prodotto o del servizio. Le attività di supporto sono invece molto più pervasive. Come indica il nome loro attribuito, il loro ruolo è essenzialmente quello di fornire un contributo non solo alle attività primarie, ma, in modo reciproco e scambievole, ciascuna all'altra. Le attività di supporto comprendono l'infrastruttura gestionale/manageriale dell'impresa, in particolare tutti i processi e i sistemi in grado di assicurare un efficace *coordinamento*, nonché ed i sistemi di contabilità, la gestione delle risorse umane, lo sviluppo della tecnologia e gli acquisti.

Nella pratica, sia le attività primarie che quelle di supporto coincidono con le attività svolte dalle aree funzionali dell'impresa. In Allegato (Appendice 3) viene fornita una esemplificazione della classificazione delle attività proposta da Porter.

In sede di assunzione dell'incarico il Collegio sindacale deve organizzare colloqui con il *management*; lo studio delle fasi della produzione, accessi presso gli stabilimenti, al fine di cercare di comprendere:

- l'articolazione della catena del valore con riferimento al *business* aziendali;
- quali sono le fasi e le attività direttamente presidiate;
- qual è il grado di decentramento delle attività verso fornitori esterni e quali sono i meccanismi di coordinamento e controllo delle attività gestite in *outsourcing*.

Inoltre, il Collegio sindacale dovrà essere informato delle modifiche che eventualmente intervengono nell'assetto delle attività e nelle modalità di presidio della catena del valore.

5 L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA

5.1 LA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO - ASPETTI GENERALI

L'assetto organizzativo è elemento centrale nel funzionamento aziendale e, come si evince da quanto fin qui esposto, può raggiungere livelli di complessità e articolazione molto elevati, certamente proporzionali alle dimensioni aziendali.

L'attività di vigilanza può rivelarsi piuttosto complessa.

La norma 3.4 dei principi di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate fornisce alcune indicazioni operative.

Come si evince dalla trattazione precedente, un assetto organizzativo, pur modulato secondo le specifiche caratteristiche dell'impresa, può definirsi adeguato quando è in grado di assicurare lo svolgimento – in maniera efficiente ed efficace – delle funzioni aziendali.

Ai fini della valutazione dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, il Collegio sindacale dovrà verificare, in particolare, se la società:

- abbia definito un modello organizzativo chiaro e condiviso;
- abbia definito l'organizzazione del lavoro;
- abbia impostato un sistema di pianificazione controllo;
- si avvalga di un valido sistema informativo.

Il Collegio sindacale sarà in grado di:

- individuare in maniera sufficientemente chiara e precisa le funzioni, i compiti e le linee di responsabilità;
- garantire che l'attività decisionale e direttiva della Società sia effettivamente esercitata dai soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- verificare la previsione e l'applicazione di procedure che assicurino l'attribuzione dei compiti a personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni ad esso assegnate;
- vigilare sull'implementazione delle direttive e delle procedure aziendali in modo che sia garantito un costante aggiornamento di queste ultime, nonché l'effettiva diffusione delle stesse tra il personale dipendente.

5.2 PROPOSTA PER UNA CHECK LIST

Tutti gli aspetti fin qui descritti devono essere presi in considerazione dal Collegio sindacale nella propria attività di vigilanza sugli adeguati assetti organizzativi. Tuttavia, per evitare dispersione e ridondanza di controlli, può essere utile ripercorrere il filo logico del capitolo attraverso la definizione di una *check-list* che può guidare i sindaci in più momenti: quello dell'insediamento, per comprendere quali sono gli assetti esistenti (formali e sostanziali) e qual è il livello di coerenza interno; durante l'attività di vigilanza, verificando a rotazione, con maggiore profondità, l'aderenza di ogni variabile organizzativa alle intenzioni degli organi gestori e l'evoluzione rispetto ai cambiamenti di contesto esterni e interni; nella valutazione di decisioni importanti che hanno impatto sulle variabili organizzative (ad esempio, operazioni straordinarie). Di seguito si propone una *check list* di riferimento, senza pretese di esaustività, **ricordando sempre che quella dei sindaci è una funzione di alta sorveglianza,**

la quale dovrà essere orientata ai controlli di sistema e non alle verifiche puntuali; queste ultime, infatti, sono affidate a funzioni specifiche (lo metterei in grassetto) (essenzialmente il controllo di gestione e l'*internal auditing*) a cui il Collegio sindacale può e deve appoggiarsi.

A. APPROFONDIMENTO DELLA CONOSCENZA DEL “CASO” AZIENDALE

Analisi documentale

Il Collegio sindacale, al momento del suo insediamento, deve analizzare il numero più ampio possibile di fonti di informazione sull'azienda. Le fonti si possono dividere in indirette (sito aziendale, documentazione aziendale, rassegne stampa) e dirette (interviste con *manager*, imprenditori e personale aziendale). È importante analizzare documentazione aziendale ufficiale quali *mission*, carte dei valori, organigrammi, *job description*, manuali della qualità, piani, procedure, ecc.

Analisi del contesto e delle modalità definizione degli obiettivi

Il sindaco dovrà vigilare sulle modalità di conduzione, da parte dell'impresa, di una analisi degli ambienti economico-politico, legislativo, sociale e culturale; dei mercati della produzione, lavoro, vendita, capitali. L'analisi deve essere finalizzata a definire, coerentemente con il contesto, obiettivi strategici dipendenti anche dalla storia dell'organizzazione, dalla missione, dalla visione, dalle risorse disponibili. Occorre quindi verificare che, per ciascun livello organizzativo, la società definisca:

- obiettivi;
- autorità, ovvero potere di un individuo, riconosciuto in relazione alla sua posizione, di prendere decisioni che gli altri devono seguire;
- potere, inteso come la capacità di influenzare in modo stabile il comportamento di una persona o di un gruppo;
- responsabilità, cioè l'impegno, dato dal ruolo ricoperto nell'organizzazione formale, di realizzare gli obiettivi assegnati;
- compiti e ruoli.

Analisi interna dell'impresa

- Quali sono le attività svolte dall'impresa?
- Quali parti della catena del valore presidia direttamente?
- Qual è il livello di *outsourcing*?
- I meccanismi di coordinamento delle attività esternalizzate, sono adeguati?

B. ANALISI DELLE VARIABILI ORGANIZZATIVE

Ripercorriamo le principali problematiche incontrate nel corso della trattazione, a partire dall'organigramma e dai limiti dello stesso. La lista è lunga, ma non è necessario che tutti gli approfondimenti siano fatti contestualmente. Si tratta piuttosto di elementi che devono essere presi in considerazione nell'attività di vigilanza, e approfonditi/verificati attraverso un numero di *step* coerente con il contenuto dei doveri di vigilanza. Di volta in volta alcuni aspetti saranno più importanti di altri, in funzione del tipo di organizzazione e della fase del ciclo di vita in cui la stessa si trova.

Su tali aspetti l'organo amministrativo deve acquisire informazioni adeguate per valutare le decisioni degli organi gestori e il Collegio sindacale deve vigilare.

1. Strategia - Modalità di acquisizione e di presidio del vantaggio competitivo.

- Quali sono le fonti di vantaggio competitivo dell'impresa (costi; qualità, servizi, *leadership* tecnologica)?
- Quali sono i punti di forza e di debolezza dei prodotti dell'azienda?
- Quali sono gli obiettivi strategici dell'impresa (entrare in nuovi mercati, sviluppare nuovi prodotti, migliorare il *customer service*, integrarsi a monte/a valle, focalizzarsi sul *core business*, ridimensionare la propria struttura)? Sono chiaramente definiti? Sono coerenti fra di loro o conflittuali?
- Le strategie sono esplicite e note a tutti i membri dell'azienda o solo al top *management*?
- Esistono piani dettagliati di sviluppo coerenti con gli obiettivi strategici che individuano sequenze di azioni precise e obiettivi operativi concreti?
- Esiste un sistema di misurazione del raggiungimento degli obiettivi? Esistono dei responsabili per ciascun obiettivo?
- Quali strategie ha perseguito in passato l'impresa? Perché (eventualmente) alcune sono state abbandonate?
- In cosa è simile o differisce la strategia dell'impresa da quelle dei suoi concorrenti?

2. Struttura - Rapporti di dipendenza formale, numero dei livelli organizzativi, ampiezza del controllo e della responsabilità di *manager* e supervisori.

- Qual è la struttura di base su cui fa perno l'organizzazione (ad es. funzionale, divisionale, ecc.)?
- Esiste un organigramma ufficiale? In caso contrario, è possibile ricostruirlo?
- Quanti sono i livelli gerarchici? L'ampiezza del controllo è ridotta o ampia?
- L'organigramma corrisponde all'effettiva divisione dei compiti ed esercizio dell'autorità gerarchica?
- Verifica della coerenza tra struttura organizzativa formale e struttura organizzativa sostanziale (qual è la struttura organizzativa agita, in cui le persone si riconoscono? È quella rappresentata dall'organigramma?)
- Sono riscontrabili i punti di forza propri della struttura organizzativa rappresentata / agita?
- Sono conosciuti e adeguatamente presidiati i punti di debolezza della struttura rappresentata / agita?
- Le persone si riconoscono nei valori aziendali dichiarati e negli obiettivi?
- Il controllo dell'organizzazione è intenso o blando?
- Quali decisioni sono centralizzate o quali decentralizzate?
- Qual è il grado di autonomia delle unità organizzative ai vari livelli e all'interno delle diverse aree funzionali / divisionali?
- È possibile individuare in modo chiaro responsabile, compiti e mission di ogni unità?
- Si verificano sovrapposizioni di compiti, attività o aree di responsabilità?
- Alcune unità pesano più di altre? Perché?
- In che modo vengono individuati e descritti i compiti individuali (formale o informale? esistono *job description* e mansionali)?
- Esistono gruppi di lavoro interfunzionali o altri meccanismi di cooperazione tra funzioni o tra divisioni?

3. Sistemi (o meccanismi operativi) - Processi formali e le procedure utilizzate per coordinare l'organizzazione (sistemi pianificazione, *budgeting* e controllo di gestione; sistemi di gestione delle risorse umane, sistemi informativi).

- Quali sono i sistemi gestionali attualmente in uso? Quali sono i loro punti di forza e di debolezza?
- Il *management* utilizza i sistemi disponibili a supporto della propria attività di gestione o tende a farne a meno? In tal caso, per quale ragione specifica?
- Come vengono misurate e valutate le prestazioni dell'azienda e dei singoli?
- I sistemi a disposizione dell'azienda soddisfano le attese degli utenti e dell'azienda?
- L'organizzazione dispone di sistemi necessari a svolgere il suo *business*? (ad es. un sistema per misurare la soddisfazione dei clienti?)
- Quali sono i sistemi di *management* di cui ha bisogno la dirigenza per gestire l'organizzazione?
- Esistono competenze adeguate per l'utilizzo di tali sistemi?
- Il sistema di pianificazione e controllo è esplicito e strutturato?
- Il sistema di valutazione del personale e di incentivazione esiste, è esplicito e coerente con i piani aziendali?
- Il sistema informativo è adeguato?
- Le persone si riconoscono nei valori aziendali dichiarati e negli obiettivi?

4. Staff - Background e competenze del personale - Modalità di selezione, assunzione e integrazione di nuove persone. Percorsi di crescita professionale e di carriera (si tratta di un punto specifico di approfondimento del sistema di gestione delle risorse umane, particolarmente importante data la centralità delle persone nell'organizzazione).

- Quali sono le principali tipologie di figure professionali che operano nell'azienda?
- Qual è la dimensione del l'organico aziendale e come si distribuiscono i dipendenti per famiglie professionali, età, livello di istruzione?
- Esiste un sistema di mappatura e valutazione delle competenze e un correlato piano di sviluppo (formazione, *job rotation*, affiancamenti)?
- Le persone, a tutti i livelli organizzativi, sono consapevoli del funzionamento dell'azienda e degli obiettivi perseguiti?
- La dimensione (in termini di numero di persone) e l'articolazione / struttura organizzativa sono coerenti rispetto alla complessità dell'azienda e del *business*?
- Qual è il peso dei lavoratori interinali sull'organico?
- In che modo l'impresa assume il personale (canali di reclutamento, procedure e criteri di selezione, ecc.)?
- In che modo l'impresa sviluppa il personale (attività di formazione interna, contenuti e pianificazione, ricorso all'esterno, ecc.)?
- Quali sono le caratteristiche del *management* (background, formazione, età, sesso, nazionalità, esperienze)?
- In quale parte dell'organizzazione ci sono *leader* più forti (es. in quale funzione)? E i più deboli?

5. Skills - Competenze distintive che caratterizzano un'organizzazione.

- In quali attività l'organizzazione riesce a distinguersi con performance di alto livello?

- Quali sono i punti di forza dei prodotti? Possono essere collegati a *know-how* e competenze distintive?
- Quali sono le nuove competenze di cui l'organizzazione ha bisogno per sviluppare il suo *business*?
- Quali sono le "vecchie" competenze che può mettere da parte?
- Le competenze dell'organizzazione sono adeguate ai propri fabbisogni?
- Quali sono quelle più importanti strategicamente?
- Quali sono le competenze che l'impresa intende sviluppare prioritariamente?

6. *Stile di leadership* - Stile con il quale il top management guida l'organizzazione e, più in generale, stile operativo di tutta l'organizzazione. Lo stile ha riflessi sulle regole e sulle modalità lavorative degli attori, sui rapporti tra di loro e con i clienti e i fornitori.

- Qual è lo stile di *leadership*?
- Chi è (o chi sono) il *leader*?
- Chi è (o chi sono) l'interlocutore del Collegio sindacale (a seconda dello stile di *leadership* può essere una persona sola oppure più persone in funzione delle competenze presidiate).
- C'è coincidenza tra *leadership* formale e sostanziale?
- In che modo il top management prende decisioni (in maniera partecipativa oppure imponendole dall'alto - *top-down*)?
- Quali sono i *manager* che hanno maggior potere formale?
- In che modo i manager impiegano il loro tempo (meeting formali informali; conversazioni informali; sul campo, con i clienti, nei laboratori)?
- Quali e quanti sono i livelli di *management*?
- Quali sono le caratteristiche dei "capi"?
- In che misura e in che modo i livelli più operativi sono messi al corrente delle decisioni aziendali?
- In che misura e in che modo i livelli più operativi sono messi in condizione di contribuire al processo decisionale?
- In che misura e in che modo l'azienda sa ascoltare le esigenze del proprio personale?
- Esistono o si effettuano indagini di clima organizzativo?
- Come vengono formati e gestiti i gruppi di lavoro?
- Com'è impostata la relazione capo collaboratore?
- Tra i compiti del capo rientra anche la cura dello sviluppo e della crescita professionale del collaboratore?
- I capi valutano in modo formale i propri collaboratori?
- I capi forniscono *feedback* ai propri collaboratori? Con che frequenza e in che modo?

7. *Sistema di valori* - Valori condivisi nell'organizzazione e utilizzati come principi guida.

- Esiste una *mission* esplicita?
- I dipendenti conoscono la *mission*?
- Gli stakeholder conoscono la *mission*?
- Quanto i dipendenti condividono la *mission* e la sentono propria?
- Quali sono i temi principali della *mission*?
- Esistono *slogan*?

- Gli attori organizzativi conoscono le strategie aziendali?
- Gli attori organizzativi hanno una visione comune dell'organizzazione per cui lavorano?
- Quali sono gli aspetti che ricevono il maggiore e/o il minor supporto da parte del *top management* (aspetti di breve periodo/di lungo periodo; interni/esterni)?
- In che modo gli attori organizzativi descrivono ciò che distingue l'impresa per cui lavorano (qualità dei prodotti; collaborazione tra i dipendenti; ecc.)?

C. IDENTIFICAZIONE DEGLI ASPETTI CRUCIALI

Il modello presentato può essere utilizzato anche come filtro per individuare le aree critiche sulle quali concentrare la vigilanza. Un possibile strumento di sintesi è il seguente, utile per la valutazione del peso (ma anche della adeguatezza) delle diverse variabili organizzative.

L'identificazione delle singole variabili ripercorre la traccia di uno dei modelli proposti dalla letteratura per analizzare la coerenza interna di un contesto aziendale, il modello delle 7S, descritto più nel dettaglio in appendice.

La scelta di questo modello quale filo conduttore è suggerita dalla completezza dello stesso, ovvero dall'ampiezza delle variabili prese in considerazione che coprono, dal nostro punto di vista, gli aspetti di cui la vigilanza sull'assetto organizzativo dovrebbe tenere conto.

strategia	struttura	sistemi	staff	skills	stile di leadership	sistema di valori
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Lo schema permette di individuare i fattori che hanno una rilevanza critica per l'impresa oggetto di vigilanza. In altri termini, si tratta dei i fattori dai quali dipende la sostenibilità del progetto d'impresa che la vigilanza del Collegio sindacale deve contribuire a garantire.

APPENDICE

ALLEGATO 1 - APPROFONDIMENTO SUI MODELLI ORGANIZZATIVI

Al fine di mettere a disposizione una traccia per identificare il modello organizzativo adottato dall'impresa, nonché quello più adeguato in funzione della dimensione aziendale e della natura attività svolta, si descrivono sinteticamente, di seguito, i principali modelli descritti in letteratura. Benché nella realtà si incontrino frequentemente modelli “misti”, in cui sono compresenti caratteristiche appartenenti a diverse tipologie, riteniamo utile fornire qui alcuni riferimenti utili a “riconoscere” le principali caratteristiche organizzative, tanto sulla carta (organigramma formale), quanto nella sostanza, per poter descrivere in modo adeguato il contesto con il quale i sindaci hanno di volta in volta a che fare.

Struttura funzionale - Il principale **punto di forza** che caratterizza queste strutture è la possibilità di raggiungere elevati livelli di efficienza locale, mentre il **punto critico** più importante riguarda il coordinamento fra le funzioni.

Il **criterio base della divisione del lavoro** è quello della specializzazione per “mestiere”: si tratta, cioè di un “raggruppamento per input”, presente in ogni struttura, che nel caso della struttura funzionale pura dà una precisa fisionomia all'assetto globale dell'azienda. L'articolazione orizzontale prevede aree omogenee per contenuto dell'attività (produzione, vendite, marketing, ricerca e sviluppo, gestione delle risorse umane, amministrazione, ecc.), mentre l'articolazione verticale è su tre **livelli organizzativi** fondamentali, il più basso dei quali può essere ulteriormente articolato al proprio interno: direzione generale; direzioni dei dipartimenti funzionali; unità operative.

Nelle strutture funzionali pure i **meccanismi operativi** devono, per essere coerenti ed efficaci, essere incentrati sullo scambio di informazioni tra funzioni e sulla chiarezza del contributo che ogni funzione deve dare ai processi aziendali, nonché sulla creazione di un sistema di valori comune.

Struttura divisionale - Nella struttura divisionale l'azienda viene “segmentata” internamente in base ad una dimensione del *business*, ad esempio per linea di prodotto/servizio o per mercato. Ciò significa che gli organi che dipendono direttamente dalla direzione generale, le divisioni, gestiscono in autonomia un prodotto o un ramo produttivo, un'area geografica o un gruppo di clienti. Il **criterio base di divisione del lavoro** è, quindi, l'*output*.

I **livelli organizzativi** principali corrispondono a:

- direzione generale;
- *staff* centrali;
- divisioni;
- dipartimenti funzionali di divisione; unità operative.

La *direzione generale* si occupa del coordinamento delle divisioni con attenzione ai molteplici *business*, coadiuvata dagli *staff centrali*, che operano come *trait d'union* tra la direzione generale e le funzioni divisionali, gestendo direttamente alcune attività comuni alle divisioni (ad esempio la finanza o gli acquisti di materie prime *standard* di uso comune); le *divisioni* sono le unità caratteristiche del modello in esame: i rispettivi responsabili ricevono una delega a condurre l'unità come se fosse un'azienda, dotata di ampia autonomia per ciò che concerne approvvigionamenti, produzione, vendite; i *diparti-*

menti funzionali sono specializzati nelle varie funzioni in cui può dividersi la gestione della divisione di cui fanno parte.

Il principale **punto di forza** che caratterizza queste strutture è la possibilità di generare una forma di competizione interna tra unità equiparabili, il che favorisce le performance soprattutto in contesti dove il *business* presenta forti elementi di diversificazione. Questo vantaggio deriva dall'ampia autonomia decisionale di cui godono le divisioni, che ha fatto spesso connotare la struttura divisionale come struttura per natura “decentrata”; si tratta, però, di un decentramento “parallelo”, non necessariamente “verticale”¹⁸. Si tratta di un vantaggio che ha un contraltare nei casi in cui divisioni molto interdipendenti fra loro privilegino il proprio risultato rispetto a quello dell'azienda nel suo complesso. L'autonomia divisionale infatti, agisce in senso non solo verticale, ma anche orizzontale, ovvero tra una divisione e l'altra. Se l'interdipendenza è “generica”, il problema del coordinamento si riduce a problema di distribuzione di risorse. In questo caso l'allocatione deriva “naturalmente” dal normale funzionamento dei processi di pianificazione strategica e operativa. Se invece l'interdipendenza tra le divisioni è più intensa, il rischio da evitare (che rappresenta la principale **criticità** della struttura in esame) è che il rapporto che si instaura – indipendentemente dai vantaggi o danni alle singole divisioni – determini un peggioramento dei risultati aziendali, causato da una competizione disfunzionale tra divisioni. In questo caso i **meccanismi operativi** giocano un ruolo più strategico: oltre a un più intenso intervento della gerarchia, favorito anche dalla presenza degli *staff* centrali, e a un rafforzamento dei rapporti laterali (es. comitati), si rende opportuna una corretta applicazione del meccanismo della *standardizzazione* dell'*output*, cioè della fissazione di obiettivi della performance divisionale, ad esempio mediante le modalità di determinazione dei prezzi interni di trasferimento negli scambi tra divisioni o la condivisione della responsabilità sui risultati aziendali (sistema incentivante).

Struttura a matrice - Caratteristica della struttura a matrice è la presenza simultanea di più criteri di **divisione del lavoro** (normalmente due), quali, ad esempio: per funzione e per progetto, per funzione e per prodotto, e così via. In base alla natura della seconda dimensione (la prima è quasi sempre funzionale), si configurano diverse tipologie di matrice: *temporanea* se le dimensioni sono funzioni e progetti, *permanente* nel caso di funzioni/prodotti. Nella struttura a matrice normalmente esistono serbatoi di competenze che vengono gestite e sviluppate dai responsabili di funzione per essere messe a disposizione di chi governa la seconda dimensione: *project manager*, *product manager*, ecc. “acquistano” le competenze funzionali loro necessarie a portare a buon fine le attività di cui sono responsabili.

La principale **criticità** è nel venir meno del principio della unità di comando, cosicché l'organizzazione funziona solo se c'è una buona relazione tra i *manager* che presidiano le due dimensioni, il che significa lavorare bene **sui meccanismi operativi**, essendo necessari un robusto processo di pianificazione e controllo e flussi informativi ben oliati; il **punto di forza** sta nella flessibilità e nella potenziale efficienza derivante dall'aver nelle funzioni un unico serbatoio di risorse che vengono messe a disposizione all'occorrenza, evitandone la moltiplicazione e la conseguente potenziale sottoutilizzazione.

Struttura orizzontale - La lettura delle attività aziendali in chiave di processi anziché di funzioni nasce

¹⁸ Non necessariamente, infatti, il processo di delega, così ampiamente inteso tra direzione generale e direzioni divisionali, si riflette nell'organizzazione interna delle divisioni.

dalla volontà di avvicinare sempre più l'azienda al mercato, nel momento in cui mutano sia l'intensità che le caratteristiche della competizione. In particolare, cresce l'esigenza di rispondere a clienti sempre più esigenti e selettivi con una qualità, tempestività e flessibilità che le strutture a base prevalentemente funzionale non sono in grado di esprimere. L'organizzazione orizzontale o per processi risponde a questa istanza mediante un appiattimento della piramide organizzativa (organizzazione piatta, o *lean organization*) e una visione trasversale che valorizza il contributo delle competenze funzionali al risultato dei processi *core* dell'azienda, quelli, cioè, che producono valore per il cliente finale. Questo cambio di impostazione ha il **vantaggio** di rendere più tempestiva la risposta alle richieste del mercato, di smantellare strutture verticistiche diventate lente e costose, traducendosi in miglioramenti significativi di efficacia e di efficienza. La **criticità** principale attiene a una maggiore difficoltà di coordinamento, che richiede vengano messe in campo leve orientate meno alla regolamentazione e maggiormente allo sviluppo delle competenze, alla promozione dell'autonomia a tutti i livelli, con una focalizzazione dei sistemi di valutazione e incentivanti più sul risultato che non sul "compito". La divisione del lavoro e la predisposizione di meccanismi di controllo e di valutazione delle prestazioni incentrati sulla specializzazione sono, infatti, forme di coordinamento efficaci soltanto all'interno di contesti caratterizzati da stabilità e bassa concorrenza.

L'organizzazione per processi consiste in una struttura funzionale snella e agile, in cui i **meccanismi operativi** orientano le persone alla massimizzazione del risultato di processo; per fare un esempio: non è tanto importante che il controller produca report in perfetta quadratura al massimo livello di dettaglio, quanto che sia in grado di fornire tempestivamente a chi è in contatto con il cliente informazioni circa il suo comportamento di acquisto (elasticità della domanda rispetto al prezzo, sistema delle preferenze riscontrato negli acquisti effettuati e nei reclami, ecc.). Quindi le persone non vengono valutate per l'accuratezza nell'esecuzione del compito, ma per il contributo che la loro attività fornisce al processo: è chiaro che bisogna lavorare bene nel proprio ambito di competenza per contribuire positivamente alla creazione di valore, ma non è più sufficiente concentrarsi sul proprio compito bloccandosi dove si ritiene che esso sia concluso, senza tenere conto del fatto che il lavoro svolto deve essere preso in carico da un'altra persona, con la quale è necessario entrare in relazione per far sì che il contributo al processo sia reale ed efficace.

Nelle organizzazioni per processi maggiormente strutturate la responsabilità di processo può essere attribuita a un *process owner*, nel qual caso il funzionamento è simile a quello di una matrice, in cui la seconda dimensione è rappresentata dalla visione per processo.

Strutture a rete - Le "imprese a rete" sono sistemi di aziende indipendenti che realizzano prodotti simili o parti dello stesso prodotto, che sono nello stesso *business* o che intrattengono rapporti di fornitura all'interno di un'unica catena del valore: esse condividono risorse e una missione di fondo, che indirizza meccanismi di regolazione fondati al contempo sulla competizione e sulla collaborazione; si possono definire "organizzazioni ad alto livello di esternalizzazione di produzione e servizi"¹⁹, le quali applicano la visione reticolare dei distretti: imprese esterne e unità organizzative interne rappresentano non solo alternative di fornitura (*make or buy*) scelte in base a costi e affidabilità, ma anche nodi o

¹⁹ Le considerazioni che seguono sulle strutture a rete sono tratte dal lavoro di Federico Butera, in particolare Butera F. "L'organizzazione a rete attivata da cooperazione, conoscenza, comunicazione, comunità: il modello 4C nella Ricerca e Sviluppo", in Callieri C. (a cura di) "Lavoro e economia della conoscenza", Franco Angeli, Milano, 1998.

sistemi vitali capaci di una propria strategia autonoma e dotati di strutture adeguate allo sviluppo; un sistema in cui anche i nodi “più piccoli” sono importanti: per esempio il gruppo di lavoro che opera sul nuovo prodotto o alcuni ruoli chiave, unità che contano in funzione della loro importanza nei processi, indipendentemente dalla loro dimensione.

In questi modelli più imprese integrano le proprie strutture interne e quelle delle aziende fornitrici o partner mediante meccanismi di coordinamento fondati sempre meno sulla gerarchia e sulla normatività (come organigrammi, ordini di servizio, procedure) e sempre di più attraverso accordi economici, condivisione di strategie comuni o compatibili, meccanismi operativi avanzati (sistemi di pianificazione, sistemi di reporting, ecc.), strutture integratrici (*team*, *task force*, comitati) e, soprattutto, elementi culturali (*corporate culture*, *management philosophy*, *immagine*).

Indagando sulle caratteristiche che permettono a una rete di funzionare, ritroviamo molti tratti delle comunità descritte da Ostrom: l'interesse per la sostenibilità di un progetto comune, l'elevato livello di autoregolazione del sistema, l'emergenza delle regole dalla combinazione tra problemi da affrontare, competenze disponibili e punti di forza degli attori sulla scena.

Le reti di impresa e l'impresa rete sono caratterizzate dai seguenti elementi costitutivi:

- processi interfunzionali, interaziendali e interistituzionali che attraversano imprese e unità organizzative diverse (l'impresa rete opera al di fuori dei confini giuridici dell'impresa);
- la valorizzazione che avviene attraverso una doppia catena del valore; il valore economico e il valore sociale si rinforzano a vicenda attraverso il ciclo “redditività - investimento - visibilità - supporto sociale interno e esterno - strategie compatibili”;
- “nodi” vitali, capaci cioè di sopravvivere e prosperare autonomamente. Essi sono “nodi produttivi (imprese, unità organizzative, ruoli professionali) e “nodi istituzionali” (enti pubblici, comuni, scuole, gruppi sociali) che operano nella stessa “arena decisionale”;
- legami laschi e forti che connettono i nodi (scambi economici, procedure, informazioni, comunicazioni, relazioni sociali, rapporti di potere, ecc.);
- strutture multiple che devono essere fra loro coerenti e adatte alle strategie e alle sfide (gerarchia, mercato, sistema informativo, sistema telematico, strutture sociali, strutture politiche, ecc.);
- proprietà operative peculiari: come i nuovi sistemi decisionali, di regolazione dei conflitti, di rafforzamento dell'appartenenza alla rete, ecc. Il più importante dei sistemi operativi è il sistema di governo (*governance system*).

Il principale **vantaggio** è quello derivante da una grande flessibilità e potenziale capacità di adattamento, sia dal lato delle risorse disponibili, che possono essere attivate al bisogno, sia da quello dei risultati da conseguire, che richiedono aggregazioni di risorse fluide e mutevoli; la **criticità** attiene a una necessaria minor definizione delle regole, che richiede, affinché la struttura funzioni un elevato livello di maturità e di fiducia. Tutto ciò comporta la necessità di una rivisitazione dei **meccanismi operativi**, anch'essi necessariamente meno strutturati, che dovranno mettere in capo l'intelligenza empatica e la competenza collaborativa per creare meccanismi di convergenza delle motivazioni e di condivisione degli obiettivi molto destrutturati e privi di rigida normatività.

ALLEGATO 2 - APPROFONDIMENTO SUI MODELLI TEORICI DELLA LEADERSHIP

Quali sono le caratteristiche di un *leader*? Sono innate o si possono acquisire? Il *leader* può determinare il contesto o accade piuttosto il contrario? Queste sono solo alcune delle domande alle quali, negli anni, le teorie sulla *leadership* hanno cercato di dare risposta. Di seguito proponiamo un *excursus* storico dagli anni Trenta del secolo scorso a oggi, utile per meglio comprendere l'approccio seguito in questo capitolo, in cui si attribuisce grande importanza alla capacità delle persone e dell'organizzazione di adattarsi ai contesti e al cambiamento.

Teorie dei tratti di personalità (anni 30-40)

Secondo queste teorie il *leader* è tale perché ha delle caratteristiche di personalità innate, la personalità del *leader* è diversa da chi non lo è e quindi "*Leader si nasce, non si diventa*".

Queste teorie si focalizzano sull'elencazione dei tratti tipici del *leader*, quali ad esempio intelligenza, intuizione, socievolezza, responsabilità, fiducia in sé, propensione alla responsabilità, forza e tenacia nel perseguimento del compito (Stogdill 1974 e ss.), oppure, ancora, grinta, desiderio di comandare, onestà ed integrità, fiducia in sé, abilità cognitiva, conoscenza del compito (Kirpatrick e Locke 1991); però trascurano sia l'influenza dell'ambiente, che non viene considerato, sia la possibilità di cambiamento della personalità e l'apprendimento nel corso del ciclo di vita.

Teorie comportamentali (anni 40-60)

Secondo queste teorie l'efficacia della *leadership* dipende dal comportamento del *leader*.

Lewin, Lippit e White nel 1939 hanno studiato le reazioni del gruppo a seconda del comportamento del *leader*, dando il via a tutta una serie di studi successivi.

Teorie situazionali (anni 70)

Per le teorie situazionali non è il *leader* che influenza la situazione ma è la situazione che determina il *leader*, il focus viene spostato sull'ambiente. In base a queste teorie si individuano le caratteristiche che deve avere il *leader* in relazione a un determinato ambiente e quindi un bravo *leader* deve essere in grado di modificare il proprio stile in base alla situazione contingente e al gruppo che deve guidare.

Secondo il pensiero Hersey e Blanchard (1970) non esiste un solo modo di essere *leader*, lo stile va scelto in funzione della situazione e dei destinatari.

In base a queste teorie è possibile individuare quattro stili di *leadership*:

- **lo stile direttivo** - le decisioni vengono prese dall'alto e non possono essere discusse, il *leader* pianifica, organizza e dirige il lavoro dei propri collaboratori;
- **lo stile coaching** - il *leader* definisce le mansioni ma la spiega e le motiva, è disponibile al dialogo;
- **lo stile partecipativo** - il *leader* partecipa alle decisioni che però vengono prese dal gruppo e interviene solo in caso di criticità;
- **lo stile delegante** - i collaboratori sono autonomi e prendono decisioni nell'ambito di linee guida definite dal *leader*.

Anche queste teorie, come quelle sui tratti, sono però troppo centrate sul contesto e non prendono in considerazione il processo della *leadership*.

Teorie transazionali (anni 60-80)

Questo filone trae origine dalle teorie transazionali di Berne, in base alle quali vi è una relazione bidirezionale tra *leader* e gruppo. Entrano in gioco i *followers*: le relazioni tra *leader* e membri si sviluppano e si mantengono attraverso un reciproco scambio (transazione) di risorse significative. Queste teorie prendono in considerazione il processo attraverso cui il *leader* esercita la propria guida, processo che è interattivo e che coinvolge il *leader*, i componenti del gruppo e che tiene conto della situazione.

Teorie attuali

Le teorie più recenti in tema di *leadership* prendono in considerazione tutti gli aspetti delle precedenti teorie cercando un'integrazione tra i diversi elementi – personalità, contesto, relazione, processo – sempre più interconnessi in un ambiente lavorativo connotato da un cambiamento continuo, in una logica di adattamento e di flessibilità.

L'attenzione viene spostata anche sulle dinamiche gruppali, sia interne (*in-group*) che esterne (*out-group*).

Da *leadership* tecnica si passa ad una *leadership* adattiva (Heifetz e Laurie, 1997), in cui il *leader* non dà delle soluzioni ma cerca di individuare soluzioni adattive alle pressioni dell'ambiente, contenendo i confini dell'organizzazione e favorendo la libera espressione di ciascuno in un'ottica di prevenzione dei conflitti.

In base a queste teorie, *leadership* e *management* non sono la stessa cosa in quanto il *leader* non è più colui che possiede determinate caratteristiche ma colui che sa cogliere le situazioni e sa adattare il proprio comportamento guidando il gruppo verso un obiettivo.

Accanto alla capacità adattiva del *leader* vengono prese in considerazione tutte le altre capacità trasversali, in particolar modo quelle emozionali per cui il *leader* è colui che sa guardarsi dentro, che conosce e riconosce le proprie emozioni, anche quelle negative, apprendendo dai propri errori e reagendo positivamente agli errori degli altri, facendoli notare con assertività affinché diventino momento di apprendimento.

Il *leader* è colui che è in grado di affrontare e sostenere le responsabilità, che sa dire di no, che accetta che gli altri siano meglio di lui riuscendo a far emergere le capacità degli altri, che sa gestire con equilibrio la delega e il controllo.

In quest'ottica il *leader* ha capacità di ascolto e di empatia, riuscendo a cambiare il proprio stile di *leadership* a seconda del momento pur rimanendo "autentico".

Gli studi teorici sulla *leadership* individuano nuove forme:

- **leadership trasformativale:** il *leader* è in grado di "trasformare" i *followers*, li motiva e li incoraggia a raggiungere gli obiettivi, migliorandoli e migliorando l'organizzazione di cui fanno parte (*empowerment*), utilizzando leve emozionali e creative, attraverso il lavoro in *team* e le potenzialità del gruppo;
- **leadership carismatica:** il *leader* è in grado di tramettere al gruppo la sua *vision* e di portare il gruppo agli obiettivi attraverso essa, è dotato di intuito strategico e di capacità comunicative. Già Weber definiva il carisma "una certa qualità di una personalità in virtù della quale è ritenuto differente dagli altri e trattato come dotato di poteri eccezionali";

- **leadership riflessiva:** l'approccio del *leader* è il dialogo, la riflessione, la filosofia e l'etica, in una dimensione di sospensione del giudizio che consente di ampliare la comprensione della realtà prendendo le distanze dalle tensioni delle attuali organizzazioni;
- **leadership emozionale:** Goleman e l'intelligenza emotiva.

Per Goleman (D.Goleman, R.E. Boyatzis, A. McKee "Essere *Leader*" 2002) il compito fondamentale della *leadership* è essere emozionale, in quanto la *leadership* basata sull'intelligenza emotiva genera *risonanza*.

La teoria di Goleman fonda le proprie assunzioni su una base neuropsicologica: le neuroscienze spiegano come attraverso i neuroni specchio sia possibile innescare il cambiamento.

ALLEGATO 3 - SCHEMATIZZAZIONI

Con riferimento all'analisi interna proposta del paragrafo 4 (Modello di Porter) e a completamento della relativa trattazione, rappresentiamo di seguito la classificazione delle attività aziendali in primarie e di supporto.

Attività primarie	Logistica in entrata	<ul style="list-style-type: none"> • ricezione, immagazzinamento e movimentazione dei materiali; gestione del magazzino; • controllo delle scorte; • programmazione dei trasporti.
	<i>Operations</i> (attività di trasformazione)	trasformazione degli input nel prodotto finale, ad esempio: <ul style="list-style-type: none"> • lavorazione alle macchine utensili; • assemblaggio e imballaggio; • manutenzione delle attrezzature di produzione; • collaudo; • nelle imprese di servizi, erogazione dei servizi.
	Logistica esterna	distribuzione del prodotto finito, ad esempio: <ul style="list-style-type: none"> • immagazzinamento del prodotto; • movimentazione dei materiali; • elaborazione degli ordini; • programmazione degli ordini.
	<i>Marketing e vendite</i>	Promozione dell'acquisto e vendita del prodotto da parte dei clienti: <ul style="list-style-type: none"> • pubblicità; • definizione del prezzo; • selezione dei canali di vendita; • definizione delle quantità e del mix; • vendita.
	Servizi	Assistenza e servizi post vendita: <ul style="list-style-type: none"> • installazione; • riparazione; • addestramento e formazione; • fornitura parti; • aggiornamento prodotto.

Tab. 1 - *Attività primarie della catena del valore*

Attività di Supporto	Acquisti	<ul style="list-style-type: none"> • acquisto delle materie prime, acquisto di altri componenti di consumo e dei servizi, • acquisto di impianti e attrezzature di produzione.
	Sviluppo della tecnologia	sviluppo del <i>know how</i> e di soluzioni tecnologiche necessarie per le diverse attività aziendali
	Gestione delle risorse umane	<ul style="list-style-type: none"> • selezione, promozione, e allocazione; valutazione; remunerazione; • sviluppo delle carriere.
	Infrastruttura dell'impresa	<ul style="list-style-type: none"> • sistemi gestionali; • sistemi di pianificazione; • sistemi finanziari e contabili; • sistemi legali; • sistemi di gestione per la qualità e per la sicurezza

Tab. 2 - *Attività di supporto della catena del valore*

ALLEGATO 4 - IL MODELLO DELLE 7 S

Considerato che la struttura di una organizzazione rappresenta una variabile importante su cui il *management* può agire per migliorarne il grado di coerenza interno e la capacità di rispondere alle sollecitazioni della competizione, il Collegio sindacale può verificare il livello di cambiamento a cui è sottoposta l'impresa e come la stessa modifica la propria organizzazione ridisegnando l'organigramma.

Partendo tuttavia dagli studi di Waterman, Peters e Phillips che presentavano i risultati di una serie di interviste effettuate sul tema del cambiamento organizzativo a dirigenti di grandi imprese statunitensi quali IBM, Kodak, Hewlett-Packard, Du Pont, ecc. emerge che *la struttura non è l'organizzazione*.

Sul punto sono stati elaborati molti modelli che, combinando le macro variabili che ne definiscono essenza ed operatività, aiutano nell'analisi specifica.

Al riguardo Waterman, Peters, e Phillips formularono uno schema di nuovo modello di organizzazione (il modello delle 7 S), che in seguito discussero in una serie di seminari rivolti al top *management* di grandi aziende statunitensi e utilizzarono per affrontare i problemi organizzativi di tali imprese.

Il modello delle 7 S che verrà di seguito descritto è molto utile per il Collegio sindacale per poter verificare la coerenza dell'assetto organizzativo in quanto il modello considera l'organizzazione di un'impresa come un sistema complesso costituito da molteplici fattori interagenti che sono classificati in sette macro-variabili:

1. **Strategia** - Indica *come* l'impresa si muove nel panorama economico e come intende acquisire competitività; su quali leve intende agire per migliorare la propria competitività e quali sono i suoi piani di sviluppo.
2. **Struttura** - Indica i rapporti di dipendenza formale, compresi il numero dei livelli gerarchici e l'ampiezza del controllo/responsabilità di *manager* e supervisori; l'aggregazione di gruppi di persone in unità organizzative, i sistemi che assicurano la comunicazione e il coordinamento tra le diverse componenti delle unità organizzative.
3. **Sistemi** - Indica i processi formali, gli strumenti e le procedure utilizzati dal *management* per gestire un'organizzazione (sistemi di controllo di gestione, sistemi di gestione delle risorse umane, sistemi di pianificazione, sistemi informativi, sistemi di distribuzione).
4. **Staff** - Indica la variabile risorse umane, il suo background, i suoi livelli di competenze, le modalità attraverso cui il nuovo personale viene selezionato, assunto ed inserito nell'impresa, oltre che formato e indirizzato ad una crescita professionale e di carriera.
5. **Skills** - Indica le competenze intese come capacità, conoscenze, know-how necessarie a svolgere le attività di *business*. Il contenuto delle competenze può riguardare le pratiche manageriali, i sistemi gestionali o le tecnologie.
6. **Stile di leadership** - Indica lo stile di *leadership* del top *management* e, più ingenerale, lo stile decisionale di tutta l'organizzazione.
7. **Sistema di valori** - Indica i valori fondamentali condivisi dalla cultura aziendale e che vengono utilizzati come principi guida (prevalentemente formale o informale, partecipativo o verticistico, accentrato-decentrato, ecc.).

Il modello delle 7S è oggetto di studio da parte del Collegio sindacale in quanto evidenzia due aspetti fondamentali dell'organizzazione di un'impresa:

- a) l'aspetto sistemico dell'organizzazione attraverso *l'interconnessione delle variabili*;

b) la *coerenza interna* del sistema, attraverso il concetto di allineamento fra le variabili.

È proprio su questa coerenza tra le 7 variabili ed il loro studio che il Collegio sindacale può verificare l'adeguato assetto organizzativo.

Le 7 S sono, infatti, fortemente interconnesse fra di loro. L'organizzazione di una impresa non è riducibile ai suoi aspetti strutturali, ma a un sistema più complesso di variabili interrelate fra loro che per comodità analitica sono ricondotte ai fattori principali precedentemente menzionati. L'interconnessione fra le variabili sta ad indicare che un qualunque cambiamento effettuato in una sola delle variabili, per esempio la struttura, si propaga attraverso l'organizzazione in modo non sempre prevedibile a priori²⁰.

Il principio della coerenza interna del sistema stabilisce invece che un cambiamento in una delle variabili deve essere accompagnato da cambiamenti con esso coerenti anche nelle altre variabili. In mancanza di cambiamenti coerenti il sistema organizzativo può o non mostrare alcun effetto o reagire in modo diverso dalle attese. Per illustrare il concetto di congruenza interna può essere utile la metafora della bussola; l'insieme delle 7 variabili è come un insieme di bussole: quando gli aghi puntano tutti nella stessa direzione, si può dire che si è di fronte ad una impresa bene organizzata.

Ad esempio se una impresa punta a diversificare il proprio *business* deve indirizzarsi verso una struttura organizzativa per prodotto. Così come se una impresa intende espandersi in un nuovo settore di mercato deve poter disporre di personale con competenze adeguate al nuovo mercato. Ancora, se l'impresa intende creare una nuova unità organizzativa o intende potenziare una unità esistente avrà necessità di sviluppare i sistemi gestionali più opportuni: la trasformazione di un ufficio di gestione del personale che si occupa prevalentemente dell'amministrazione delle risorse umane in una unità *Gestione e Sviluppo del personale*, maggiormente orientata allo sviluppo e alla gestione strategica delle Risorse Umane richiede in primo luogo un cambiamento nella mission della funzione, ma anche la creazione di nuovi strumenti gestionali, per esempio relativi alla rilevazione dei fabbisogni formativi, alla progettazione della formazione, a nuovi sistemi di incentivazione, ecc.

In sostanza, gli effetti di un qualsiasi cambiamento organizzativo in una delle variabili dello schema delle 7 S possono essere immaginati come una catena di ulteriori cambiamenti che si producono secondo una logica causa effetto all'interno dello schema, e cioè dell'organizzazione. Tali catene causali si possono immaginare anche graficamente, come percorsi che connettono più "S": struttura/strategia, struttura/strategia/skills/sistemi, sistemi/skills/valori, ecc.

In sintesi è possibile affermare che lo schema delle 7 S ci consente di comprendere che:

- l'organizzazione di un'impresa è un sistema in cui interagiscono vari fattori e non è riconducibile alla sola struttura;
- a causa dell'interconnessione delle variabili è difficile ottenere gli effetti desiderati su una delle "S" senza operare contemporaneamente cambiamenti coerenti anche nelle altre.

²⁰ Ricordiamo qui la caratteristica della *emergenza*, descritta a proposito dei limiti dell'organigramma: così come l'organigramma agito può evolvere allontanandosi dalla descrizione che ne viene data nei documenti formali, anche i cambiamenti nella struttura inducono l'evoluzione *emergente* (cioè largamente imprevedibile) delle altre variabili organizzative. Di qui la necessità di meccanismi di riesame che prendano in considerazione, nella progettazione del cambiamento organizzativo, tutti gli aspetti rilevanti.

ALLEGATO 5 - ADEGUATEZZA E FUNZIONAMENTO DELLA GESTIONE DELLE RISORSE UMANE

Il costo del personale rappresenta una parte rilevante dei costi di gestione che l'impresa sostiene.

La correttezza degli adempimenti, al fine di escludere eventuali criticità derivanti da irregolarità delle posizioni contrattuali, contributive ed assicurative dei lavoratori, diventa indispensabile. Diviene elemento di vigilanza la presenza delle ordinarie procedure aziendali che attuano obblighi di legge (salute e sicurezza nei luoghi di lavoro secondo quanto disposto dal DLgs. 81/2008 e s.m.i., c.d. "Testo Unico della Salute e Sicurezza sul Lavoro", accesso al lavoro ai disabili, adempimenti in materia di *privacy*, ecc.) al fine di prevenire anche futuri contenziosi.

Alcune procedure rilevanti coinvolgono ad esempio l'effettuazione di comunicazioni obbligatorie (agli enti competenti - INPS, INAIL, Agenzia delle Entrate, i versamenti delle ritenute fiscali e previdenziali e i modelli Uniemens).

Parimenti importante è il corretto inquadramento contrattuale del personale presente in azienda, ai sensi delle nuove disposizioni in materia di lavoro previste dal DLgs. 81/2015 relativo al riordino delle tipologie contrattuali.

Infine, il Documento di Valutazione del Rischio (DVR) dovrà corrispondere alla reale situazione aziendale, con adozione dei dovuti accorgimenti organizzativi e procedurali per la gestione del rischio aziendale.

Si ricorda che la mancanza del DVR o la sua non corrispondenza alla realtà determina la decadenza dai benefici contributivi.

Per completare la valutazione in ambito di legalità sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, il Collegio sindacale potrà trarre spunto anche dalla normativa vigente in materia di *rating* di legalità delle imprese.

Introdotta nel 2012, con la L. 24.3.2012 n. 27, tale strumento favorisce e incoraggia l'adozione di valori e comportamenti etici improntati al rispetto della legalità da parte delle imprese, attraverso la previsione di meccanismi di premialità nell'accesso al credito bancario e ad agevolazioni finanziarie di emanazione pubblica.

La L. 18.5.2012 n. 62, che ha modificato la L. 27/2012, ha istituito un sistema rivolto alle imprese più grandi che consiste nel rispetto di una serie di parametri di regolarità del loro comportamento al fine di promuovere l'introduzione di principi etici nei comportamenti aziendali anche in rapporto alla tutela dei consumatori.

Per ottenere il punteggio minimo di *rating* (una stelletta), tra gli altri requisiti, l'impresa non dovrà inoltre, nel biennio precedente la richiesta di *rating*, essere stata condannata per illeciti *antitrust* gravi o per violazioni del codice del consumo, per mancato rispetto delle norme a tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, per violazioni degli obblighi retributivi, contributivi, assicurativi e fiscali nei confronti dei propri dipendenti e collaboratori.

Per ottenere il massimo punteggio (tre stellette) l'impresa dovrà anche dimostrare di adottare processi per garantire forme di *Corporate Social Responsibility*.

A differenza di altri settori (qualità, ambiente e sicurezza) l'area dell'amministrazione del personale non ha però ancora trovato un sistema di gestione che possa rispondere a tutte le esigenze proprio a causa della complessità degli aspetti che lo compongono.

I sistemi che maggiormente assolvono a tale necessità sono attualmente, la certificazione dei contratti di lavoro (artt. 75 ss. del DLgs. 276/2003) ed il sistema di gestione etica e responsabilità sociale SA8000.

La certificazione dei contratti di lavoro

Risulta uno strumento efficace per rafforzare la volontà individuale delle parti contraenti in un contratto di lavoro ovvero in un contratto commerciale in cui sia desumibile una prestazione di lavoro.

La procedura fu introdotta dal DLgs. 276/2003, ed era finalizzata a ridurre il contenzioso in materia di qualificazione dei rapporti di lavoro.

La L. 183/2010 (c.d. "Collegato Lavoro") ha ampliato le competenze delle Commissioni stabilendo, tra l'altro, che possano occuparsi di rinunzie e transazioni efficaci ai sensi e per gli effetti dell'art. 2113 co. 4 c.c.

La certificazione presenta notevoli vantaggi sia per i lavoratori sia per le aziende in quanto la Commissione di Certificazione assiste attivamente le parti nella redazione del contratto e ne verifica e convalida la regolarità formale e sostanziale, qualunque sia il modello contrattuale prescelto (lavoro autonomo, subordinato, parasubordinato, appalto, somministrazione, ecc.) e le parti sono, così, sicure della legittimità dei contratti stipulati, almeno fintanto che nella pratica corrispondono a quanto certificato.

La certificazione SA8000

La Social Accountability 8000 è un modello gestionale che si propone di garantire il comportamento responsabile delle Organizzazioni che lo adottano.

I sistemi di Responsabilità Sociale secondo lo *standard* SA8000 sono uno strumento gestionale che le aziende adottano volontariamente per garantire che i loro prodotti o servizi sono realizzati nel rispetto dei lavoratori. La sua applicazione garantisce condizioni di lavoro eque e coerenti con i diritti umani.

Lo *standard* SA8000 è stato pubblicato la prima volta nel 1997 dal Council on Economic Priorities Accreditation Agency (CEPAA), oggi SAI (Social Accountability International), ed ha subito successive revisioni, l'ultima nel 2008. È stata la prima norma sulla responsabilità sociale riconosciuta a livello mondiale come *standard* di riferimento certificabile. L'obiettivo della norma è quello di migliorare le condizioni di lavoro e tendere ad un continuo incremento delle performance aziendale su tale tema.

La SA8000 è applicabile a tutte le aziende, indipendentemente dalle dimensioni, settore di attività e paese.

Lo *standard* affronta una vasta gamma di questioni. In particolare debbono essere posti sotto sistemica osservazione otto requisiti fondamentali: il lavoro minorile, quello forzato, la salute e la sicurezza, la libertà di associazione, la discriminazione, le pratiche disciplinari, l'orario di lavoro, la retribuzione.

Per essere certificata SA8000 una organizzazione deve rispettare integralmente la normativa nazionale ed internazionale in materia lavoro ed in caso di contrasto deve seguire la regolamentazione più stringente.

Sono direttamente richiamate dallo *standard*:

- alcune convenzioni e raccomandazioni ILO (International Labour Organization);
- la Dichiarazione Universale dei Diritti Umani dell'ONU;
- la Convenzione Internazionale sui Diritti dell'Infanzia dell'ONU;
- la Convenzione delle Nazioni Unite per eliminare tutte le forme di discriminazione contro le donne;
- la Convenzione delle Nazioni Unite sull'eliminazione di tutte le forme di discriminazione razziale;
- i Patti internazionali sui Diritti Civili, Politici, Economici, Sociali e Culturali.

La certificazione non ha alcun un impatto “legale” sui rapporti di lavoro ma è utile anche per ottenere un miglioramento del clima aziendale; i lavoratori si sentono tutelati dall'impresa in cui operano e maggiormente coinvolti nel raggiungimento degli obiettivi.

SA8000 e certificazione dei contratti assolvano a funzioni diverse e complementari e pertanto possano convivere con la comune funzione di qualificare sempre più il lavoro “sano” e le imprese “corrette”.

Il corretto funzionamento e l'adeguatezza del sistema di gestione delle risorse umane è responsabilità esclusiva degli amministratori; il Collegio sindacale è chiamato a vigilare su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento per prevenire possibili criticità ed evitare sanzioni di carattere amministrativo e penale.

Gli amministratori e il soggetto delegato alla gestione del personale dovranno porre attenzione a:

- rispetto della parte economica normativa dei contratti collettivi nazionali e, ove applicabili, di quelli di secondo livello;
- retribuzione tabellare;
- ferie e permessi retribuiti;
- mensilità aggiuntive;
- retribuzione per straordinari/supplementari - scatti di anzianità;
- TFR;
- fondi di categoria;
- regolare tenuta del LUL;
- corretto inquadramento previdenziale e assistenziale (INPS, INAIL);
- adempimento nei termini delle dichiarazioni mensili, periodiche e annuali.

Si ricorda che la verifica di questi aspetti è oggetto dell'attività di revisione legale. Diviene quindi importante lo scambio d'informativa in merito con il soggetto preposto a tali verifiche.

Parimenti il Collegio sindacale, nell'obbligatorio scambio periodico d'informativa, acquisirà gli esiti delle verifiche dell'Organismo di vigilanza sul rispetto dei dettami del DPR 445/2000 inerente la non commissione di illeciti in materia di:

Lavoro minorile

- Rispetto dei limiti di età (art. 1 co. 622 della L. 296/2006)
- Rispetto dell'obbligo di sorveglianza sanitaria nei casi stabiliti (art. 8 co. 1 della L. 977/67)

- Rispetto del divieto di adibizione degli adolescenti alle lavorazioni, ai processi e ai lavori indicati nell'Allegato 1 della L. 977/67;
- Rispetto del divieto di lavoro notturno salvo quanto in deroga (art. 15 co. 1 della L. 977/67);
- Rispetto dell'orario di lavoro (art. 18 della L. 977/67).

Tempi di lavoro

- Rispetto della disciplina sui riposi settimanali (art. 9 co. 1 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto della durata massima dell'orario di lavoro (art. 4 co. 2 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto della disciplina sui riposi giornalieri (art. 7 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto dei limiti in materia di lavoro straordinario (art. 5 co. 1 e 3 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto della disciplina sul computo e sui compensi per lavoro straordinario (art. 5 co. 5 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto della disciplina in materia di ferie annuali (art. 10 co. 1 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto del divieto di adibizione delle donne al lavoro (art. 18-bis co. 1 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto dei limiti di lavoro notturno (art. 13 co. 1 del DLgs. 66/2003);
- Rispetto delle disposizioni in materia di valutazione dello stato di salute dei lavoratori notturni (art. 14 co. 1 del DLgs. 66/2003).

Documentazione relativa al rispetto della L. 68/2009 sul collocamento dei disabili

Lavoro nero

- rispetto della disciplina in materia di corretta instaurazione di rapporti di lavoro subordinato.

Salute e sicurezza sul lavoro

- verifica della nomina del medico competente se necessaria;
- assenza di provvedimenti di carattere sanzionatorio - penale in materia di salute e sicurezza sul lavoro.

Corresponsione della retribuzione

- effettiva corresponsione ai lavoratori delle somme indicate nei prospetti paga e corrispondenza alle risultanze contabili.

Regolarità contributiva

- regolare adempimento dell'obbligazione contributive desumibile dal DURC (Documento Unico di Regolarità Contributiva).

Lavoro Parasubordinato / Autonomo

- verifica delle modalità di qualificazione del rapporto di lavoro dipendente o autonomo;
- rispetto della disciplina per le collaborazioni coordinate e continuative come disciplinate dal DLgs. 81/2015.

Rischio Contenzioso

- elenco e descrizione di tutte le controversie e i procedimenti giudiziari, arbitrali o amministrativi pendenti o minacciati da lavoratori dipendenti, collaboratori autonomi/parasubordinati, INPS, INAIL, Direzione Provinciale del Lavoro. Rilevare e quantificare l'impatto che potrebbero avere in termini di costi.

Le sanzioni per violazioni in materia di lavoro e previdenza possono causare gravi conseguenze all'azienda fino al provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale.

A tal proposito, occorre ricordare che il sistema sanzionatorio in materia è stato recentemente modificato dal decreto legislativo delegato 8/2016, in vigore dal 6.2.2016, che attua la L. 28.4.2014 n. 67.

Il decreto legislativo disciplina gli effetti della depenalizzazione dei reati in materia di lavoro e di previdenza sociale trasformati in illeciti amministrativi.

La depenalizzazione si applica a numerose ipotesi di reato in materia di lavoro e previdenza obbligatoria (**omesse ritenute previdenziali**, abusivismo nel mercato del lavoro, violazioni del collocamento obbligatorio dei massaggiatori e fisioterapisti non vedenti, discriminazioni di genere, somministrazione di lavoro abusiva, utilizzazione illecita, appalto e distacco illeciti, dichiarazioni false o atti fraudolenti per ottenere prestazioni previdenziali, illecita mediazione nell'assistenza ai lavoratori).

Sono individuate specifiche misure per quanto attiene alle conseguenze sanzionatorie riguardanti i reati già accertati e oggetto di procedimento penale, oltre a indicare le **modalità applicative** delle nuove sanzioni amministrative.

Diventa necessaria l'esistenza di un sistema idoneo ad assicurare la completezza e correttezza delle procedure che mettano in grado l'organo amministrativo e le vari funzioni aziendali di gestire l'attività di vigilanza sugli adempimenti in materia di lavoro.

Indispensabile, dunque, è lo scambio di informativa fra Collegio sindacale, soggetto preposto alla revisione, organismo di vigilanza, internal audit (ove esistente) e responsabile delle risorse umane, al fine di integrare il giudizio sull'adeguatezza dell'organico e sulla verifica della competenza tecnica delle persone preposte alle funzioni e sull'esistenza di processi di controllo delle funzioni specifiche.

Si richiama in particolare la L. 12/79 che individua i soggetti autorizzati alla gestione delle risorse umane.

LA VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DEGLI ASSETTI AMMINISTRATIVI E CONTABILI

A cura di **Cristina Chiantia** e **Maria Luisa D'Addio** - Commercialiste ODCEC-Torino

1	LA VIGILANZA SULL'ASSETTO DEL SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE	122
	1.1 L'ASSETTO AMMINISTRATIVO E CONTABILE	122
	1.2 LA VIGILANZA SULL'ASSETTO AMMINISTRATIVO - CONTABILE	124
	1.3 RAPPORTI CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE	126

1 LA VIGILANZA SULL'ASSETTO DEL SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

1.1 L'ASSETTO AMMINISTRATIVO E CONTABILE

Il principio di corretta amministrazione rappresenta la cornice generale di legalità nel cui ambito deve essere espletata l'attività dell'impresa. La corretta amministrazione è il paradigma di conduzione dell'attività, di assunzione delle decisioni, di definizione degli assetti, di organizzazione dell'attività, di condivisione delle informazioni.

Il sistema amministrativo e contabile rappresenta una parte del più generale sistema di controllo interno e ha il compito di fornire, con un ragionevole grado di sicurezza, garanzia dell'attendibilità delle informazioni desumibili dal bilancio. Al fine di una corretta comprensione dell'importanza dell'attività di vigilanza sull'adeguatezza di tale assetto, occorre procedere ad un'analisi sistematica e definire il perimetro d'indagine.

Il codice civile prevede separazione tra il controllo contabile e l'attività di vigilanza, fatta salva la fattispecie prevista dall'art. 2409-*bis* co. 3, dove il Collegio sindacale, può esercitare anche il controllo contabile.

Il controllo sulle rappresentazioni, sulla corrispondenza del bilancio alle risultanze contabili, sull'osservanza delle norme per le valutazioni, sulla regolare tenuta della contabilità, sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, sono compiti demandati all'organo preposto alla revisione legale.

La divisione delle funzioni trova fondamento nella differente connotazione dei due organi di controllo a cui sono demandati rispettivamente controllo contabile e attività di vigilanza, e rimarca gli obiettivi diversi che la legge attribuisce ai due soggetti.

Parlando di vigilanza sulla corretta amministrazione la separazione tra attività di controllo e attività di vigilanza¹, introdotta nel nostro ordinamento con la riforma del diritto societario, ha senz'altro contribuito ad una "*valorizzazione del ruolo*" del Collegio sindacale che risulta assegnatario di compiti di "alta vigilanza" o di controllo di "ordine superiore" sulla gestione, sui meccanismi e procedimenti che ne sono alla base e sulle strutture organizzative e valutative delle quali si avvale.

Il controllo della corrispondenza del bilancio con le risultanze contabili, l'osservanza delle norme per le valutazioni, il controllo sulla regolare tenuta della contabilità, la relazione sul bilancio, sono passati per competenza all'organo preposto alla revisione legale. Gli accertamenti periodici della consistenza di cassa, nel controllo contabile, non sono più previsti.

L'attività di revisione ha uno scopo di verifica di conformità nell'accezione del controllo ed è focalizzata su una parte della gestione amministrativo contabile, l'attività del Collegio sindacale è un'attività di vigilanza, di alta vigilanza, che recepisce le risultanze dell'attività di revisione, infatti, il Collegio sindacale nella propria relazione al bilancio recepisce l'esito dell'attività di revisione inserendo tali risultanze nel quadro della propria.

L'accezione di vigilanza sull'assetto amministrativo contabile è strettamente legata alla vigilanza sulla sostenibilità economico finanziaria della gestione; sicché il Collegio sindacale valuta l'adeguatezza

¹ Fatta salva la fattispecie prevista dall'art. 2409-*bis* co. 3, dove il Collegio sindacale, se composto esclusivamente da revisori contabili, può esercitare anche il controllo contabile.

dell'assetto; dal suo concreto funzionamento deve poter desumere informazioni attendibili e circostanziate che gli permettano di valutare gli equilibri presenti ed in prospettiva.

Per quanto riguarda la gestione economico-finanziaria, la vigilanza deve riguardare:

- l'aspetto economico, attinente a costi e ricavi e quindi al processo di formazione del risultato di esercizio;
- l'aspetto patrimoniale, con il controllo sugli investimenti e sui finanziamenti;
- l'aspetto finanziario, dove la vigilanza è volta soprattutto a verificare se i flussi di cassa generati dalla gestione corrente sono e saranno sufficienti per onorare gli impegni assunti.

Sotto quest'ottica, il Collegio sindacale è chiamato a vigilare sulla permanenza dello scopo economico dell'organizzazione e sull'adeguata gestione dei rischi; questi ultimi, devono rientrare nei confini della "normalità" con riferimento alla dimensione dell'impresa e alla tipologia di attività svolta. Il controllo di legalità, di cui primariamente è investito il collegio, richiede una valutazione di coerenza in ordine al correlato andamento costi/ricavi nella prospettiva di verifica di conformità della gestione, rientrante nei canoni della corretta amministrazione. L'adeguata verifica deve avvenire *ex ante* e nel mentre e nuovamente *ex post* durante il processo produttivo, durante il processo di formazione dell'utile, nell'ottica della continuità dell'impresa.

Complementare all'analisi contabile è l'analisi della struttura amministrativa, condotta prendendo in esame:

- l'adeguatezza delle procedure di acquisto, anche con riferimento alla rotazione del magazzino, al peso degli acquisti in valuta, alle scelte *make or buy*;
- le modalità di finanziamento degli investimenti (l'orizzonte temporale del finanziamento deve essere coerente con la vita utile del bene acquistato);
- la dinamica dei costi rispetto all'andamento dei volumi di produzione e di vendita;
- la coerenza fra tempi di incasso e di pagamento;
- lo stato tecnologico dell'impresa in rapporto al settore, l'efficienza in termini di costi e rendimenti, il servizio di manutenzione e programmazione;
- il livello di utilizzo della capacità produttiva, anche con riferimento al peso degli scarti e dei resi (sono fisiologici o patologici?);
- l'andamento generale del mercato, in relazione alla fase del ciclo di vita (la domanda è crescente?), l'elasticità della domanda rispetto al prezzo e le politiche di prezzo dei concorrenti, il grado di difficoltà a differenziarsi, la presenza di reti di assistenza post-vendita e i relativi punti di forza e di debolezza dell'impresa;
- il posizionamento dell'impresa, le caratteristiche dei prodotti offerti per quanto riguarda la gamma, la rispondenza ai bisogni del cliente, la posizione nel ciclo di vita, i canali distributivi, le strutture di vendita, le politiche dei prezzi, l'efficacia del *marketing mix*, la redditività dei prodotti, la concentrazione del fatturato su un numero limitato di clienti, la presenza e certificazione dei prodotti sui mercati esteri.

Si sottolinea la circostanza che il Collegio non deve entrare nell'ambito decisionale, semplicemente deve vigilare sull'esistenza e funzionalità della struttura e sul suo concreto funzionamento.

1.2 LA VIGILANZA SULL'ASSETTO AMMINISTRATIVO - CONTABILE

La norma 3.6 dei principi di comportamento del Collegio sindacale nelle società non quotate definisce il sistema amministrativo-contabile come “*l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa*”.

Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se permette:

- la completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio d'esercizio.

Secondo la norma 3.6 sopra richiamata “*Il corretto funzionamento e l'adeguatezza del sistema amministrativo-contabile è responsabilità esclusiva degli amministratori; il Collegio sindacale è chiamato a vigilare su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.*”

La valutazione di adeguatezza è un giudizio professionale emesso sulla base di un'analisi delle caratteristiche del sistema come desumibili dai flussi informativi acquisiti dal Collegio sindacale”, da porre a confronto con un modello teorico di riferimento identificato come *best practice*, tenuto conto delle dimensioni e delle caratteristiche dell'impresa nella quale il Collegio sindacale si trova a operare.

L'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile deve quindi essere valutata non solo con riferimento alla conformità delle scritture contabili richieste dalla legge in materia di bilancio o dalla legge fiscale², ma anche in relazione ai processi di controllo di gestione che comportano la predisposizione di *budget* economici e finanziari sulla base dei quali si verificherà la rispondenza con i risultati della gestione successiva. Il Collegio sindacale vigilerà sulla capacità funzionale a produrre informazioni tempestive e complete che mettano in grado l'organo amministrativo di assumere decisioni e le vari funzioni aziendali di gestire la società³.

² Oggetto, peraltro, dell'attività di revisione legale.

³ Sentenza 27.5.2013 n. 13081 - Secondo i giudici di legittimità il collegio sindacale è tenuto “*ad 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*”. Tale principio statuito dalla Corte costituisce un ampliamento delle finalità della vigilanza dei sindaci previste dall'art. 2403 c.c., esteso a profili di merito quando le operazioni societarie o contabili sono tanto incongruenti con la realtà aziendale che, ancorché sottoposte ad un mero controllo di legittimità, dovrebbero ad un operatore attento e vigile far presumere il compimento di operazioni irregolari e pericolose per il patrimonio sociale. In un altro passaggio della sentenza si fa poi riferimento all’*“omessa verifica di operazioni infragruppo (omissis)”* che emergeva già dalla incongruenza intrinseca della documentazione contabile. Anche a questo proposito la Corte, a fronte delle censure mosse alla sentenza di secondo grado che ne chiedeva la cassazione, ha, quindi, ribadito che il Collegio sindacale è ritenuto responsabile allorché “*la documentazione contabile è viziata da incongruenza*”. È possibile desumere dalla motivazione della sentenza che di fronte a evidenze di operazioni societarie o di riscontri sulla documentazione contabile che appaiono prima *facie* (anche senza entrare nel meticoloso controllo del merito) affette da contraddizioni, assurdità, illogicità o, antieconomicità, il Collegio ha l'obbligo di vigilare e in caso contrario è ritenuto responsabile in merito alla sua mancata vigilanza. I vari punti della motivazione della sentenza oggetto di impugnazione innanzi alla Corte di Cassazione che ha confermato il suo orientamento in merito alla sussistenza delle ipotesi tipiche di responsabilità del collegio sindacale nel caso in cui la società sia fallita e gli amministratori si siano resi colpevoli di reati quali la falsa fatturazione e truffa, proseguendo l'attività imprenditoriale pur in presenza della “morte” della società e così prolungandone l'agonia e i danni per i creditori e il mercato. La Corte ha rimarcato come l'attività del collegio debba essere ancora più diligente in una situazione di sospetto di irregolarità gestionali e in cui ricorrano segnali di pericolo circa situazioni critiche dal punto di vista economico e finanziario. Inoltre il collegio sindacale avrebbe dovuto effettuare un controllo sulla regolare contabilità e sulla corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili. Sotto questo profilo la gravità dell'omissione era determinata dal fatto che la società fallita aveva beneficiato di un ingente contributo statale. Dall'altro lato l'esame della contabilità avrebbe consentito ai sindaci di rilevare, tra le altre cose, fatture cui non corrispondevano né bolle di accompagnamento, né pagamenti e fatture intrinsecamente inattendibili.

Il Collegio sindacale effettuerà, anche a campione, analisi di conformità al fine di controllare il concreto funzionamento dell'assetto amministrativo-contabile.

Laddove l'analisi dovesse evidenziare rischi inerenti al sistema amministrativo-contabile, il Collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'attuazione delle opportune azioni, la cui realizzazione va monitorata nel corso dell'incarico, al fine di verificarne l'efficacia. Nel caso in cui essa non sia ritenuta sufficiente il collegio adotta le azioni previste dalla legge per rimuovere eventuali violazioni.

Il Collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

“L'attività e le operazioni aziendali sono rappresentate da fatti di gestione e l'esistenza di un adeguato sistema amministrativo-contabile comporta la ragionevole garanzia della completa e attendibile rilevazione contabile di tali fatti. L'attività di vigilanza del Collegio sindacale è dunque volta a verificare l'esistenza di un sistema idoneo ad assicurare la completezza e correttezza dei dati economico-finanziari”.

Il Collegio sindacale all'inizio del mandato dovrà valutare il sistema del controllo interno e dell'assetto amministrativo contabile mediante:

- i riferimenti e la documentazione da cui gli amministratori traggono la loro valutazione di adeguatezza;
- colloqui con gli Amministratori e con le funzioni aziendali che sono preposte a garantire e a mantenere tale adeguatezza;
- il confronto con la funzione incaricata del controllo contabile, che a sua volta rileva e valuta il sistema amministrativo contabile, per quanto di sua competenza;
- l'autonoma valutazione del sistema, individuando gli eventuali punti di debolezza e segnalandoli agli Amministratori per gli opportuni interventi migliorativi;
- il costante confronto con l'organo che svolge la funzione di controllo contabile, se diverso dal Collegio sindacale;
- l'accertamento dello svolgimento del monitoraggio del sistema da parte delle funzioni interne aziendali volto a il concreto funzionamento.

Nel corso del mandato il Collegio sindacale esercita l'attività in discorso, pianificando momenti periodici di intervento per accertare:

- che i punti di debolezza segnalati siano stati superati;
- che siano intervenute modifiche significative ai sistemi rilevati, che comportino un aggiornamento della valutazione effettuata all'inizio del mandato;
- che le funzioni di monitoraggio abbiano correttamente operato e se siano emersi ulteriori punti di debolezza;
- che i controlli di conformità eseguiti dalla funzione di controllo contabile abbiano messo in evidenza ulteriori punti di debolezza.

“Operativamente si tratta di associare i fatti economici maggiormente rilevanti secondo la loro rischiosità complessiva con i processi gestionali che li alimentano, rilevandone le responsabilità gestionali, le direttive, le procedure e le prassi operative di governo delle attività, nonché gli strumenti (anche informatici) di gestione dei rischi di errore a esse associati”.

Nella tabella di seguito riportata una esemplificazione di pianificazione dell'attività di vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile.

Date	Contenuti dell'attività di vigilanza	Persone invitate	Documentazione richiesta e/o esaminata
	<p>Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile (<i>Norma di comportamento del Collegio sindacale 3.6</i>)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Acquisizione dall'organo amministrativo e dalle funzioni aziendali preposte di informazioni e verifica in merito a adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione • Esame dei documenti aziendali. • Riunioni con il soggetto incaricato della revisione legale dei conti, con osservazioni relative alle informazioni rilevanti ricevute. • Riunione con il preposto al sistema di controllo interno, con osservazioni relative alle informazioni rilevanti ricevute. • Effettuazione di test e procedure di controllo sul funzionamento dell'assetto amministrativo e contabile. 		

1.3 RAPPORTI CON IL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

“È utile evidenziare, infine, che il soggetto incaricato della revisione legale, offre un importante riferimento esterno e indipendente, con particolare riguardo agli aspetti di attendibilità del sistema amministrativo-contabile.

Al fine di vigilare sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile è, quindi, opportuna una periodica attività di scambio di dati e di informazioni tra il Collegio sindacale e il soggetto incaricato della revisione legale”.

I rapporti del Collegio sindacale con il revisore legale o con la società di revisione legale sono diretti e autonomi. In particolare, nell'espletamento della propria attività di vigilanza, il collegio è chiamato, da un lato, ad attuare un reciproco scambio di dati e informazioni rilevanti (art. 2409-*septies* c.c.), dall'altro, a partecipare alla nomina e revoca del soggetto incaricato della revisione legale (art. 13 del DLgs. 39/2010).

Lo scambio di informazioni fra Collegio sindacale e responsabile del controllo contabile avrà sicuramente per oggetto anche il giudizio sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile, che si baserà sulla verifica della competenza tecnica delle persone preposte alle funzioni e dell'esistenza di processi di controllo delle funzioni specifiche.

La Norma 5.3 del CNDCEC recita: *“Il Collegio sindacale scambia periodicamente dati e informazioni con il revisore legale o con la società di revisione legale, ove presente, per l'espletamento dei rispettivi compiti.*

La differente natura e funzione dei soggetti interessati fa sì che le informazioni che essi possiedono sono diverse. Pertanto le informazioni che il Collegio sindacale scambia con il soggetto incaricato della revisione legale devono intendersi limitate a quelle necessarie a quest'ultimo per svolgere la propria funzione”.

A proposito della frequenza dei contatti, sempre la Norma 5.3: *“Salvo casi specifici che richiedano maggiore frequenza, è opportuno che il Collegio sindacale incontri il soggetto incaricato o responsabile della revisione legale almeno una volta nel corso dell'esercizio e acquisisca informazioni da quest'ultimo in occasione delle fasi di avvio delle attività e di quelle conclusive di verifica del bilancio”.*

Ogni incontro dovrebbe essere oggetto di verbalizzazione, nella quale vengono sintetizzati i principali aspetti emersi dallo scambio di informazioni.

“In particolare, nel verbale devono evidenziarsi:

- *i dati e le informazioni ricevuti dal soggetto incaricato della revisione legale;*
- *i dati e le informazioni comunicati al soggetto incaricato della revisione legale;*
- *l'inesistenza di dati e informazioni specificatamente richiesti al soggetto incaricato della revisione legale, cui non sia seguita la dovuta comunicazione;*
- *la mancata comunicazione di dati o informazione richiesti da parte del soggetto incaricato della revisione legale”.*

Sono oggetto di scambio nei limiti più sopra richiamati:

- i dati e le informazioni ritenuti rilevanti, opportuni o utili per lo svolgimento dell'attività di vigilanza con particolare attenzione, in relazione al tipo di controllo effettuato dal soggetto incaricato della revisione legale, a tutti quegli elementi di natura contabile che possano costituire indizi di un comportamento illegittimo o comunque anomalo da parte della società;
- i dati e le informazioni rilevanti in ordine:
 - all'osservanza della legge e dello statuto;
 - alla struttura organizzativa e al sistema di controllo interno;
 - alla continuità aziendale;
 - al funzionamento del sistema amministrativo-contabile;
 - alle comunicazioni e le richieste, scritte e verbali, del soggetto incaricato della revisione legale agli amministratori e ai dirigenti;
 - all'esistenza di fatti censurabili rilevati dal soggetto incaricato della revisione legale.

Aspetti di particolare criticità si verificano quando la società cambia sistema informativo oppure trasferisce in un paese estero la funzione contabile e alcune funzioni amministrative.

Eventuali criticità, quali ad esempio ritardi negli adempimenti fiscali e conseguenti sanzioni, riduzione delle consegne con conseguente diminuzione dei ricavi e carenza nel controllo di gestione e

programmazione dell'attività potrebbero compromettere l'operatività aziendale corrente. Nel secondo caso, ai precedenti fattori di rischio, si aggiunge la non diretta conoscenza della normativa italiana. Sarà quindi ancora più importante la verifica della programmazione degli interventi per ridurre al minimo tempi, disagi e rischi di mancanza connessi all'imprecisione dei dati prodotti. In occasione delle fasi conclusive di verifica del bilancio, il Collegio sindacale richiede al soggetto incaricato della revisione legale:

- la comunicazione del piano di revisione applicato e delle procedure svolte;
- le notizie in ordine a problematiche relative al bilancio e alla relazione sulla gestione;
- il contenuto delle relazioni che intende emettere.

Il Collegio sindacale richiede copia della relazione o copia delle eventuali lettere di commento alla direzione emesse dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Pur in assenza di una espressa previsione normativa al riguardo, deve ritenersi che la relazione del soggetto incaricato della revisione legale sul bilancio d'esercizio debba precedere quella del Collegio sindacale il quale, anche sulla base di questa, può esprimere il suo fondato giudizio in merito.

L'ATTIVITÀ IN CASO DI SINDACO UNICO

A cura di **Patrizia Marchetti** e **Anna Zunino** - Commercialiste ODCEC-Torino

1	LA DISCIPLINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO NELLE SRL	130
	1.1 NORMATIVA	130
	1.2 AUTONOMIA STATUTARIA	131
	1.3 CONTROLLI OBBLIGATORI	133
	1.4 FUNGIBILITÀ TRA ORGANO DI CONTROLLO E REVISORE	134
	1.5 DISCIPLINA APPLICABILE AL SINDACO UNICO	135
2	LA NOMINA ED IL FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO DI CONTROLLO MONOCRATICO	135
	2.1 NOMINA DA PARTE DELL'ASSEMBLEA	135
	2.2 NOMINA DA PARTE DEL TRIBUNALE	136
	2.3 REQUISITI PER LA NOMINA	136
	2.4 ACCETTAZIONE DELL'INCARICO	136
	2.5 COMPENSO	137
	2.6 SINDACO SUPPLENTE	137
	2.7 FUNZIONAMENTO	138
	2.8 CESSAZIONE	139
3	POTERI DOVERI E RESPONSABILITÀ DEL SINDACO UNICO	140
	3.1 DENUNZIA EX ART. 2409 C.C.	141

1 LA DISCIPLINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO NELLE SRL

La disamina delle attività di vigilanza e/o di revisione che competono ad un organo di controllo monocratico, non può prescindere da una preliminare attenta osservazione delle norme che ne regolano il funzionamento.

La disciplina della struttura e della natura dei controlli nelle società a responsabilità limitata, ampiamente riformata con il DLgs. 6/2003¹, ha subito diverse riscritture tra il 2010 e il 2014²:

- sia quanto alla **composizione** (organo di controllo e/o revisore);
- sia quanto alle **competenze** (controllo di legalità e/o revisione legale dei conti).

1.1 NORMATIVA

Il testo novellato dell'art. 2477 c.c. risulta attualmente così formulato.

“Art. 2477 c.c. - *Sindaco e revisione legale dei conti*³

1. **L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo;**
2. [...]⁴;
3. **La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:**
 - a) è tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**;
 - b) **controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti**;
 - c) **per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435-bis.**
4. **L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati;**
5. **Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul Collegio sindacale previste per le società per azioni;**
6. **L'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al terzo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore. Se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato”.**

IL MODELLO LEGALE

Il co. 1 dell'art. 2477 c.c. stabilisce in modo inequivocabile che il modello legale adottabile dalle srl sia **l'organo di controllo monocratico**.

¹ DLgs. 17.1.2003 n. 6 (riforma del diritto societario).

² DLgs. 27.1.2010 n. 39 art. 37 co. 26, L. 12.11.2011 n. 183, art. 14 co. 3 (legge di stabilità per il 2012), DL 9.2.2012 n. 5 art. 35 co. 2, conv. L. 4.4.2012 n. 35 e DL 24.6.2014 n. 91 art. 28 co. 8, conv. L. 18.8.2014 n. 116.

³ In vigore dal 25.6.2014, estratto dal *Sistema Integrato Eutekne*, Codici.

⁴ Comma soppresso dall'art. 20 co. 8 del DL 24.6.2014 n. 91, convertito, con modificazioni, dalla L. 116/2014. Testo precedente: “La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni”.

SINDACO UNICO O REVISORE

L'articolo del codice civile in commento prosegue nel disciplinare la nomina dell'**organo di controllo o del revisore** sia in via facoltativa che nelle fattispecie obbligatorie.

Dal co. 5 si evince che **all'organo di controllo**, anche **monocratico**, si applicano le disposizioni del **Collegio sindacale** previste per le società per azioni; da ciò si desume che:

- quando il legislatore si riferisce all'"organo di controllo", intende il sindaco unico o il Collegio sindacale⁵;
- conseguentemente quando il legislatore si riferisce al "revisore" intende il revisore legale, persona fisica o giuridica, rispetto al quale si applicano le disposizioni del DLgs. 39/2010.

Il **dato letterale** della norma prevede l'**alternatività** della **nomina dell'organo di controllo o del revisore** anche in caso di obbligatorietà *ex lege*, pur rimanendo imprescindibile, al verificarsi delle ipotesi obbligatorie previste dal co. 3, l'attribuzione al soggetto nominato della **funzione di revisione** legale dei conti.

La facoltà di nominare esclusivamente un **revisore**, persona fisica o giuridica, al quale attribuire la (sola) revisione legale dei conti, è legittima e trova una sua giustificazione nelle srl (di minori dimensioni) dalla presenza **del controllo individuale del socio** *ex art. 2476 co. 2 c.c.*, ma sembra essere una scelta poco condivisa dalla dottrina⁶:

- nelle ipotesi di controllo obbligatorio *ex art. 2477 co. 3 lett. c) c.c.* (imprese di grandi dimensioni);
- nelle srl di interesse pubblico di cui all'art. 16 del DLgs. 39/2010⁷,

in quanto è reputata necessaria, **nell'interesse dei terzi**, la compresenza anche dell'organo di controllo con funzioni di vigilanza.

ORGANO DI CONTROLLO MONOCRATICO NELLE SPA

La legge di stabilità per il 2012⁸ aveva previsto la possibilità di **nominare il sindaco unico nelle spa** con ricavi o patrimonio netto inferiore al milione di euro; tale disposizione è stata successivamente **abrogata** dalla L. 35/2012 che ha convertito con modifiche il DL 5/2012. Alla società per azioni è pertanto attualmente *preclusa* la nomina di un organo di controllo in composizione monocratica.

1.2 AUTONOMIA STATUTARIA

Le modifiche legislative intervenute hanno rafforzato l'autonomia decisionale dei soci della srl, i quali hanno la facoltà di indicare nello statuto:

- quanto alla **nomina** dell'organo di controllo o del revisore,
 - di **non dotarsi né dell'organo di controllo né del revisore**, salvo gli obblighi previsti *ex lege*⁹;

⁵ Abriani N., De Angelis L. "Il sindaco unico nelle società a responsabilità limitata", *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 2, 2013.

⁶ Cfr. Meoli M. "Il Collegio sindacale e il sindaco unico nelle srl", in AA.VV. "Collegio sindacale e sindaco unico", *Quaderni Eutekne*, 118, Eutekne, Torino, 2014, § 4.2 - 4.3.

⁷ Massima Comitato Notarile Triveneto, 9, 2012, n. I.D.13.

⁸ La L. 183/2011, art. 14, aveva aggiunto il co. 3 all'art. 2397 c.c. con effetto dall'1.1.2012; il co. 3 è stato successivamente abrogato dalla L. 4.4.2012 art. 35. Il co. 3 era così formulato: "Per le società aventi ricavi o patrimonio netto inferiori a 1 milione di euro lo statuto può prevedere che l'organo di controllo sia composto da un sindaco unico, scelto tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro".

⁹ Art. 2477 co. 3 c.c.

- di prevedere in via **facoltativa la nomina** dell'organo di controllo o del revisore;
- di **avvalersi** dell'organo di controllo e/o del revisore **in maniera vincolante**;
- quanto alla **struttura** dei controlli,
- di **non fornire alcuna precisazione** in merito alla **composizione** (organo di controllo o revisore, monocratico o collegiale);
- di **rinvviare alle disposizioni di legge** vigenti;
- di **disciplinare in modo più o meno articolato** le diverse possibili composizioni optando per:
 - il sindaco unico;
 - il Collegio sindacale;
 - il revisore legale;
 - la società di revisione;
 - il sindaco unico e il revisore;
 - il sindaco unico e la società di revisione;
 - il Collegio sindacale e la società di revisione (nelle società di maggiori dimensioni);
 eventualmente prevedendo anche più soluzioni alternative tra loro ed assegnando ai soci ampia libertà di scelta, tra i modelli indicati in statuto, in sede di conferimento dell'incarico di triennio in triennio;
- quanto **alle competenze** (funzioni di vigilanza¹⁰ e di revisione¹¹):
 - di mantenere **separate** le funzioni;
 - di **cumulare** in un unico organo, ove possibile, entrambe le funzioni¹².

Tutti i modelli alternativi di controllo che possono scaturire dall'ampia autonomia organizzativa dei soci, possono generare dei dubbi interpretativi ed applicativi, alcuni dei quali sono stati oggetto di chiarimento da parte di autorevole dottrina¹³:

- se lo statuto non disciplina l'assetto dei controlli o si limita ad un rinvio alle disposizioni di legge, l'assemblea deve nominare un solo **organo** in versione **monocratica**:
 - o un sindaco unico;
 - o un revisore legale;
- nel caso in cui sia prevista la nomina dell'**organo di controllo**, ma nulla venga detto in ordine alla composizione, deve essere nominato **un sindaco unico**;
- il **sindaco unico** può essere incaricato sia dell'attività di vigilanza che dell'attività di revisione legale dei conti, se iscritto nel registro dei revisori legali, purché il doppio incarico sia previsto dallo statuto;
- il **revisore legale** può svolgere solo l'attività di revisione¹⁴;
- il **Collegio sindacale**, come organo pluripersonale, può essere nominato solo se previsto da apposita clausola statutaria.

¹⁰ Di cui all'art. 2403 c.c.

¹¹ Di cui all'art. 2409-bis c.c. e del DLgs. 39/2010.

¹² Al sindaco unico o al Collegio sindacale lo statuto può attribuire oltre alla funzione di vigilanza anche la funzione di revisione legale dei conti (cfr. massima Consiglio Notarile di Milano 3.4.2012 n. 124 in ordine alla ammissibilità di investire il revisore anche della funzione di vigilanza ex art. 2403 c.c.).

¹³ Linee Guida per il sindaco unico, CNDCEC dicembre 2015, p. 7.

¹⁴ In senso contrario massima Consiglio Notarile di Milano 3.4.2012 n. 124.

DISPOSIZIONI STATUTARIE

La concreta ed automatica applicazione delle novellate disposizioni trova un limite nelle **previsioni statutarie preesistenti** al 10.2.2012¹⁵. Le clausole statutarie dovranno essere esaminate caso per caso per valutare se il vigente regime legale debba intendersi derogato.

Laddove lo statuto nulla disponga in merito ai controlli ovvero ci sia un mero rinvio alle disposizioni di legge vigenti, si ritiene che il nuovo dettato normativo possa trovare immediata applicazione e si possa nominare un sindaco unico, salvo provvedere ad integrare lo statuto per poter usufruire delle diversificate e alternative soluzioni che sono previste nell'ambito dell'autonomia statutaria.

Nel caso invece lo statuto prevedesse espressamente la nomina del "Collegio sindacale", quale organo collegiale, la possibilità di nominare un sindaco unico non sarebbe immediatamente attuabile senza intervenire sulla clausola e definire una diversa struttura dei controlli.

Le clausole statutarie che attribuiscono a tutela delle minoranze, o di determinati soci, la nomina di uno o più sindaci, comportano l'inapplicabilità della nuova disciplina.

La modifica statutaria dovrebbe essere necessaria anche nel caso in cui i soci intendano nominare "esclusivamente" un revisore esterno.

1.3 CONTROLLI OBBLIGATORI

Le modifiche legislative sono intervenute anche sui presupposti che rendono "obbligatoria" la nomina dell'organo di controllo.

1.3.1 OBBLIGATORIETÀ CONNESSA ALL'ENTITÀ DEL CAPITALE SOCIALE

L'art. 20 co. 8 del DL 24.6.2014 n. 91, convertito, con modificazioni, dalla L. 11.8.2014 n. 116 **ha soppresso il co. 2** dell'art. 2477 c.c. **eliminando l'obbligatorietà dell'organo controllo legata all'entità del capitale sociale.**

In seguito alla **soppressione del co. 2**, risulta **determinante la disposizione statutaria**¹⁶. Qualora lo statuto dovesse prevedere espressamente la nomina dell'organo di controllo se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni¹⁷, e la società fosse dotata di un capitale sociale uguale o superiore a 50.000,00 euro, l'organo di controllo continuerebbe ad essere obbligatorio, sino a diversa previsione.

1.3.2 OBBLIGATORIETÀ EX LEGE

L'autonomia organizzativa dei soci trova un **limite** nei casi di controllo obbligatorio di cui all'art. 2477 co. 3 c.c. e nell'art. 16 co. 2 del DLgs. 39/2010.

ART. 2477 CO. 3, 4 E 5 C.C.

I presupposti del **codice civile** che rendono imprescindibile **la nomina di un organo di controllo** (sindaco unico/Collegio sindacale) **o di un revisore** (revisore legale/società di revisione), al quale affidare **la funzione di revisione legale dei conti**, rispettivamente in via **alternativa od esclusiva**, ricorrono allorquando la srl:

¹⁵ Entrata in vigore dell'art. 35 co. 2 del DL 9.2.20012 n. 5.

¹⁶ In particolare per le società iscritte nel registro imprese alla data di entrata in vigore della disposizione novellata, *i.e.* 25.6.2014.

¹⁷ Cfr. massima Consiglio Notarile di Roma, resa pubblica il 23.7.2014.

- sia tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**¹⁸;
- **controlli** una società obbligata alla **revisione legale dei conti**;
- **abbia superato**, per due esercizi consecutivi, almeno **due dei limiti** previsti dal co. 1 dell'art. 2435-*bis* c.c. per la redazione del bilancio in forma abbreviata.

L'obbligo **cessa** se per due esercizi consecutivi i limiti di cui alla lett. c) non vengono superati¹⁹.

Il **termine** ultimo previsto per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore, è di 30 giorni decorrenti dalla data di approvazione del bilancio in cui vengono superati i limiti di cui ai **precedenti punti a) e c)**. Nulla osta ad anticipare la nomina in sede di approvazione del bilancio suddetto, se i soci concordano sul soggetto cui conferire l'incarico.

Il termine per adempiere di cui al **precedente punto b)** è di 30 giorni dal verificarsi della condizione di controllo, *ex art.* 2359 c.c.

La **nomina giudiziale** dell'organo di controllo è prevista in caso di inerzia dell'assemblea, su richiesta di qualunque soggetto legittimato a farne richiesta.

ENTI DI INTERESSE PUBBLICO DI CUI ALL'ART. 16 CO. 2 DEL DLGS. 39/2010

La srl qualificata ente di interesse pubblico o che sia controllata, controllante o sottoposta a comune controllo di un ente di interesse pubblico, è **obbligata alla nomina del revisore**, persona fisica o società di revisione, in quanto la funzione di revisione legale è preclusa *ex lege* al sindaco unico, o al Collegio sindacale.

Ricorrendo tali circostanze l'autonomia dei soci è vincolata.

In tali società la nomina anche **di un organo di controllo** (monocratico o collegiale) al quale affidare il controllo di legittimità (funzione di vigilanza), può essere opportuna nell'interesse dei terzi.

1.4 FUNGIBILITÀ TRA ORGANO DI CONTROLLO E REVISORE

L'opzione tra organo di controllo e revisore, tanto se in assolvimento di un obbligo quanto di una facoltà, richiede un'attenta valutazione in termini di presupposti, conseguenze e legittimità.

In via esemplificativa si ricorda che:

- il **sindaco unico** incaricato della sola attività di vigilanza, non deve essere necessariamente scelto tra gli iscritti nel registro dei revisori legali, ma tale iscrizione è indispensabile per l'attribuzione allo stesso della funzione di revisione legale²⁰;
- il **sindaco unico** può essere incaricato sia del controllo di legittimità che della revisione legale dei conti, purché il **doppio incarico sia previsto dallo statuto**;
- l'**organo di controllo collegiale** deve necessariamente essere composto, *ex art.* 2397 c.c., da tre o cinque membri effettivi oltre a due supplenti, di cui almeno un membro effettivo ed un membro supplente iscritti nel registro dei revisori legali;
- l'**opzione per il revisore unico** determina lo svolgimento da parte del soggetto esterno della sola attività di revisione dei conti²¹;

¹⁸ Cfr. DLgs. 127/2001 art. 27 co. 1. In dottrina è controverso che nella srl consolidante l'organo di controllo possa svolgere "anche" la revisione legale dei conti. Cfr. Meoli M. "Il Collegio sindacale e il sindaco unico nelle srl", in AA.VV. "Collegio sindacale e sindaco unico", *Quaderni Eutekne*, 118, Eutekne, Torino, 2014, § 3.3. Massima Comitato Notarile Triveneto settembre 2012 n. I.D.3.

¹⁹ V. *infra* la trattazione della cessazione del sindaco unico.

²⁰ Nota interpretativa CNDCEC, 4, 2012.

- in regime di **controlli obbligatori** i soci devono conferire l'attività di revisione legale dei conti all'organo di controllo (salvo i casi in cui sia precluso *ex lege*) ovvero nominare il revisore;
- in dottrina è controverso che nella srl **consolidante** l'organo di controllo possa svolgere “anche” la revisione legale dei conti²²;
- le srl che rientrino tra gli enti di interesse pubblico devono attribuire la funzione di revisione legale dei conti esclusivamente ad un **revisore** esterno (persona fisica o giuridica).

1.5 DISCIPLINA APPLICABILE AL SINDACO UNICO

Il co. 5 dell'art. 2477 c.c. prevede che **all'organo di controllo monocratico**, si applichino le **disposizioni previste per le società per azioni**:

- artt. 2397 - 2409 c.c.;
- le altre norme dell'ordinamento che affidano poteri, doveri e responsabilità al Collegio sindacale, interpretate, ove necessita, in ottica di organo monocratico²³.

Nei confronti del sindaco unico²⁴ trovano inoltre applicazione, ove compatibili con la sua natura monocratica, 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 CNDCEC, nonché i principi di revisione internazionali “ISA Italia”²⁵, ed i principi di revisione “SA Italia” 250B, 720B, ISQC (Italia) 1.

Al sindaco unico competono pertanto i medesimi poteri, doveri e responsabilità dei sindaci delle spa, e deve possedere i medesimi requisiti professionali richiesti per la nomina.

2 LA NOMINA ED IL FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO DI CONTROLLO MONOCRATICO

2.1 NOMINA DA PARTE DELL'ASSEMBLEA

Nel caso di **obbligo di nomina** dell'organo di controllo o del revisore, **l'assemblea deve provvedere entro 30 giorni** (art. 2477 co. 6 c.c.).

Con riferimento all'obbligo di nomina ai sensi dell'art 2477 co. 3 **sub a)** e **sub c)** c.c., i 30 giorni decorrono dall'assemblea di approvazione del bilancio da cui emerge l'imposizione di redigere il bilancio consolidato o il bilancio in forma ordinaria e non più abbreviata.

Normalmente è l'assemblea stessa che approva tali bilanci che provvede alla nomina dell'organo di controllo o del revisore, ma il legislatore ha concesso un lasso di tempo maggiore che deve intendersi come termine ultimo entro il quale l'assemblea deve conferire l'incarico di controllo.

Qualora invece la società rientri nel caso di nomina obbligatoria *ex art. 2477 co. 3 sub b)* c.c., i 30 giorni decorrono dal verificarsi della condizione di controllo *ex art. 2359 c.c.* di una società obbligata alla revisione legale dei conti.

²¹ *Contra* massima Consiglio Notarile di Milano 3.4.2012 n. 124.

²² Cfr. Meoli M. “Il Collegio sindacale e il sindaco unico nelle srl”, in AA.VV. “Collegio sindacale e sindaco unico”, *Quaderni Eutekne*, 118, Eutekne, Torino, 2014, § 3.3. Massima Comitato Notarile Triveneto settembre 2012 n. I.D.3.

²³ Si rinvia alle trattazioni dei capitoli precedenti.

²⁴ Linee Guida per il sindaco unico emanate dal CNDCEC, *cit.*

²⁵ Cfr. “L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di minori dimensioni”, 12, 2015, CNDCEC.

In caso di **nomina facoltativa** prevista nell'atto costitutivo, l'assemblea può procedere in qualunque momento alla nomina dell'organo di controllo, così come disciplinato dalla **previsione statutaria**.

2.2 NOMINA DA PARTE DEL TRIBUNALE

L'art. 2477 co. 6 c.c., stabilisce che nel caso in cui l'assemblea non provveda alla nomina, **qualsiasi soggetto interessato** può richiedere al tribunale di provvedere in tal senso.

Si ritiene che debba esserci un'espressa richiesta da parte di un soggetto legittimato e che **l'autorità giudiziaria non possa intervenire d'ufficio**²⁶.

I soggetti interessati a richiedere l'intervento del tribunale sono, a titolo esemplificativo, ciascun socio, amministratore e creditore della società.

2.3 REQUISITI PER LA NOMINA

Il sindaco unico deve possedere i **requisiti di professionalità e indipendenza** previsti dalla legge e dallo statuto.

Qualora al sindaco unico venga affidata **anche la funzione di revisore legale dei conti**, deve essere iscritto nell'**apposito registro**.

Qualora invece venga assegnata **esclusivamente la funzione di vigilanza**, il sindaco unico deve essere iscritto in **uno dei seguenti albi**:

- nella sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili;
- nell'Albo degli Avvocati;
- nell'Albo dei Consulenti del Lavoro;

oppure deve essere un **professore universitario** di ruolo in materie economiche o giuridiche²⁷.

2.3.1 CAUSE DI INELEGGIBILITÀ, INCOMPATIBILITÀ, INDIPENDENZA

Si applicano al sindaco unico le cause di ineleggibilità e decadenza previste dall'art. 2399 c.c. per i sindaci delle società per azioni, a cui si rimanda.

Il candidato sindaco unico, prima di accettare l'incarico, deve verificare l'insussistenza di relazioni e interessi che ne compromettano l'indipendenza. Tale verifica deve essere svolta anche nel corso del mandato e, nel caso in cui da tale verifica emerga il venir meno del requisito di indipendenza, il sindaco unico deve rinunciare all'incarico.

2.4 ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

Ai fini dell'accettazione dell'incarico il candidato Sindaco deve verificare la sussistenza dei **requisiti professionalità e indipendenza** di cui sopra, nonché di disporre di **adeguate competenze e risorse** per poter svolgere adeguatamente l'incarico.

Inoltre il sindaco, ai fini dell'accettazione della carica, deve valutare di avere a disposizione il **tempo necessario** per svolgere diligentemente l'incarico²⁸.

²⁶ Cfr. Linee Guida per il sindaco unico emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel mese di dicembre 2015.

²⁷ Art. 2397 co. 2 c.c.

²⁸ Cfr. Norma di comportamento del Collegio sindacale, 9, 2015, § 1.3.

Il candidato Sindaco deve inoltre verificare l'**insussistenza di cause di ineleggibilità, decadenza e incompatibilità** e che la nomina sia conforme alle disposizioni di legge e dello statuto.

Nel caso in cui venga assegnata al sindaco unico anche la funzione di revisione legale dei conti, il candidato Sindaco deve accettare di assumere anche tale incarico per il quale deve essere previsto uno specifico compenso.

È buona norma che il candidato Sindaco effettui alcune verifiche relative alla solidità della società per la quale viene proposto l'incarico. Potrà pertanto richiedere di prendere visione di documenti quali i bilanci degli ultimi esercizi, nonché i verbali del precedente Sindaco onde poter **valutare eventuali rischi o criticità**.

Prima dell'accettazione dell'incarico il candidato Sindaco deve **informare l'assemblea relativamente agli incarichi di amministrazione** (fra cui anche gli incarichi in società personali e le funzioni di liquidatore) e **di controllo ricoperti in altre società**²⁹ al fine di fornire all'assemblea un'adeguata conoscenza del candidato Sindaco onde poter addivenire correttamente alla decisione di nomina³⁰.

La **dichiarazione di trasparenza** deve avere forma scritta e deve essere inviata prima dell'assemblea che provvede alla nomina.

2.5 COMPENSO

Prima dell'accettazione dell'incarico è opportuno che il candidato Sindaco valuti la **congruità del compenso** proposto che **deve remunerare la professionalità, l'esperienza e l'impegno richiesto** per svolgere adeguatamente l'incarico.

Qualora l'assemblea assegni al sindaco unico **anche la funzione di revisione legale dei conti**, deve stabilire **due distinti compensi**.

In tale caso il sindaco unico dovrà predisporre la **lettera di incarico** nella quale dovrà indicare il numero di ore stimato per la revisione, e il relativo compenso. Il corrispettivo della revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori³¹. In mancanza di una specifica disposizione di legge, si ritiene che, nel caso di sindaco unico a cui viene conferito anche l'incarico di revisione, non dovrà essere predisposta dall'organo di controllo (sindaco unico) la proposta motivata di conferimento dell'incarico di revisione in quanto tale documento deve essere predisposto dall'organo di controllo solo nel caso in cui l'assemblea conferisca l'incarico ad un revisore esterno³².

L'Assemblea, in sede di nomina, può altresì prevedere un **adeguamento del compenso** in caso di significativa modifica del perimetro aziendale e della complessità della società, nonché delle attività previste dalla legge, dallo statuto o dalle autorità di vigilanza³³.

2.6 SINDACO SUPPLENTE

La legge non prevede espressamente la nomina di un sindaco supplente del sindaco unico, tuttavia **l'atto costitutivo può legittimamente prevedere tale figura** per rendere più semplice e immediata la

²⁹ Art. 2400 co. 4 c.c.

³⁰ Cfr. Norma di comportamento del Collegio sindacale, 9, 2015, n. 1.2.

³¹ Cfr. Linee Guida per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, 2, 2012, n. R. 60.

³² Cfr. Linee Guida per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, 2, 2012, n. R. 60.

³³ Cfr. Norma di comportamento del Collegio sindacale, 9, 2015, n. 1.5.

sostituzione del sindaco unico che dovesse cessare dall'incarico prima della scadenza. In tal modo viene altresì garantita la continuità dello svolgimento della funzione di vigilanza.

2.7 FUNZIONAMENTO

Nello svolgimento del proprio incarico il sindaco unico applica le disposizioni previste sul Collegio sindacale delle Società per Azioni, a cui si rimanda.

Anch'esso può avvalersi, sotto la propria responsabilità, di **dipendenti e ausiliari** in possesso dei medesimi requisiti di indipendenza richiesti per il Sindaco.

Il sindaco unico deve redigere un **“Libro dei verbali e delle determine dell'organo di controllo”** che potrà essere conservato presso la sede della società o in altro luogo. In tal caso il sindaco unico dovrà rilasciare una dichiarazione scritta dalla quale risulti il luogo di conservazione del Libro.

Dal momento che siamo di fronte a un organo monocratico, non si applicano le disposizioni *ex art.* 2404 c.c. relative alle riunioni periodiche e ai *quorum* costitutivi e deliberativi, tuttavia occorre che il sindaco unico rediga, almeno ogni 90 giorni, un verbale dal quale risulti l'evidenza delle attività svolte e dei controlli effettuati nel periodo³⁴.

Il sindaco unico, oltre a **redigere il verbale con cadenza periodica**, dovrà **conservare la documentazione di supporto** delle verifiche effettuate. Tale documentazione può anche essere archiviata digitalmente in apposite cartelle dedicate alla società di riferimento, onde poter facilmente essere consultate all'occorrenza.

Qualora il sindaco unico rivesta anche la funzione di revisore legale dei conti dovrà predisporre e conservare le **“carte di lavoro”** che costituiscono l'unica documentazione di supporto dell'attività di revisione essendo stato abolito l'apposito Libro.

Le carte di lavoro devono fornire evidenza degli elementi di supporto della relazione di revisione e della conformità dell'attività svolta ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili³⁵.

I **documenti a supporto dell'attività di vigilanza** e le **carte di lavoro** devono essere **conservati** a cura del sindaco unico **per 10 anni** dalla data di emissione della relazione al bilancio.

Tutta la documentazione deve essere messa a disposizione dell'organo di controllo che subentra per permettere al Sindaco di nuova nomina di poter svolgere al meglio il proprio incarico.

2.7.1 RELAZIONE AL BILANCIO

Fra i doveri del sindaco unico vi è la redazione della **relazione all'assemblea dei soci sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta** nell'adempimento dei propri doveri. Può inoltre presentare osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione³⁶.

Nel caso in cui il sindaco unico sia anche incaricato della revisione legale dei conti dovrà predisporre anche la **relazione di revisione legale**³⁷.

Sebbene siano due distinti documenti da rendere all'assemblea che approva il bilancio, è possibile che il sindaco unico decida di predisporre un unico documento contenente entrambe le informative³⁸.

³⁴ Cfr. Linee Guida per il sindaco unico, 12, 2015, § 3.3.

³⁵ Cfr. Linee Guida per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, 2, 2012, n. R. 30.60.

³⁶ Cfr. Norme di comportamento del Collegio sindacale, 9, 2015, n. 7.1.

³⁷ Ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 39/2010.

Tali relazioni devono essere **depositate presso la sede della società almeno 15 giorni prima dell'assemblea che approva il bilancio** insieme agli altri documenti previsti dall'art. 2429 co. 3 c.c. Sul contenuto della Relazione al bilancio si rimanda a quanto trattato con riferimento alla relazione del Collegio sindacale di società per azioni.

2.8 CESSAZIONE

Le **cause di cessazione** del sindaco unico sono:

- la scadenza dell'incarico;
- la decadenza, fatti salvi gli effetti della *prorogatio*;
- la revoca da parte della società;
- la rinuncia;
- il decesso³⁹.

Qualora il sindaco unico svolga la **doppia funzione** di vigilanza e di revisione, **la cessazione da una carica comporta la cessazione anche dall'altra**. In caso di dimissioni, il sindaco unico dovrà cessare da entrambe le attività non potendosi prefigurare la rinuncia a una sola funzione, che sia di vigilanza o di revisione. In ugual modo la società non potrà provvedere alla revoca di una sola delle due funzioni precedentemente assegnate.

2.8.1 SCADENZA DELL'INCARICO

Il sindaco unico viene nominato per **tre esercizi** e la normale scadenza dell'incarico coincide con la data dell'assemblea che approva il bilancio relativo al terzo esercizio. Il sindaco unico continua a rimanere **in carica in prorogatio fino all'accettazione da parte del nuovo organo di controllo** nominato dall'assemblea.

Nel caso in cui gli amministratori non provvedano, il sindaco unico deve quanto prima convocare l'assemblea avente all'ordine del giorno "Nomina dell'organo di controllo"⁴⁰.

Gli amministratori devono provvedere a **iscrivere la cessazione nel registro delle imprese entro 30 giorni**, così come previsto anche per la nomina.

2.8.2 DECADENZA, REVOCA, RINUNZIA, DECESSO

In presenza di cause di **cessazione anticipata**, gli amministratori devono senza indugio **convocare l'assemblea per il conferimento del nuovo incarico di controllo**. In caso di inerzia dell'organo di controllo è possibile ricorrere alla nomina giurisdizionale.

Qualora sia stato nominato un **sindaco supplente**, questi subentra al Sindaco cessato anticipatamente, fino a nuova nomina da parte dell'assemblea⁴¹.

Si ricorda che la disciplina della *prorogatio* è applicabile solo nel caso di scadenza dell'incarico, pertanto, in caso di cessazione anticipata, anche se trattasi di rinuncia e anche se il sindaco sia incaricato della revisione legale⁴², la cessazione ha **effetto immediato**.

³⁸ In tal senso le Linee Guida per il sindaco unico, 12, 2015, § 4.1.

³⁹ Cfr. Linee Guida per il sindaco unico, 12, 2015, § 1.7. e Norme di comportamento del Collegio sindacale, 9, 2015, n. 1.6.

⁴⁰ Cfr. Linee Guida per il sindaco unico, 12, 2015, § 1.7. e Norme di comportamento del Collegio sindacale, 9, 2015, n. 1.7.

⁴¹ Art. 2401 co. 1 c.c.

La revoca può avvenire solo per giusta causa e la deliberazione di revoca deve essere approvata con decreto del tribunale, sentito l'interessato⁴³.

2.8.3 CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI NOMINA

Nel caso in cui **la società non si trovi più nelle condizioni di obbligatorietà di nomina** ai sensi dell'art. 2477 co. 3 c.c., **il sindaco unico rimane in carica fino alla naturale scadenza dell'incarico**, anche se il venir meno dell'obbligo di nomina sia intervenuto nel corso dell'incarico.

2.8.4 MODIFICA DELL'ASSETTO DEI CONTROLLI

Come analizzato in precedenza, lo statuto può prevedere, nelle società a responsabilità limitata, l'assegnazione del controllo ad un Collegio sindacale o a un revisore unico. Può prevedere inoltre di dotare la società di un organo di controllo anche nei casi di non obbligatorietà di legge.

È possibile pertanto che si presenti l'eventualità che i soci modifichino le previsioni statutarie o che l'assemblea, nel caso in cui lo statuto lo permetta, decida di modificare l'assetto dei controlli.

In tutti questi casi l'organo di controllo in carica al momento della modifica decisionale dei soci, Collegio sindacale o sindaco unico, rimane in carica fino alla naturale scadenza del mandato.

3 POTERI DOVERI E RESPONSABILITÀ DEL SINDACO UNICO

Al sindaco unico si applicano le disposizioni di legge previste per il Collegio sindacale delle Società per Azioni a cui si rimanda.

Si ricorda brevemente che ai sensi dell'art. 2403 c.c. il sindaco unico deve 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”*.

A tal fine il sindaco unico ha gli stessi poteri-doveri riconosciuti dalla legge al Collegio sindacale, quali ad esempio:

- partecipare alle adunanze del consiglio di amministrazione e alle assemblee (art. 2405 c.c.);
- procedere ad atti di ispezione e controllo;
- chiedere notizie agli amministratori e agli altri organi sociali sull'andamento delle operazioni sociali (art. 2403-bis c.c.);
- convocare l'assemblea ed eseguire pubblicazioni previste dalla legge qualora gli amministratori non provvedano;
- convocare l'assemblea qualora ravvisi fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere (art. 2406 c.c.);
- presentare denuncia al tribunale *ex art. 2409 c.c.*⁴⁴.

⁴² Così stabilisce il Regolamento attuativo del DLgs. 39/2010. DM 261/2012 art. 1 co. 2 che afferma quanto segue: *“La cessazione dall'ufficio di sindaco è disciplinata dagli articoli 2400 e 2401 del codice civile anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal Collegio sindacale, a norma dell'articolo 2409-bis, secondo comma, del codice civile”*.

⁴³ Cfr. art. 2400 co. 2 c.c.

⁴⁴ V. *infra*.

Nel caso in cui il sindaco unico ricopra anche la funzione di revisore legale dei conti dovrà altresì verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili ed esprimere un giudizio sul bilancio di esercizio⁴⁵.

3.1 DENUNZIA EX ART. 2409 C.C.

Con riferimento alla denuncia di gravi irregolarità al Tribunale non vi è uniformità interpretativa da parte della dottrina e della giurisprudenza⁴⁶.

La Corte Costituzionale, con ordinanza 116/2014, ha affermato la legittimità costituzionale della denuncia *ex art.* 2409 da parte dell'organo di controllo delle società a responsabilità limitata.

Le Linee Guida per il sindaco unico emanate a dicembre del 2015⁴⁷ riassumono diverse interpretazioni giurisprudenziali e in via cautelativa suggeriscono al sindaco unico, qualora vi siano sospetti di gravi irregolarità gestionali da parte degli amministratori, di proporre ricorso *ex art.* 2409 c.c., affidando all'organo giurisdizionale la determinazione circa l'accoglimento dell'istanza.

⁴⁵ Art. 14 del DLgs. 39/2010.

⁴⁶ Cfr. Meoli M. "Il Collegio sindacale e il sindaco unico nelle srl", in AA.VV. "Collegio sindacale e sindaco unico", *Quaderni Eutekne*, 118, Eutekne, Torino, 2014, § 8.6.

⁴⁷ Cfr. Linee Guida per il sindaco unico, 12, 2015, § 2.3.

STRUMENTI OPERATIVI

A cura di **Daniela Bainotti, Maria Luisa Fassero e Maria Carmela Scandizzo** -
Commercialiste ODCEC-Torino

	ANTE NOMINA	145
1	COLLEGIO SINDACALE	145
	1.1 COMPOSIZIONE E INDIPENDENZA	145
	1.2 AUSILIARI E DIPENDENTI DEL SINDACO	146
2	ATTIVITÀ DEL COLLEGIO	146
	2.1 PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI SOCIALI	146
	2.2 VIGILANZA SULL'OPERATO DEGLI AMMINISTRATORI	147
	2.3 ACQUISIZIONE DI INFORMAZIONI	148
3	VIGILANZA SULL'OSSERVANZA DELLA LEGGE E DELLO STATUTO	149
	3.1 LIBRI SOCIALI E ALTRI ADEMPIMENTI OBBLIGATORI	149
	3.2 SOCI ED AMMINISTRATORI	150
	3.3 ALTRE INFORMAZIONI E NOTIZIE	150
	3.4 VIGILANZA SULLE NORME SULLA SICUREZZA DEL LAVORO	151
	3.5 VIGILANZA SULLE TEMATICHE AMBIENTALI (ove ne ricorrano i presupposti)	152

3.6	LEGGI SULLA <i>PRIVACY</i>	152
4	VIGILANZA SUI PRINCIPI DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE	152
4.1	ADEGUATEZZA DELLA STRUTTURA ORGANIZZATIVA DELLA SOCIETÀ	153
4.2	VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA AMMINISTRATIVO CONTABILE	154
4.3	VIGILANZA SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	158
5	ESITI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA	159
5.1	OSSERVAZIONI E RACCOMANDAZIONI	159
5.2	MONITORAGGIO DELLE AZIONI CORRETTIVE INTRAPRESE	160

ANTE NOMINA

Si sottolinea l'importanza di assumere con atteggiamento responsabile e consapevole l'incarico di componente di un Organo di controllo.

Nella fase preliminare il Sindaco deve provvedere:

- ad acquisire il fascicolo della società e tutte le informazioni esterne reperibili;
- ad organizzare un incontro preventivo con l'organo amministrativo e, se presente, con il precedente organo di controllo;
- ad individuare, con particolare attenzione, i termini dell'incarico ed anche la quantificazione di tempi, risorse e dei corrispondenti equi compensi.

Una volta espletata la fase preliminare cognitiva con esito positivo si procederà:

- alla formalizzazione (lettera di incarico o verbale di nomina)
- all'accettazione dell'incarico.

Durante la prima riunione sindacale sarà importante acquisire ogni documento utile per la **conoscenza dell'azienda**. A tal fine si rimanda agli appositi capitoli a ciò dedicati.

VERBALE DELLA RIUNIONE DEL

In data odierna presso si è riunito, a seguito di convocazione del presidente, il Collegio sindacale allo scopo di procedere alle verifiche disposte dal codice civile.

Sono presenti:

- il dott. - presidente;
- il dott. - componente effettivo;
- il dott. - componente effettivo.

Sono presenti per la società

- il dott., in qualità di
- il dott., con funzione di

Le operazioni effettuate nell'ambito dell'attività di vigilanza *ex art. 2403 c.c.* e i relativi esiti sono di seguito descritti.

1 COLLEGIO SINDACALE

1.1 COMPOSIZIONE E INDIPENDENZA

Nella prima riunione il Collegio sindacale valuta, sulla base delle dichiarazioni rese dai sindaci e delle informazioni comunque disponibili, la composizione del Collegio sindacale, verificando in particolare il rispetto dei requisiti di indipendenza previsti dalla legge e dallo statuto.

- *Ai fini di tali valutazioni, i sindaci, una volta eletti o quando ricorrano variazioni, comunicano per iscritto al Collegio sindacale le pertinenti informazioni complete ed aggiornate.*
- *Al momento dell'accettazione dell'incarico e successivamente nel corso del medesimo, oltre alla valutazione della propria indipendenza, il sindaco valuta le proprie capacità di svolgere diligentemente l'incarico in relazione, tra l'altro, alla dimensione ed all'organizzazione del*

proprio studio, all'ampiezza di ciascun incarico di controllo, alla dimensione della società controllata ed agli ulteriori incarichi di controllo svolti.

- *Il sindaco sottopone a periodica verifica il rischio per l'indipendenza che possa derivare da specifiche attività, relazioni ed altre circostanze successive alla nomina.*
- *Gli elementi di valutazione rischi per l'indipendenza e gli esiti di tali valutazioni sono comunicati dal sindaco alla collegio.*
- *Il Collegio sindacale vigila sull'indipendenza dei propri componenti, valutando le informazioni da questi comunicate. Il venir meno del requisito dell'indipendenza di un sindaco non determina il venir meno dell'obiettività del collegio¹.*

- Il Collegio sindacale, rileva che nel trimestre di riferimento non sono intervenute variazioni alla composizione del medesimo né in ordine agli esiti della valutazione d'indipendenza, né risultano sopravvenute cause di decadenza o incompatibilità dei componenti il Collegio sindacale.
- [Oppure: Nel trimestre di riferimento la composizione del Collegio sindacale è variata a seguito di con la conseguente nomina del dott., quale sindaco effettivo].

1.2 AUSILIARI E DIPENDENTI DEL SINDACO

Il Collegio sindacale ha piena autonomia nell'organizzazione del proprio funzionamento e nello svolgimento delle proprie attività. Si riunisce con cadenza periodica.

Nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e di controllo i sindaci, possono, sotto la propria responsabilità ed a proprie spese, avvalersi di propri dipendenti ed ausiliari.

I dipendenti e gli ausiliari devono essere in possesso dei requisiti di indipendenza previsti per i sindaci.

In ogni caso, il sindaco che abbia scelto di avvalersi di propri dipendenti o ausiliari deve darne preventiva informazione al Collegio sindacale ed all'organo amministrativo al fine di legittimare l'attività del suo collaboratore. L'attività svolta dai dipendenti e ausiliari viene verbalizzata dal collegio ovvero ne viene tenuta traccia nella documentazione di supporto.

- Come comunicato all'Organo Amministrativo della società con lettera del, il Collegio sotto la propria responsabilità si è avvalso di dipendenti ed ausiliari per l'espletamento delle attività di ispezione e controllo.
- Dell'attività svolta dai signori, in data, viene tenuta evidenza nella documentazione di supporto.
- [Oppure: le attività svolte dai soggetti incaricati sono riassunte di seguito:]

2 ATTIVITÀ DEL COLLEGIO

- [I paragrafi a seguire dovranno essere adattati in base all'attività di vigilanza pianificata].

2.1 PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI SOCIALI

Ai fini dell'adempimento dei doveri di vigilanza, i sindaci, adeguatamente informati, partecipano all'assemblea dei soci ed alle assemblee speciali degli azionisti.

¹ Il testo nei riquadri dei vari paragrafi riporta le previsioni contenute nei principi, e/o nei criteri applicativi e/o nei commenti delle norme di comportamento del Collegio sindacale pubblicato in data 17.12.2015 dal CNDCEC.

La partecipazione alle assemblee dei soci, alle assemblee speciali degli azionisti, all'assemblea degli obbligazionisti e dei portatori di strumenti finanziari costituisce un indispensabile strumento messo a disposizione dei sindaci per l'adempimento della funzione di vigilanza. Si consideri, peraltro, che il dovere di partecipare all'assemblea dei soci qualifica in modo rilevante la funzione tanto da essere sanzionato con la decadenza nel caso in cui il sindaco (che sia stato regolarmente informato) non partecipi, senza giustificato motivo, anche ad una sola assemblea dei soci.

Ai fini dell'adempimento del dovere di vigilanza, i sindaci, adeguatamente informati, partecipano alle riunioni del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo.

...(omissis)... la partecipazione alle riunioni degli organi di amministrazione ed alle assemblee dei soci non solo assicura l'acquisizione di informazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività di vigilanza da esercitare ex post sui risultati dell'attività di gestione, ma consente, altresì, di valutare ex ante la generale adeguatezza dei sistemi organizzativi.

- Il Collegio sindacale ha partecipato a tutte le riunioni dell'Assemblea dei Soci (del Consiglio di amministrazione).
- Il Collegio rileva che le adunanze sono state convocate nel rispetto delle disposizioni di legge e di statuto, e che le medesime si sono regolarmente svolte.
- Non vi sono fatti di rilievo da segnalare in tale sede [oppure: il Collegio evidenzia che, come già rilevato e fatto verbalizzare nel corso dell'Assemblea dei Soci / Consiglio del, ha manifestato il proprio motivato dissenso con riferimento a].

2.2 VIGILANZA SULL'OPERATO DEGLI AMMINISTRATORI

- *Il Collegio sindacale può richiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari, anche con riguardo alle società controllate. Con riferimento a queste ultime le informazioni possono essere richieste anche direttamente agli organi di controllo delle società controllate.*
- *Le informazioni richieste agli amministratori possono essere rilasciate per iscritto dagli stessi, con un apposito rapporto, oppure verbalmente. In quest'ultimo caso, è opportuno che il Collegio sindacale comunichi agli amministratori il proprio verbale che riepilogherà i dati e le informazioni ricevute, chiedendo conferma del contenuto.*
- *In ogni caso, il verbale deve essere trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale e sottoscritto dagli intervenuti.*
- *Non è necessaria un'autonoma verbalizzazione del Collegio sindacale quando le informazioni sono fornite in occasione di un'adunanza del consiglio di amministrazione.*

- I sindaci hanno incontrato gli Amministratori della società ai quali hanno richiesto notizie sull'andamento delle operazioni sociali di maggior rilievo poste in essere nel trimestre di riferimento.
- Sulla base delle informazioni acquisite, i sindaci prendono atto che la società ha effettuato le seguenti operazioni di maggior rilievo economico, finanziario e patrimoniale ovvero modificative dei diritti dei soci:

- Tali operazioni risultano [ovvero: non risultano] adottate ed eseguite nel rispetto delle norme di legge e delle disposizioni statutarie, nonché conformi alle deliberazioni dei competenti organi e informate ai principi di corretta amministrazione.
- [In caso negativo: In particolare, si segnala che Si sollecita pertanto l'organo amministrativo a provvedere all'adozione di opportuni provvedimenti].

2.3 ACQUISIZIONE DI INFORMAZIONI

- *Il Collegio sindacale scambia periodicamente dati ed informazioni con l'incaricato delle revisione legale, se nominato, per l'espletamento dei rispettivi compiti.*
- *Le informazioni acquisite, le richieste formulate e le risposte, anche se negative, sono verbalizzate nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale.*
- *Il Collegio sindacale acquisisce informazioni relative al sistema di controllo interno ed al suo concreto funzionamento.*
- *In presenza dell'organismo di vigilanza e nel caso in cui esso non sia composto in parte da sindaci ovvero non sia affidata al Collegio sindacale la relativa funzione, il collegio acquisisce informazioni al fine di verificare gli aspetti inerenti all'autonomia ed all'indipendenza necessarie per svolgere efficacemente l'attività ad esso assegnata.*
- *Il Collegio sindacale acquisisce dall'organismo di vigilanza le informazioni relative al modello organizzativo adottato dalla società ed al suo funzionamento.*
- *In caso di situazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c., la funzione di vigilanza del Collegio sindacale si estende all'attività svolta dalla società attraverso le società controllate. Particolare attenzione deve essere posta all'esame delle operazioni infragruppo.*
- *A tal fine, il Collegio sindacale concorda con i corrispondenti organi delle società controllate termini e modalità per lo scambio di informazioni rilevanti prevedendo, eventualmente, incontri periodici.*
- *I dati e le informazioni acquisite anche durante gli incontri sono oggetto di verbalizzazione da riportare nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio sindacale e sottoscritta dagli intervenuti.*

- Le attività svolte nel trimestre di riferimento sono le seguenti:
 - a) come da richiesta scritta del, si è avuto un reciproco scambio di informazioni con il Collegio sindacale delle società controllate, nelle persone di, avente ad oggetto, come da verbale n. ... del, a cui si rimanda;
 - b) Negli incontri del ... il soggetto incaricato della revisione legale dei conti, nella persona di, ha riferito informazioni e risultanze in ordine al lavoro di revisione avente ad oggetto, come da verbale n. ... del ..., a cui si rimanda;
 - c) [per le società che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Negli incontri del ... il preposto al sistema di controllo interno,, ha riferito informazioni e risultanze in ordine al sistema di controllo interno aventi ad oggetto, come da verbale n. ... del ..., a cui si rimanda;
 - d) [per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza, se non coincidente con il Collegio sindacale: Negli incontri del ..., l'organismo di vigilanza, nella/e persona/e di

....., ha riferito informazioni e risultanze in ordine al suo lavoro di vigilanza avente ad oggetto, come da verbale n. ... del ..., a cui si rimanda;

- [ovvero: Come da verbale n. ... del ..., sono state richieste a, le seguenti informazioni Si segnala che tali richieste formali non hanno trovato riscontro
- Il Collegio sollecita il predetto organo ad adempiere con sollecitudine alle richieste ricevute.]

BILANCI DI VERIFICA INFRANNUALI

- La società redige con periodicità bilanci/situazioni periodiche infrannuali al fine di monitorare l'andamento economico dell'esercizio.
- I sindaci prendono visione del bilancio di verifica al acquisendolo agli atti.

3 VIGILANZA SULL'OSSERVANZA DELLA LEGGE E DELLO STATUTO

- *La funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto consiste nella verifica della conformità degli atti sociali e delle deliberazioni degli organi sociali alle leggi ed alle disposizioni statutarie.*
- *All'inizio dell'incarico e poi periodicamente, il collegio verifica che la struttura organizzativa e le procedure interne siano idonee a garantire che la società operi in conformità alle norme di legge ed alle disposizioni di statuto.*
- *Il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate. Il Collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.*
- *La funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto attribuita al Collegio sindacale consiste essenzialmente sulla vigilanza, sulla base di un approccio basato sulla valutazione dei rischi, dell'adeguatezza dei metodi, delle procedure e degli strumenti adottati nello svolgimento dell'attività di impresa per garantire il rispetto della legge e dello statuto.*
- *A tal fine, appare opportuno che il Collegio sindacale richieda alla direzione aziendale un profilo della società, dell'attività aziendale e dell'eventuale presenza di specifici adempimenti normativi legati alla tipologia di attività svolta. E' altresì opportuno che il collegio, definite le informazioni rilevanti, richieda un periodico aggiornamento all'organo amministrativo.*
- *Appare altresì opportuno che il collegio attivi un flusso di informazioni tempestivo con l'incaricato della revisione legale al fine di scambiare con questi le risultanze delle verifiche svolte nell'ambito delle rispettive competenze.*

3.1 LIBRI SOCIALI E ALTRI ADEMPIMENTI OBBLIGATORI

LIBRI OBBLIGATORI

- I libri sociali risultano regolarmente tenuti e aggiornati alla data del [oppure: non risultano regolarmente tenuti e aggiornati (spiegare le ragioni e ritirare documentazione in merito)].
- Si rileva che entro la scadenza è stato regolarmente effettuato il pagamento della tassa annuale sulle concessioni governative per la numerazione e bollatura di libri e registri contabili.

ADEMPIMENTI RIFERITI AL BILANCIO D'ESERCIZIO

- I sindaci prendono atto che la società ha/non ha superato i limiti previsti dall'art. 2435-bis c.c. e pertanto è/non è tenuta alla redazione del bilancio in forma ordinaria.
- I sindaci prendono atto che, essendo stati superati i limiti previsti dall'art. 27, D.Lgs. n. 127/1991, la società in qualità di capogruppo è tenuta alla redazione del bilancio consolidato.
- Si procede al controllo degli adempimenti connessi al Bilancio chiuso al 31/12/20.. e approvato dall'assemblea del .../.../...; in particolare si rileva che il deposito del bilancio e dell'elenco soci è stato effettuato in via telematica in data .../.../... presso il Registro delle Imprese di
- Si dà atto che il bilancio consolidato al .../.../..., approvato dal Consiglio di amministrazione del .../.../..., è stato depositato il .../.../... presso il Registro delle Imprese di

3.2 SOCI ED AMMINISTRATORI

CARICHE SOCIALI

- Si verifica il deposito presso gli uffici competenti delle cariche sociali, così come attribuite nel verbale di assemblea (o del Consiglio di amministrazione) del .../.../..., che ha nominato/rinnovato il Consiglio di amministrazione/il Presidente del Consiglio di amministrazione/il Collegio sindacale.
- Si constata che la scadenza di tali cariche è .../.../.....

DELEGHE DI POTERI

- Viene accertato l'avvenuto deposito dei poteri dell'organo amministrativo presso il Registro delle Imprese di Esso è avvenuto con comunicazione del .../.../... prot.
- Non sono state rilasciate procure [*oppure*: Viene accertata l'esistenza delle seguenti procure:].
- Si procede alla verifica dei poteri di firma sui conti correnti bancari, che risultano così attribuiti:

COMPENSI DEGLI AMMINISTRATORI

- Si accerta che sono stati contabilizzati e corrisposti (ovvero: ma non corrisposti) nell'esercizio, compensi agli amministratori per €, giusta delibera del

3.3 ALTRE INFORMAZIONI E NOTIZIE

- [*Quanto sotto dovrà essere variato anche in base all'attività di vigilanza pianificata*]

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- I sindaci, preso atto che la società ha in corso operazioni straordinarie, richiede precise e puntuali informazioni in merito e ritira copia della documentazione esaminata; effettuati gli opportuni controlli si riserva le proprie osservazioni.

FINANZIAMENTO SOCI

- Viene verificata l'esistenza di finanziamenti effettuati dai soci.

- I sindaci prendono atto che sono in essere i seguenti finanziamenti, con le caratteristiche sotto evidenziate (nome/importo/scadenza/condizioni/tipologia/ delibera/ accordo-contratto):
 -
 -
 -
 - Distribuzione dividendi
- Come da delibera del .../.../..., la società ha provveduto alla distribuzione di dividendi, per un importo di € La società ha regolarmente provveduto al versamento delle ritenute relative ai dividendi (ovvero: regolarmente applicato l'esonero dall'applicazione delle ritenute previsto da ...).
- Si accerta la regolare consegna ai percettori degli utili corrisposti della relativa certificazione fiscale.
- I sindaci prendono atto che le transazioni avvengono alle ordinarie condizioni di mercato sulla base di contratti che vengono esibiti. Si rileva quanto segue:
- Si prende atto che la società è soggetta all'attività di direzione e coordinamento ai sensi dell'art. 2497 c.c. da parte della società, per la quale è stata posta in essere la pubblicità di legge.
- Sulla base di quanto noto al Collegio, le direttive impartite dalla società controllante rispettano sostanzialmente i principi di corretta gestione. Si rileva in particolare che

RAPPORTI CON PARTI CORRELATE

- La società ha posto in essere le operazioni con parti correlate; in particolare sono in essere i seguenti rapporti economico/finanziari:
 -
 -
 -
- I sindaci prendono atto che le transazioni avvengono alle ordinarie condizioni di mercato sulla base di contratti che vengono esibiti. Si rileva che

ULTERIORI FATTI SIGNIFICATIVI

- I sindaci vengono informati dell'esistenza delle seguenti situazioni: (*es. esclusioni, conflitto d'interessi, recesso, ecc.*) In merito alle quali si rileva in particolare

AUTORIZZAZIONI SPECIFICHE DI SETTORE

- La società, svolgendo un'attività di, soggetta a preventiva autorizzazione, ha ottenuto la relativa licenza rilasciata da, il .../.../..., e continua a mantenere i requisiti richiesti.

3.4 VIGILANZA SULLE NORME SULLA SICUREZZA DEL LAVORO

- I sindaci procedono a verificare che la società abbia rispettato gli adempimenti previsti dal DLgs. 81/2008.
- Si rileva che in particolare che

3.5 VIGILANZA SULLE TEMATICHE AMBIENTALI (ove ne ricorrano i presupposti)

- I sindaci esaminano e ritirano la relazione sulle tematiche ambientali predisposta dall'organo amministrativo [ovvero: dal responsabile aziendale delle tematiche ambientali,] sulla base della normativa ambientale applicabile all'azienda.
- Si rileva che in particolare che

3.6 LEGGE SULLA PRIVACY

- I sindaci procedono a verificare che la società abbia rispettato gli adempimenti di cui al DLgs. 196/2003 (o del Regolamento UE in fase di approvazione, quando in vigore).
- Si rileva che in particolare che

4 VIGILANZA SUI PRINCIPI DI CORRETTA AMMINISTRAZIONE

- *La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione consiste nella verifica della conformità delle scelte di gestione ai generali criteri di razionalità economica.*
- *La vigilanza sul comportamento diligente degli amministratori non consiste in un controllo di merito sull'opportunità e la convenienza delle scelte di gestione degli amministratori, bensì riguarda esclusivamente gli aspetti di legittimità delle scelte stesse e la verifica della correttezza del procedimento decisionale degli amministratori.*
- *Con riguardo alle operazioni maggiormente significative è necessario, altresì, che il collegio verifichi che le scelte siano state assunte sulla base di una procedura che sia idonea a fornire agli amministratori le migliori informazioni fra quelle disponibili e, nel caso la società sia adeguatamente strutturata, sulla base di piani economici, patrimoniali e finanziari che possano essere considerati appropriati. In tale ambito assumono particolare importanza gli strumenti di pianificazione e controllo e soprattutto il riscontro della coerenza dei piani aziendali di medio-lungo periodo con quelli a breve periodo, nonché con la rendicontazione infrannuale.*
- *Particolare attenzione va rivolta all'esame delle operazioni che vengano poste in essere nei confronti di soggetti che non costituiscono "terze economie" rispetto alla società. Si tratta di quelle operazioni nelle quali possono acquisire rilievo interessi concorrenti o confliggenti degli amministratori, o di parti correlate, con quelli della società.*
- *Qualora l'operazione abbia una notevole rilevanza quantitativa e qualitativa, è opportuno verificare, altresì, l'esistenza di un parere di un esperto ovvero la realizzazione di una due diligence.*
- *Viene consegnato dall'Organo Amministrativo una relazione del proprio operato dalla quale emerge che non vi sono state operazioni estranee all'oggetto sociale o manifestamente imprudente, azzardate e palesemente idonee a pregiudicare l'integrità del patrimonio sociale, o volte a prevaricare o modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai singoli soci.*

4.1 ADEGUATEZZA DELLA STRUTTURA ORGANIZZATIVA DELLA SOCIETÀ

- *In via generale, un assetto organizzativo può definirsi adeguato quando presenta i seguenti requisiti, in relazione alle dimensioni ed alla complessità della società, alla natura ed alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale:*
 - *redazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;*
 - *esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;*
 - *sussistenza di procedure che assicurano l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rischi e del sistema di controllo, nonché la completezza, la tempestività, l'attendibilità e l'efficacia dei flussi informativi generati anche con riferimento alle società controllate;*
 - *esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate;*
 - *presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione.*
- *All'inizio dell'incarico, il Collegio sindacale:*
 - *legge i verbali precedenti relativi al periodo di tempo ritenuto significativo;*
 - *acquisisce la conoscenza dell'assetto organizzativo, prendendo in considerazione l'oggetto sociale, il settore di attività ed il mercato in cui la società opera oltre che la struttura interna.*
- *Nel corso dell'incarico, il Collegio sindacale:*
 - *vigila sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, con specifico riferimento ai processi di gestione dei rischi, di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di formazione finanziaria;*
 - *pianifica e svolge interventi di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo;*
 - *segnala agli amministratori eventuali profili di rischio riscontrati nell'assetto organizzativo aziendale all'inizio dell'incarico e nuovi rischi riscontrati successivamente, informandone il revisore, se presente;*
 - *verifica l'efficacia delle azioni correttive adottate dalla società.*

- L'assetto organizzativo della società è rappresentato dall'organigramma/fuzionigramma che viene consegnato al Collegio sindacale. In particolare, si dà atto che (evidenziare organi, uffici e competenze):
 -
 -
 -
- Sono stati eseguiti a campione le seguenti procedure di controllo:
 -
 -
 -
- individuando le aree presso le quali effettuare le successive verifiche e, in particolare

- Alla luce delle informazioni acquisite, anche attraverso lo scambio di informazioni con l'organo amministrativo e con i responsabili delle diverse funzioni, si ritiene che la struttura organizzativa sia/non sia adeguata alle dimensioni aziendali.
- [In caso negativo: dare corretta evidenza del rilievo e dei suggerimenti].

4.2 VIGILANZA SULL'ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA AMMINISTRATIVO CONTABILE

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 una informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa.

Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se permette:

- *la completa, tempestiva ed attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;*
- *la produzione di informazioni valide ed utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;*
- *la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio di esercizio. Al fine di vigilare sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile è opportuna una periodica attività di scambio di dati e di informazioni tra il Collegio sindacale ed il soggetto incaricato della revisione legale.*

- I sindaci prendono atto che il responsabile del sistema amministrativo e contabile della società, dott., è coadiuvato da persone. Il sistema informatico adottato dalla società è
- Sono stati eseguiti i seguenti test e procedure di controllo al fine di acquisire elementi che consentano di accertare l'efficace funzionamento dell'assetto amministrativo-contabile:
 -
 -
 -
- Alla luce delle informazioni acquisite, anche attraverso lo scambio di informazioni con l'organo amministrativo e con i responsabili delle diverse funzioni, si ritiene che l'assetto amministrativo-contabile sia/non sia adeguato alle dimensioni aziendali. [In caso negativo: dare corretta evidenza del rilievo e dei suggerimenti].
- I sindaci inoltre, nel verificare il corretto funzionamento del sistema amministrativo-contabile, avvalendosi delle tecniche di campionamento, procedono all'esame delle possibili situazioni di rischio in essere analizzando i seguenti punti:
 -
 -
 -

MONITORAGGIO DELLA SITUAZIONE FINANZIARIA

- Dall'analisi del bilancio di verifica al .../.../..., i sindaci rilevano che la situazione finanziaria della società presenta nel complesso passività per €, rilevando in particolare la

presenza di mutui passivi e finanziamenti a medio/lungo termine per complessivi €, di cui € con scadenza entro l'esercizio successivo.

- La società ha inoltre in essere contratti di leasing con rate a scadenza entro l'esercizio successivo per €
- Alla luce di quanto precede i sindaci osservano che le poste contabili sono/ non sono riconciliate con la documentazione di riferimento
- I sindaci nell'esaminare la regolarità nell'assolvimento dei debiti da parte della società, prendono in esame per campioni liberamente scelti alcuni documenti, verificando le condizioni contrattuali e le modalità di pagamento da parte della società.
- I sindaci rilevano in particolare che
- [Esempio] L'analisi a campione degli incassi e pagamenti evidenzia una dilazione media concessa ai clienti, per l'incasso dei crediti, di circa ... giorni e una dilazione media ottenuta dai fornitori, per il pagamento dei debiti commerciali, di circa ... giorni.
- [Esempio] Il peso degli oneri finanziari, pari a euro alla data della presente verifica risulta, in termini percentuali, il ... % del fatturato totale.
- [Esempio] L'analisi della struttura finanziaria, attraverso l'esame di alcuni indicatori quali il capitale circolante netto e il margine di struttura primario, evidenzia una situazione solida ed in equilibrio (*oppure*: una situazione deficitaria e in forte tensione);
- [Esempio] Il raffronto del "monte debiti" con il patrimonio netto evidenzia che la società risulta essere fortemente indebitata/sottocapitalizzata (*oppure*: sufficientemente patrimonializzata) e, quindi, invitano gli amministratori a prendere in debita considerazione quanto emerso nella presente verifica riferendo ai soci nella prima assemblea utile.

RAPPORTI CON LE BANCHE

- I sindaci esaminano i rapporti con le banche verificando l'entità degli affidamenti bancari goduti dalla società alla data del .../.../..., evidenziando, per valori espressi in migliaia di euro, le diverse modalità di utilizzo. Si riportano in sintesi le risultanze dell'analisi svolta:
- 1) Banca
 - C/C
 - S.B.F
 - Anticipi
 - Altri
- 2) Banca
 - C/C
 - S.B.F
 - Anticipi
 - Altri
- In relazione all'utilizzo dei suddetti affidamenti il Collegio rileva che:
- I tassi applicati dagli istituti bancari sono mediamente del ...% quelli attivi, e del ...% quelli passivi.
- Gli affidamenti in essere presso gli istituti di credito (non) risultano essere garantiti da

CONTRIBUTI E AGEVOLAZIONI

- Si prende atto che la società ha ottenuto un contributo di € ai sensi della legge in relazione a

CREDITI V/CLIENTI - INSOLUTI - CREDITI IN CONTENZIOSO

- A campione si effettua un'indagine generica sugli incassi, per accertarne il regolare/irregolare andamento, evidenziando quanto segue:

ASSICURAZIONE, LOCAZIONI, LEASING E ALTRI CONTRATTI

- Si procede al controllo (a campione) delle polizze assicurative stipulate dalla società, rilevando che i relativi premi assicurativi risultano regolarmente pagati.
- Vengono chieste informazioni in merito ai contratti assicurativi in essere aventi per oggetto "R.C. Auto", "Infortuni", R.C.T., R.C. Prodotti, Furto, Incendio, conservando nelle carte di lavoro la documentazione prodotta dalla società e allegando al presente verbale una sintesi relativa ai contratti sottoscritti con
- Indipendentemente dai risultati dell'analisi, al fine di salvaguardare il patrimonio aziendale, i sindaci invitano gli amministratori a tenere costantemente sotto controllo la congruità dei valori assicurati.

Con riferimento ai contratti di locazione, si acquisiscono informazioni relative ai vari contratti. Si riportano in sintesi le risultanze dell'analisi svolta:

- 1) Locatore
Bene
Scadenza
Canone
 - 2) Locatore
Bene
Scadenza
Canone
- Rilevando che i relativi canoni risultano regolarmente pagati (*oppure*: non pagati regolarmente)

Con riferimento ai contratti di leasing, si rileva quanto segue:

- 1) Locatore
Bene
Valore
Scadenza
Canone
 - 2) Locatore
Bene
Valore
Scadenza
Canone
- I relativi canoni risultano regolarmente pagati.

Con riferimento ai contratti posti in essere dalla società i sindaci rilevano le **garanzie concesse** evidenziando quanto segue:

- Tipologia
- Beneficiario
- Importo
- Scadenza
- Di tali garanzie concesse è stata fatta menzione nell'ultimo bilancio di esercizio approvato.

VERTENZE E CAUSE IN CORSO

- I sindaci controllano l'esistenza e lo stato del contenzioso, delle cause o vertenze in corso, rilevando quanto segue:
- Su esplicita richiesta del Collegio sindacale, l'organo amministrativo comunica che alla data del presente verbale sono/non sono pervenuti decreti ingiuntivi, atti di precetto e/o altri atti giudiziari volti al recupero dei crediti e/o risarcimento di danni, protesti, ecc.
- I sindaci procedono infine alla vigilanza in materia fiscale analizzando i seguenti punti:

CONTROLLI IN MATERIA IVA

- Dall'analisi dei registri Iva si rileva che liquidazioni periodiche IVA risultano regolarmente effettuate; l'ultima liquidazione, riportata a pag. ... del registro IVA Vendite/Riepilogativo, è quella relativa al mese/trimestre di con un saldo di € a credito/debito, versato il .../.../... tramite

MODELLO UNICO

- Si verifica che la società ha presentato in data .../.../... la dichiarazione "MODELLO UNICO 20..." per l'anno 20., con trasmissione telematica a mezzo del soggetto autorizzato che ha rilasciato la ricevuta n.

MODELLO 770

- Si verifica che la società ha presentato in data .../.../... la dichiarazione dei sostituti di imposta per l'anno 20., con trasmissione telematica a mezzo del soggetto autorizzato che ha rilasciato la ricevuta n.

ACCONTI E SALDI IMPOSTE

- Si rileva che la società ha provveduto al versamento di acconti/saldi IRAP ed IRES per complessivi €, in data .../.../...; gli acconti sono stati calcolati sulla base del metodo storico/previsionale.
- I sindaci prendono atto che dall'ultima dichiarazione risultava un credito IVA/IRAP/IRES di €, che è stato utilizzato in compensazione in sede di Mod. F24 come risulta dalla documentazione acquisita e conservata nelle carte di lavoro.
- Le compensazioni sono state effettuate nei limiti previsti dalla normativa fiscale vigente.

C.C.I.A.A.

- Si dà atto del regolare versamento del contributo annuale, avvenuto in data .../.../... per l'importo di € per la sede legale, e per € per la/e unità locale/i.

IMU

- Si prendono in esame gli adempimenti relativi alla Imposta Municipale Unica sugli Immobili, rilevando il corretto pagamento in acconto/a saldo. In particolare:
- Si rileva che la dichiarazione IMU per le modifiche verificatesi nell'esercizio precedente è stata presentata in data .../.../... al Comune di... ricevuta n.

ATTESTATI RITENUTE

- Si prende atto della dichiarazione del responsabile della società circa la regolare emissione e consegna ai lavoratori dipendenti, nonché ai lavoratori autonomi, delle certificazioni previste dalla legge.

RITENUTE FISCALI

- Si procede al controllo a campione dei versamenti relativi ai redditi di lavoro autonomo, compensi degli amministratori, provvigioni, rilevando quanto segue:
- 1) Compenso pagato nel mese di 20.. a titolo di, su cui è stata operata una ritenuta di € versata (cumulativamente con altre) in data .../.../..., codice versamento, con Mod. F.24 tramite
- La relativa fattura (o ricevuta) datata .../.../..., n., è stata registrata in data .../.../... sul registro IVA Acquisti a pag..., con n..., e sul Libro Giornale a pag....
- 2) Compenso pagato nel mese di 20... a ... titolo di, su cui è stata operata una ritenuta di € versata (cumulativamente con altre) in data.../.../..., codice versamento, con Mod. F24 tramite
- La relativa fattura (o ricevuta) datata .../.../20..., n., è stata registrata in data .../.../... sul registro IVA acquisti a pag., con n. ... e sul Libro Giornale a pag.

4.3 VIGILANZA SUL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

- *Sebbene il codice civile non preveda espressamente la vigilanza sul sistema di controllo interno fra i doveri del Collegio sindacale, si ritiene opportuno che, in applicazione del più ampio dovere di vigilare sull'assetto organizzativo, il Collegio sindacale vigili anche sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno.*
- *In tale ambito, il collegio effettua un controllo sintetico complessivo volto a verificare che le procedure aziendali consentano un efficiente monitoraggio dei fattori di rischio, nonché la pronta emersione ed una corretta gestione delle criticità. L'adozione ed il corretto funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno è responsabilità esclusiva degli amministratori, mentre il Collegio sindacale è chiamato a vigilare esclusivamente su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.*
- *La vigilanza del Collegio sindacale è rivolta esclusivamente alla valutazione della capacità del*

sistema di controllo interno di prevenire non conformità significative rispetto alla legge, allo statuto ed ai principi di corretta amministrazione e non è rivolta ad esprimere un giudizio sull'efficacia dello stesso.

- Il Collegio, intervistando il soggetto preposto dalla società, sig., ed esaminando i regolamenti interni e i manuali operativi predisposti dalla società, procede all'esame del sistema di controllo interno per verificare, tenuto conto della dimensione e della complessità della società, la sua rispondenza ai seguenti obiettivi:
 - a) presidio degli obiettivi strategici, volti ad assicurare la conformità delle scelte del *management* alle direttive ricevute e all'oggetto che la società si propone di conseguire, nonché a garantire la salvaguardia del patrimonio aziendale e a tutelare gli interessi dei soci;
 - b) presidio degli obiettivi operativi, volti a garantire l'efficacia e l'efficienza delle attività operative aziendali;
 - c) presidio degli obiettivi di *reporting*, volti a garantire l'attendibilità e l'affidabilità dei dati;
 - d) presidio obiettivi di conformità, volti a assicurare la conformità delle attività aziendali alla normativa applicabile.
- Alla luce delle informazioni acquisite anche attraverso lo scambio di informazioni con l'organo amministrativo e con i responsabili delle diverse funzioni, si ritiene che il sistema di controllo interno sia/non sia adeguato alle dimensioni aziendali.
- [In caso negativo: In particolare, si rileva:]
- La società ha/non ha predisposto un *budget* economico per l'anno in corso che evidenzia un utile/una perdita di ammontare pari ad euro
- Tale risultato positivo/negativo è imputabile principalmente a (*incremento dei volumi di vendita, riduzione dei costi di struttura, calo dei prezzi delle materie prime, ecc.*).

5 ESITI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA

5.1 OSSERVAZIONI E RACCOMANDAZIONI

- A seguito dell'attività di vigilanza espletata e sulla base delle informazioni acquisite dall'organo amministrativo e dai responsabili delle diverse funzioni, si sono riscontrate le seguenti irregolarità e i seguenti conseguenti rischi: Tali irregolarità erano state tempestivamente segnalate agli amministratori mediante comunicazione del inviata all'attenzione di nella sua qualità di responsabile della funzione e all'attenzione del Consiglio di amministrazione stesso per conoscenza. [*oppure*: non si sono riscontrati significativi rischi di violazioni di legge, di statuto e dei principi di corretta amministrazione, d'inadeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile o relativi al loro funzionamento].
- Si sollecita dunque l'organo amministrativo ad attivarsi prontamente al fine di porre in essere le opportune azioni correttive, nonché a informare periodicamente questo Collegio circa la loro attuazione ed efficacia.
- Il Collegio sindacale chiede che entro la prossima riunione prevista in data .../.../... siano tempestivamente fornite le seguenti informazioni: e che sia prodotta la seguente documentazione:

- Qualora le azioni correttive adottate saranno ritenute non sufficienti a rimuovere l'irregolarità e il rischio evidenziati, ritenuti di particolare urgenza e gravità, questo Collegio adotterà le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

5.2 MONITORAGGIO DELLE AZIONI CORRETTIVE INTRAPRESE

- Con riferimento ai rischi ed alle irregolarità riscontrati in data .../.../... relativi a:, dalle informazioni ricevute dall'organo amministrativo, dal soggetto incaricato della revisione legale e dagli uffici responsabili delle funzioni aziendali risulta che sono state adottate ed attuate le seguenti azioni correttive Si ritiene che i rischi riscontrati possano pertanto considerarsi superati.
- [*Oppure*: Si ritiene tuttavia che i rischi riscontrati non possano essere considerati superati per i seguenti motivi Si sollecita dunque l'organo amministrativo ad attivarsi senza ulteriore indugio affinché provveda ad adottare le opportune azioni correttive, informando tempestivamente questo Collegio circa la loro attuazione ed efficacia. Nel caso in cui le azioni correttive adottate siano da ritenersi non sufficienti, questo Collegio adotterà le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.
- Al fine di monitorare le azioni correttive adottate dall'organo amministrativo, il Collegio sindacale chiede che entro la prossima riunione prevista in data .../.../... siano tempestivamente fornite le seguenti informazioni: e che sia prodotta la seguente documentazione:].
- Il Collegio sindacale approva all'unanimità [*ovvero*: Il Collegio sindacale approva a maggioranza. Si astiene o esprime il proprio dissenso il sindaco, con le seguenti motivazioni:].

Il Collegio sindacale

LE EVIDENZE DOCUMENTALI E LE CARTE DI LAVORO

A cura di **Annamaria Roncari** - Commercialista ODCEC-Torino

1	L'IMPORTANZA DELLE EVIDENZE DOCUMENTALI E DELLE CARTE DI LAVORO	163
1.1	FINALITÀ ED OBIETTIVI	163
1.2	REQUISITI DELLE CARTE DI LAVORO	163
1.3	LA VERBALIZZAZIONE DELLE RISULTANZE DOCUMENTALI	163
2	LA RACCOLTA DELLE CARTE DI LAVORO E LA VALUTAZIONE DELLE EVIDENZE DOCUMENTALI ED INFORMATIVE	164
2.1	ANTE NOMINA	164
2.1	ALL'INIZIO DEL MANDATO	164
2.2	NEL CORSO DELLO SVOLGIMENTO DEL MANDATO	165
2.4	MODALITÀ DI REDAZIONE E RACCOLTA	165
3	CARTE DI LAVORO "PERMANENTI" E "AD USO CORRENTE"	165
3.1	CARTE DI LAVORO "PERMANENTI" (O AD USO PLURIENNALE)	165
3.2	CARTE DI LAVORO "AD USO CORRENTE"	167

3.3 CARTE DI LAVORO SPECIFICHE PER IL COLLEGIO SINDACALE AL QUALE È STATA ATTRIBUITA ANCHE LA FUNZIONE DI ODV	168
3.4 CARTE DI SPECIFICHE PER IL COLLEGIO SINDACALE AL QUALE È STATA ATTRIBUITA ANCHE LA FUNZIONE DI REVISORE	168
3.5 LE EVIDENZE DOCUMENTALI A SUPPORTO DELLA RELAZIONE SULLA REVISIONE ED IL GIUDIZIO SUL BILANCIO	168
3.6 CARTE DI LAVORO UTILI PER LA VALUTAZIONE DEL <i>GOING CONCERN</i> E DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE	169

1 L'IMPORTANZA DELLE EVIDENZE DOCUMENTALI E DELLE CARTE DI LAVORO

1.1 FINALITÀ ED OBIETTIVI

La **finalità** di questo lavoro è quella di suggerire, prendendo spunto da quanto viene proposto a coloro che svolgono anche attività di revisione, alcune **tecniche metodologiche** che potranno essere di supporto nella varie fasi dello svolgimento dell'attività di controllo e vigilanza, sin dalla decisione di accettazione dell'incarico.

L'**obiettivo principale** della raccolta delle carte di lavoro è quello – a titolo puramente esemplificativo – di consentire:

- la **pianificazione** dell'attività di vigilanza;
- la **tracciabilità** del processo di controllo;
- l'espressione di un **giudizio professionale** responsabile circa la rilevanza dei rischi aziendali desunti dai flussi informativi acquisiti;
- la manifestazione di eventuali proprie **osservazioni e proposte** nella relazione presentata all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio;
- il **rinvio a documenti e/o supporti** nell'ambito del processo di controllo;
- di approntare un efficiente **sistema di archiviazione e conservazione** della documentazione raccolta, supportato dal sistema informatico (es. archiviazione ottica);
- di dimostrare di aver **realmente svolto l'attività** di controllo e vigilanza;
- a **oggetti terzi** di poter mettere in atto **ulteriori approfondimenti od analisi** (es. nell'ambito di indagini di istruttoria).

1.2 REQUISITI DELLE CARTE DI LAVORO

Le carte di lavoro devono poter dare **evidenza del lavoro effettivamente svolto** dall'Organo di controllo e **supportare le conclusioni** raggiunte su ogni aspetto rilevante e significativo.

È importante che, dalla lettura della documentazione, sia evidente:

- l'identificazione dell'**argomento** trattato;
- il **soggetto** che ha contribuito alla predisposizione od al reperimento;
- la **procedura** adottata per la raccolta;
- l'**obiettività** delle informazioni;
- la **completezza** della documentazione e delle informazioni;
- la **natura** e la **portata** delle eccezioni identificate.

1.3 LA VERBALIZZAZIONE DELLE RISULTANZE DOCUMENTALI

Le carte di lavoro devono **supportare le evidenze, gli argomenti di discussione e gli incontri intervenuti** con i vari interlocutori dell'Organo di controllo. È opportuno che siano **citate nei verbali**, dando evidenza delle date, dei luoghi e dei soggetti coinvolti.

2 LA RACCOLTA DELLE CARTE DI LAVORO E LA VALUTAZIONE DELLE EVIDENZE DOCUMENTALI ED INFORMATIVE

2.1 ANTE NOMINA

Sono costituite dalla documentazione e dalle informazioni che consentono l'assunzione di una **responsabile decisione** in merito alla prima accettazione dell'incarico di componente dell'Organo di controllo.

Esse sono dirette alla:

- comprensione della **natura** e della **portata dell'incarico**;
- acquisizione di notizie sulla **integrità del soggetto**;
- valutazione dei **requisiti di indipendenza**/rimozione ostacoli;
- verifica sulla **adeguatezza**:
 - delle **competenze** e della capacità per svolgere l'incarico;
 - della disponibilità di **tempo**;
 - delle disponibilità di **risorse**.

In questa delicata **fase preliminare** allo svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo, è importante che il Sindaco provveda:

- ad acquisire il **fascicolo della società** (visura CCIAA - ultimi bilanci approvati - statuto) e tutte le **informazioni esterne** reperibili (organi di stampa - banche - altri consulenti);
- ad **organizzare un incontro** preventivo con l'organo amministrativo ed eventualmente con il precedente organo di controllo;
- ad individuare con una buona approssimazione i **termini dell'incarico** ed anche la quantificazione dei **tempi**, delle **risorse** e dei corrispondenti **equi compensi** (in misura congruente con l'esigenza di garantire la qualità e l'affidabilità del lavoro).

Solo **dopo l'esito positivo** di questa fase preliminare, il soggetto chiamato all'assunzione dell'incarico, potrà procedere alla:

- **formalizzazione** (lettera di incarico o verbale di nomina)
- **accettazione** incarico

2.2 ALL'INIZIO DEL MANDATO

All'inizio del mandato, sarà importante acquisire ogni documento utile per la **conoscenza dell'azienda** e che quindi consenta la raccolta di informazioni per:

- la **valutazione dell'organizzazione generale** (organigramma e funzionigramma);
- la **valorizzazione** delle **dimensioni** e della **complessità** della società;
- la **verifica** dell'esistenza di un sistema di **controllo interno**;
- la **conoscenza dei rischi di impresa** da parte dell'organo amministrativo e direzionale, gestione e monitoraggio adeguato;
- l'**individuazione** dell'**adeguatezza dei controlli** informativi ed organizzativi istituiti dall'azienda;
- l'**acquisizione** di **procedure aziendali** adottate nelle varie aree.

2.3 NEL CORSO DELLO SVOLGIMENTO DEL MANDATO

Nel corso dello svolgimento del mandato, il Sindaco dovrà provvedere alla raccolta sistematica di documenti e di informazioni che hanno o possono avere **rilevanza anche nel futuro svolgimento del mandato**.

Nello svolgimento di tale attività sarà opportuno provvedere **periodicamente** alla:

- **verifica dei condizionamenti all'indipendenza** del Collegio o di uno dei suoi componenti e delle misure di salvaguardia adottate (procedure seguite per la prevenzione);
- **verbalizzazione dei controlli effettuati**, per consentire al soggetto incaricato del controllo, della revisione o della vigilanza di dimostrare di aver svolto correttamente la propria funzione;
- **organizzazione dell'attività** dell'organo di controllo anche mediante **"riesame circolare"**¹.

Le carte di lavoro devono comunque essere sufficienti a **consentire ad un esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere e valutare:**

- la **natura**, la **tempistica** e l'**estensione** delle procedure di controllo svolte;
- i **risultati** delle procedure di controllo svolte e gli elementi probatori acquisiti;
- gli **aspetti significativi emersi** nel corso del controllo, le **conclusioni raggiunte** al riguardo e (gli eventuali) giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

2.4 MODALITÀ DI REDAZIONE E RACCOLTA

Le modalità di redazione e raccolta delle carte di lavoro sono stabilite dall'organo di controllo nell'esercizio della propria **autonomia organizzativa**; esse devono essere **accessibili ai suoi componenti** per l'intero periodo dell'incarico e per il successivo periodo di conservazione; il Presidente è, solitamente, responsabile della **conservazione degli atti** e dei documenti per **10 anni** dalla data di emissione della relazione al bilancio con modalità tali da garantirne la disponibilità, l'integrità e la riservatezza necessaria.

3 CARTE DI LAVORO "PERMANENTI" E "AD USO CORRENTE"

Si ritiene utile fornire alcune indicazioni sulla **tipologia delle carte di lavoro** che devono essere raccolte e conservate per la consultazione dai componenti dell'Organo di controllo.

3.1 CARTE DI LAVORO "PERMANENTI" (O AD USO PLURIENNALE)

Le carte di lavoro "permanenti" o ad uso pluriennale consistono in una **raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza** anche nello svolgimento futuro dell'attività di controllo e di revisione.

¹ La suddivisione del lavoro è organizzata principalmente per aree omogenee anche in funzione delle specifiche competenze o capacità organizzative di ciascuno. Le procedure di controllo svolte individualmente devono essere adeguatamente documentate e formalizzate, nonché soggette a riesame per garantire che non vengano meno le garanzie connesse all'istituto della collegialità. Il riesame può essere effettuato in maniera circolare, in modo tale che l'attività di un componente sia riesaminata da un altro componente, la cui attività è assoggettata al riesame del terzo componente e così via. Qualora, nel caso di riesame circolare, sussistano divergenze di opinioni tra il componente che ha svolto il riesame, la valutazione delle attività svolte è demandata al Collegio. Qualora una procedura eseguita individualmente non fornisca adeguati elementi probativi in merito, ad esempio, a partite contabili o a principi e pratiche contabili, tale procedura deve essere eseguita nuovamente e preferibilmente in via collegiale. Gentili G., Tosi V. "Il Collegio Sindacale. Guida pratica e formulario", Maggioli Editori, 2012.

Tali documenti devono essere tenuti aggiornati con tutte le informazioni aventi una valenza pluriennale ed archiviati separatamente dai documenti ad uso corrente.

A titolo esemplificativo, si riporta un elenco di carte di lavoro “permanenti”:

a) documenti propri della struttura societaria:

- atto costitutivo e statuto vigente;
- visura camerale aggiornata;
- organigramma della società periodicamente aggiornato;
- elenco di filiali, sedi secondarie, uffici, sedi operative, stabilimenti, ecc.;
- elenco soci;
- elenco soggetti muniti di delega, poteri, procure (documenti relativi: verbali di nomina, di conferimento poteri, procure notarili);
- elenco libri sociali;
- visure catastali immobili di proprietà;
- copia ultimi bilanci approvati.

b) documenti relativi ai rapporti contrattuali in essere:

- contratti di affitto/acquisto/cessione aziende - rami d'aziende;
- contratti di acquisto di beni immobili;
- contratti di affitto, locazione o leasing;
- contratti di lavoro (dipendente ed autonomo);
- contratti di licenza (es. software);
- contratti di agenzia;
- contratti di mutui, finanziamenti, prodotti derivati;
- contratti assicurativi;
- dettaglio rapporti con parti correlate;
- regolamento di prestiti obbligazionari.

c) documenti relativi al sistema contabile adottato:

- copia piano dei conti aggiornato;
- indicazione dei principi contabili adottati;
- descrizione del sistema contabile adottato;
- individuazione soggetti con poteri e deleghe di firma;
- ogni altro documento utile (lettere, note revisori, ecc.).

d) documenti relativi all'esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società:

- requisiti, certificati ed attestazioni delle necessarie o previste competenze con riferimento ai soggetti individuati quali responsabili di funzione;
- manuali, procedure operative e regolamenti interni;
- formalizzazione delle deleghe e delle procure;
- esistenza ed aggiornamento di *budget* operativi e piani aziendali;
- esistenza, frequenza e qualità dei corsi di formazione del personale (riferito ai vari livelli dell'organigramma aziendale);
- individuazione delle modalità di scelta e competenze dei consulenti esterni;
- modalità di selezione del personale addetto ad una particolare funzione o ruolo di responsabilità;
- indice di *turnover* e *job rotation* all'interno delle singole funzioni.

- e) documenti relativi alle informazioni sulle componenti storiche del bilancio:**
- formazione delle immobilizzazioni immateriali e materiali / relativi fondi di ammortamento;
 - elenco delle partecipazioni e delle immobilizzazioni finanziarie;
 - dati storici valutazione magazzino;
 - stratificazione e movimenti dei fondi rischi ed oneri;
 - composizione debiti a medio-lungo termine;
 - stratificazione e movimentazioni delle riserve che compongono il PN;
 - elenco garanzie prestate e ricevute;
 - elenco conti d'ordine.
- f) documenti relativi alle informazioni di carattere tributario:**
- riassunto posizione fiscale;
 - copia dichiarazioni fiscali;
 - copia accertamenti, ricorsi, sentenze;
 - copia PVC;
 - elenco libri obbligatori e loro aggiornamento;
 - documentazione eventuali regimi speciali - agevolazioni;
 - contatto con consulenti incaricati.
- g) documenti relativi alle informazioni di gestione salute e sicurezza:**
- Documento di valutazione rischi (DVR);
 - nomina Responsabile del Servizio di Prevenzione e Protezione (RSPP), rappresentante della sicurezza (RLS), medico competente, addetti alla prevenzione incendi e addetti al primo soccorso;
 - elenco e periodicità adempimenti volti agli obblighi di informazione, formazione ed addestramento dei lavoratori;
 - acquisizione di informazioni comunicate all'INAIL relative agli infortuni sul lavoro che hanno comportato un'assenza dal lavoro superiore a tre giorni;
 - documento di valutazione dei rischi di incendio;
 - misure necessarie ai fini della prevenzione incendi e dell'evacuazione dei luoghi di lavoro;
 - elenco investimenti attuati e previsti;
 - ispezioni in corso o terminate - esito.

3.2 CARTE DI LAVORO “AD USO CORRENTE”

Le carte di lavoro “ad uso corrente” consistono in una **raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni di rilevanza specifica di supporto all'attività di controllo**, indipendentemente dal fatto che sia anche responsabile della revisione.

A titolo puramente esemplificativo, si intende tutta la documentazione che sia in grado di dare evidenza:

- della pianificazione del lavoro svolto;
- delle criticità riscontrate;
- delle azioni intraprese per l'eliminazione delle stesse;
- degli elementi a supporto delle relazioni (del C.S., dell'OdV o del revisore).

3.3 CARTE DI LAVORO SPECIFICHE PER IL COLLEGIO SINDACALE AL QUALE È STATA ATTRIBUITA ANCHE LA FUNZIONE DI ODV

Tutte le carte che siano in grado di documentare, anche con controlli a campione:

- la mappatura dei processi a rischio;
- l'analisi e la valutazione dei rischi;
- l'identificazione dei presidi organizzativi per la mitigazione dei rischi individuati;
- la valutazione dell'adeguatezza del MOG in funzione del contesto operativo interno ed esterno e della sua evoluzione;
- l'analisi dei sistemi di controllo interno;
- l'adeguatezza delle risorse finanziarie stanziate;
- l'identificazione dei soggetti interessati dall'attività di monitoraggio;
- l'effettiva applicazione delle procedure aziendali (anche con l'ausilio di tecniche di *flow-charting*);
- i risultati di interviste ed elaborazione di questionari;
- le metodologie utilizzate per individuare eventuali criticità e rischi di commissioni reati;
- le azioni intraprese per l'eliminazione o la riduzione dei rischi a livello accettabile;
- la verifica dell'attuazione e della funzionalità delle soluzioni proposte (*follow up*);
- la segnalazione agli organi competenti delle violazioni del modello che possono comportare l'insorgenza di responsabilità in capo alla società.
- l'effettiva applicazione delle procedure aziendali (anche con l'ausilio di tecniche di *flow-charting*);
- i risultati di interviste ed elaborazione di questionari;
- le metodologie utilizzate per individuare eventuali criticità e rischi di commissioni reati;
- le azioni intraprese per l'eliminazione o la riduzione dei rischi a livello accettabile;
- la verifica dell'attuazione e della funzionalità delle soluzioni proposte (*follow up*);
- la segnalazione agli organi competenti delle violazioni del modello che possono comportare l'insorgenza di responsabilità in capo alla società.

3.4 CARTE DI SPECIFICHE PER IL COLLEGIO SINDACALE AL QUALE È STATA ATTRIBUITA ANCHE LA FUNZIONE DI REVISORE

In seguito all'**abolizione** dell'obbligo di tenuta del libro della revisione è necessario **fornire l'evidenza**:

- della **pianificazione** della revisione;
- dello **svolgimento effettivo** della stessa in conformità ai principi di revisione, delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- degli **elementi a supporto** della relazione della revisione.

3.5 LE EVIDENZE DOCUMENTALI A SUPPORTO DELLA RELAZIONE SULLA REVISIONE ED IL GIUDIZIO SUL BILANCIO

Nel momento in cui l'Organo di controllo deve redigere la relazione al bilancio è necessario che **conservi tutta la documentazione a supporto** dalla quale risulti:

- l'**esame della bozza del bilancio** dando **evidenza di errori significativi** che possano influenzare il giudizio nella relazione;
- le **conclusioni espresse adeguatamente e dettagliatamente motivate** (con particolare riferimento all'espressione di giudizio con rilievi, giudizio negativo o impossibilità di esprimere un giudizio);
- l'**evidenza** dell'eventuale **dissenso di un Sindaco** e relativa **motivazione**.

3.6 CARTE DI LAVORO UTILI PER LA VALUTAZIONE DEL GOING CONCERN E DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE

Con riferimento alle attività che devono essere poste in essere dal Collegio sindacale ai sensi della norma 11 (Prevenzione ed emersione della Crisi) contenuta nelle norme di comportamento del Collegio sindacale², la tempestiva valutazione di **indicatori** (finanziari e gestionali) **che possano mettere in dubbio la continuità aziendale**, si basa sulla raccolta di evidenze documentali appropriate che, possono riguardare, esemplificativamente l'acquisizione e l'analisi di:

- bilanci intermedi;
- flussi di cassa;
- situazione debitoria (verso terzi o verso soci);
- redditività;
- eventi esterni eccezionali, strutturali, di mercato o di settore;
- valutazione *intangibles*;
- termini dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti / eventuali inadempienze;
- piani per azioni future (vendita immobili, rami d'azienda, ristrutturazione di debiti, aumenti capitale, riduzione spese, finanziamenti soci, ecc.) attestazioni scritte da amministratori o responsabili;
- rischi stimati (accertamenti tributari, fondi garanzia prodotto, fondi cause legali, ecc.);
- scambio di corrispondenza o *business plan sottoscritti dagli amministratori*;
- dimissioni dei consiglieri e dei sindaci;
- perdita (indotta o volontaria) di personale a livello dirigenziale senza l'adeguata sostituzione;
- contenziosi legali o tributari;
- modifiche legislative o iniziative governative sfavorevoli all'impresa;
- inesistenza o sopravvenuta perdita di requisiti per il mantenimento delle autorizzazioni necessarie allo svolgimento dell'attività imprenditoriale;
- cambiamento delle condizioni di pagamento dei clienti o dei fornitori.

La significatività delle irregolarità dovrà essere specificamente valutata in considerazione la loro incidenza sul corretto funzionamento degli organi sociali, le cause che le hanno determinate, l'entità della potenziale perdita ed i risvolti di carattere penale.

² Gentili G., Tosi V. "Il Collegio Sindacale. Guida pratica e formulario", Maggioli Editori, 2012.

UNO SGUARDO INTERNAZIONALE

A cura di **Paola Zambon** - Commercialista ODCEC-Torino

La funzione sindacale nelle società è radicalmente mutata in questi ultimi venti anni. Dal punto di vista internazionale appare delineato un disegno in cui da un lato le imprese di grande dimensioni e le multinazionali hanno pensato alle proprie realtà ed alle proprie esigenze; dall'altro le imprese di minori dimensioni si sono trovate ad affrontare procedure più complesse da adottare onde aspirare a quella conformità che a volte può apparire loro decisamente burocratizzante.

Alcune piccole imprese esentate dal controllo peraltro sentono sempre più l'esigenza di ottenere in ogni caso un controllo indipendente che renda "credibili" e "spendibili" i propri bilanci sul mercato.

Già nella comunicazione della Commissione europea intitolata "Pensare anzitutto in piccolo - Un nuovo quadro fondamentale per la Piccola Impresa (uno «*Small Business Act*» per l'Europa)", adottata a giugno 2008 e rivista a febbraio 2011, si riconosce il ruolo centrale svolto dalle piccole e medie imprese (PMI) nell'economia dell'Unione e si punta a migliorare l'approccio globale allo spirito imprenditoriale, nonché ad ancorare il principio "pensare anzitutto in piccolo" nei processi decisionali, dalla formulazione delle norme al pubblico servizio.

Nella scia di questo percorso si è pervenuti così alla direttiva 2013/34/CE (nuova direttiva contabile pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea 29.6.2013 n. 182/19 e recepita in Italia con il DLgs. 18.8.2015 n. 136 in vigore dal 16.9.2015) con gli obiettivi primari seguenti stabiliti dalla Commissione europea:

- *“ridurre/semplificare gli oneri amministrativi, con particolare riferimento alle piccole imprese;*
- *aumentare la chiarezza e la comparabilità dei bilanci, con particolare riferimento alle categorie di imprese per le quali queste considerazioni sono particolarmente importanti a causa di una più intensa attività transfrontaliera e del maggior numero di parti interessate esterne;*
- *tutelare le esigenze essenziali degli utilizzatori, con l'intento di conservare informazioni contabili ad essi necessarie;*
- *migliorare la trasparenza dei pagamenti ai governi da parte di imprese delle industrie estrattive e di imprese utilizzatrici di aree forestali primarie”.*

Proprio per tale motivo i colleghi commercialisti del Nord Europa (Svezia, Danimarca, Finlandia, Islanda e Norvegia) tendono a proporre un modello di controllo (*Nordic standard for audits of small entities*) che permetta a chi svolge funzioni analoghe al sindaco di esprimere un giudizio con lo stesso livello di affidabilità di un controllo eseguito in conformità ai principi di revisione standard anche per le imprese di minori dimensioni (micro e piccole imprese).

I Principi di revisione internazionali che si applicano a tutti gli audit attuali, in linea generale sono diventati via via più ampi e di conseguenza sempre meno adattabili ad un controllo efficace per le imprese di piccole dimensioni.

I benefici del controllo sembrano essere maggiormente evidenti nelle aziende che superino almeno 1.250.000,00 euro di fatturato secondo alcuni di loro, poiché al di sotto potrebbe essere considerato come una sorta di investimento non opportuno a causa dell'eccessiva complessità che richiederebbero le procedure organizzative per essere conformi agli standard adottati dalle multinazionali. Sulla base di tali considerazioni l'attività sindacale verrebbe demandata per le imprese di minori dimensioni all'esperienza maturata dal professionista ed alla sua capacità di analisi (discernendo autonomamente tra ciò che sia da ritenere decisamente importante da tenere presente rispetto a quanto può considerarsi unicamente

eventualmente interessante ma non fondamentale) più che alla conformità nel creare la documentazione probatoria standardizzata che popola le liste di controllo di consueto utilizzate.

Al dilemma evidenziato dai colleghi nordici lo IAASB (*International Audit and Assurance Standard Board*) di New York ha commentato che pur concordando con le proposte dei colleghi del Nord Europa, adottare principi che demandino al giudizio arbitrare del singolo potrebbe essere in qualche modo penalizzante ai fini della qualità del controllo effettuato, sottovalutando i rischi specifici per un'azienda. I colleghi dell'Icaew (*International chartered accountant E.W.*) ritengono la proposta audace ma interessante. A loro avviso gli standard internazionali devono proseguire ad essere dettagliati minuziosamente per il semplice fatto che sarebbe difficile discernere tra il professionista più o meno competente nell'effettuare i controlli dovuti. Tutti auspicano in ogni caso che si parli in futuro di come risolvere la complessità del controllo per le imprese di minori dimensioni.

A partire dalla revisione dei bilanci 2015 è obbligatorio applicare in Italia i nuovi principi di revisione adottati con la determina della Ragioneria Generale dello Stato 23.12.2014 prot. 10073 che ha modificato la relazione sulla revisione (anche qui si tratta di inserimento di maggiori dettagli).

Anche nel Regno Unito dall'1.1.2016 ci sono stati cambiamenti che portano a rivisitare il concetto di vigilanza e di *audit* nei bilanci, in linea con il resto dell'Europa, proprio al fine di conformarsi alla direttiva 2013/34/CE.

Il Dipartimento degli Affari e dell'Innovazione Britannico (BIS) già nel marzo 2015 ha emanato infatti la norma SI 2015/980 ("Companies Partnership and Group (*Accounts and Report*) Regulations 2015") che ha rivisitato il Testo Unico Societario britannico (Companies Act 2006) semplificando le informazioni per le piccole imprese ed apporta numerosi cambiamenti nella contabilità ed in generale anche nella reportistica per tutti i tipi di società (in vigore nel Regno Unito dall'1.1.2016).

Il "Financial Reporting Council" (FRC) pertanto ha ritenuto utile emanare modifiche ai principi contabili britannici (FRS - financial reporting standard) FRS 100-102 al fine di inserire i cambiamenti apportati dalla nuova norma includendo peraltro anche una speciale sezione (section A) dedicata esclusivamente alle piccole imprese. Inoltre ha inserito il nuovo principio FRS 105, sempre in vigore dal 1° gennaio 2016, che tratta in speciale modo solo della contabilità relativa alle micro imprese mentre i vecchi principi per le piccole imprese (FRSSE) sono decaduti.

In sintesi per gli esercizi che partono dall'1.1.2016 le piccole imprese britanniche devono applicare i criteri informativi e di rappresentazione contabile previsti dalla sezione A del principio FRS 102 ed al contempo quanto previsto dal resto del principio contabile stesso per quanto concerne i requisiti di rilevazione e valutazione o in alternativa, possono optare per l'applicazione in toto del principio mentre le micro imprese possono optare per l'applicazione del principio FRS 105.

Il nuovo principio contabile britannico FRS 105 relativo alle micro imprese invece era già stato emanato nel luglio 2015 e dunque poteva, come di fatto è avvenuto, essere applicato senza alcuna restrizione da tale tipologia di società. I precedenti principi contabili infatti potevano essere applicati solo fino a gennaio 2015 e, dall'1.1.2016, terminano la loro applicazione di fatto sia il principio FRS102 nella versione di agosto 2014 privo della sezione A succitata (relativo alle piccole imprese che prevedeva l'applicazione del fair value ogni anno e nessun costo di svalutazione) che il FRSSE2015 (relativo alle

piccole imprese che non prevedeva costi di svalutazione ma valutazione ai prezzi di mercato per ciascun esercizio).

Il nuovo principio FRS 105 prevede che non si possa applicare la valutazione al *fair value* per le micro imprese imponendo di fatto la mera svalutazione (depreciation) ed inoltre non ritiene necessario stimare le imposte differite in linea generale.

(Il principio contabile FRS 102 emanato a settembre 2015 (inclusivo della sezione A che prevede un'informativa ridotta per le piccole imprese, che nella precedente versione non era compresa) può essere applicato solo se i requisiti richiesti dalla nuova norma SI 2015/980 ("Companies Partnership and Group (Accounts and Report) Regulations 2015") - possono essere totalmente rispettati fino al termine del 2015 mentre dal 2016 potrà in ogni caso essere applicato).

La sezione A prevede dei formati del conto economico e del bilancio (nonché le note esplicative alla situazione finanziaria, spiegando quali sono i formati da adottare) e contiene le condizioni operative di applicabilità della norma SI 2015/980. Inoltre evidenzia come sia utile considerare di fornire comunque ciò che indica il principio FRS 102 per integrare informazioni ritenute di maggiore pertinenza o rilevanza onde pervenire alla rappresentazione veritiera e corretta della contabilità (c.d. "*true and fair view*").

La norma ha previsto anche un cambiamento nei limiti in base ai quali si possa considerare un'impresa come piccola anziché media. Ciò di fatto pone in capo agli amministratori della società (director) di poter scegliere quale regime contabile applicare se i limiti relativi a fatturato, totale immobilizzato e numero di dipendenti in un triennio vengano o meno superati (2 su 3). Qualora la società ad esempio fosse considerabile nel nuovo contesto da piccola a media, il consiglio di amministrazione o l'amministratore potrà decidere se applicare ancora i principi contabili relativi alla piccola solo se la nuova norma SI 2015/1980 fosse stata da poco adottata ma in ogni caso non potrà esimersi dall'obbligo di revisione.

Dunque la dimensione societaria conta molto in rapporto al monitoraggio contabile ed in generale alla revisione.

La Camera dei Comuni, con una specifica attestazione diffusa sul *web*, ha chiarito solo in data 26.1.2016, in realtà che ritiene utile che tutte le imprese proseguano sempre nell'essere in grado di sostenere un audit, anche se, di fatto da gennaio 2016 le aziende, considerate piccole (*small companies*), che soddisfano almeno due dei seguenti criteri:

- fatturato pari o al di sotto di 10,2 milioni di sterline,
- totale di bilancio al di sotto o pari a 5.1 milione di sterline e
- numero di dipendenti al di sotto o pari a 50,

o a causa dell'attività svolta (es. opere caritatevoli), non saranno comunque tenuti ad avere un *audit* per gli esercizi che iniziano il gennaio 2016.

Per le micro-entità e le aziende più piccole, il nuovo approccio alleggerisce notevolmente il carico sull'informativa da erogare. Per le micro-entità, fino a quando il bilancio è redatto in conformità legale, si presume dia comunque una rappresentazione veritiera e corretta. Quindi, gli amministratori non sono tenuti a pensare alla più ampia informazione che potrebbe essere necessaria ma devono unicamente preparare un bilancio corredato da stato patrimoniale e conto economico. Non hanno più bisogno di

preparare una dichiarazione relativa agli utili ed alle perdite rilevate durante l'esercizio o un rendiconto finanziario ma possono volontariamente fornire informazioni aggiuntive.

Come emerge di fatto la direttiva europea ed anche i commercialisti europei latu sensu, stanno sempre più cercando vie di semplificazione per le piccole imprese ma le stesse dovrebbero essere in ogni caso pronte per il relativo monitoraggio poiché la vigilanza stessa andrebbe volta a portare ad una migliore efficienza ed efficacia dell'assetto organizzativo, contabile e tecnico della società in qualunque Paese europeo esse abbiano sede.

PARTE II

I PROFILI PENALI DELLA RESPONSABILITÀ DEI SINDACI

A cura di **Mario Garavoglia** - Avvocato in Torino

e **Stefania Gianoncelli** - Avvocato in Torino, ricercatrice di diritto tributario presso l'Università di Torino

1	REATI TRIBUTARI, REATI SOCIETARI E REATI FALLIMENTARI: CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE SUI PROFILI PENALI DELLA RESPONSABILITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE	180
2	REATI PROPRI E CONCORSO NEI REATI ALTRUI: LA NECESSITÀ DI UN DIFFERENTE APPROCCIO	181
3	REATI PROPRI: REATI SOCIETARI E REATI FALLIMENTARI	183
4	CONCORSO NEL REATO: CONFINI TRA ACCORDO CRIMINOSO E OMESSA VIGILANZA, IN QUALITÀ DI TITOLARE DI UNA POSIZIONE DI GARANZIA	187
	4.1 PRESUPPOSTI DI PUNIBILITÀ IN CASO DI OMESSO CONTROLLO	187
5	COLLEGIALITÀ DELL'ORGANO E PERSONALITÀ DELLA RESPONSABILITÀ PENALE	191

1 REATI TRIBUTARI, REATI SOCIETARI E REATI FALLIMENTARI: CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE SUI PROFILI PENALI DELLA RESPONSABILITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE

Tra i rimedi approntati dal legislatore a presidio del corretto adempimento dei doveri imposti ai componenti del Collegio sindacale da norme quali, *in primis*, gli artt. 2403 e 2407 co. 1 c.c., non vi sono unicamente le responsabilità che, sul piano civilistico, possono derivare dal loro inadempimento, in particolare a mente del co. 2 del richiamato art. 2407 c.c., né le sanzioni di natura amministrativa irrogabili a fronte di talune condotte specificamente individuate, che di tali doveri costituiscono una violazione, quale l'omessa esecuzione di denunce, comunicazioni e depositi di cui all'art. 2630 c.c.

La reazione dell'ordinamento può infatti assumere i connotati più rigorosi della sanzione penale, comminata al sindaco che si sia reso responsabile di condotte – attive o omissive – ritenute particolarmente gravi, tenuto conto in primo luogo dell'interesse offeso o messo in pericolo, oltreché delle modalità della condotta che tale danno o pericolo ha causato.

Proprio alla luce di tale considerazione, non deve stupire che la responsabilità dei singoli membri del Collegio sindacale possa essere affermata, a talune condizioni, anche sul piano penale. Un raffronto tra, da un lato, il contenuto dei doveri imposti ai sindaci, in termini tanto di vigilanza a tutto tondo sulla gestione della società, e, in genere, sul comportamento tenuto dal complesso dei suoi organi, quanto di veridicità delle attestazioni rese nell'esercizio delle proprie funzioni – e, dall'altro, i beni tutelati da quel complesso di norme dell'ordinamento inquadrabili nell'ambito del diritto penale commerciale, è sufficiente ad avvedersi della coincidenza, se non altro parziale – degli obiettivi perseguiti dal legislatore nell'istituire i primi e nel prevedere le seconde. L'offesa, attuale o potenziale, ai medesimi interessi, soprattutto quando si caratterizzi per la stessa intensità, ben può, e forse deve, essere fronteggiata con i medesimi strumenti. Si ritornerà sul punto.

Quel che rileva in queste prime considerazioni introduttive, è chiarire un aspetto che si ritiene fondamentale.

Va da sé che, a fronte del maggior rigore della reazione opposta dall'ordinamento a fronte di talune condotte, attive o omissive, dei membri dell'organo di controllo, e della particolare gravità delle conseguenze che possono scaturirne, in termini di responsabilità del singolo, occorre necessariamente rafforzare, rendendo anch'essa maggiormente rigorosa, l'analisi dei presupposti per l'affermazione di tale responsabilità. Si rende necessario, in altri termini, maggior rigore altresì nell'individuare tali presupposti, e nel valutarne la effettiva sussistenza.

Tale considerazione potrebbe apparire quasi ovvia, se formulata con riferimento alle ipotesi in cui il legislatore penale abbia istituito specifici reati ascrivibili al sindaco che agisca nell'esercizio delle sue funzioni: la previa individuazione e la successiva valutazione in ordine alla sussistenza degli elementi che integrano la fattispecie punita in capo al membro del Collegio sindacale deve essere oggetto di particolare attenzione e scrupolo, così come avviene in tutte le ipotesi in cui, a fronte di una certa condotta e, eventualmente, degli effetti che ne siano scaturiti, siano configurabili responsabilità penali.

La medesima osservazione si rivela tuttavia meno scontata, e appare anzi particolarmente importante, ove si ponga mente alla possibilità che lo stesso soggetto sia chiamato a rispondere a titolo di concorso nel reato proprio da altri commesso; e ciò *a fortiori* nel caso in cui tale responsabilità sia affermata non a fronte della esistenza di un autentico accordo criminoso tra il sindaco e l'autore del suddetto reato –

eventualità certo non impossibile, ma neppure ricorrente con sistematica frequenza – ma in considerazione della sola violazione dei suddetti doveri previsti dalla normativa extrapenale.

È in tale scenario che il richiamo dei principi fondamentali e delle specifiche regole che governano la materia penale – ricorrenza dell'elemento soggettivo, ripartizione dell'onere della prova, personalità della responsabilità, tra gli altri – si coglie in tutto il suo rilievo pratico ed in tutta la sua concreta necessità.

2 REATI PROPRI E CONCORSO NEI REATI ALTRUI: LA NECESSITÀ DI UN DIFFERENTE APPROCCIO

Alla luce di quanto si è osservato al paragrafo precedente, occorre in primo luogo istituire una prima rilevante distinzione tra reati c.d. “propri del sindaco”, che gli possono essere ascritti – anche – a titolo monosoggettivo, e reati altrui, che si configurano come propri rispetto ad altri soggetti (amministratori, liquidatori, direttore generali, legali rappresentanti firmatari della dichiarazione), e dei quali, al ricorrere di determinate circostanze, il componente del Collegio sindacale può essere chiamato a rispondere a titolo di concorso.

Per quanto riguarda i primi, si tratta di fattispecie criminose che vedono quali possibili soggetti attivi i sindaci di società nell'esercizio delle loro funzioni, e che non potrebbero invece essere commessi da soggetti che non ricoprano tale carica (né quelle cui si riferisce la medesima norma incriminatrice).

I c.d. “reati propri”, è opportuno qui ricordare, necessitano, per il loro perfezionamento, della consapevolezza, in capo al soggetto agente, circa il ruolo ricoperto. Con riferimento alle ipotesi criminose di cui si discorre – che, come a breve si vedrà, possono distinguersi tra reati societari e reati fallimentari, disciplinati i primi dal codice civile, ed i secondi dalla legge fallimentare – tale consapevolezza può senz'altro essere data per acquisita¹.

Occorre poi ricordare che, a mente dell'art. 2639 co. 1 c.c., con particolare riferimento ai reati societari che, come si vedrà, possono essere commessi – anche – dal soggetto che ricopra la qualifica di sindaco, la punibilità è estesa anche a chi sia tenuto a svolgere la stessa funzione, pur diversamente qualificata, sia chi eserciti, “*in modo continuativo e significativo*” i relativi poteri. Per quanto concerne la prima categoria, vi rientrano senz'altro i componenti del consiglio di sorveglianza di cui all'art. 2409-*duodecies* c.c., che, per espressa disposizione di legge, esercita le funzioni di cui all'art. 2403 co. 1 c.c., nonché, verosimilmente, i componenti del comitato per il controllo sulla gestione di cui all'art. 2409-*octiesdecies* c.c., cui sono attribuite funzioni sostanzialmente simili. Più difficile è individuare eventuali soggetti che, senza ricoprire il ruolo di sindaco, né alcuno dei ruoli appena richiamati, esercitino i relativi poteri “*in modo continuativo e significativo*”, alla stregua di un sorta di “*sindaco di fatto*”: sotto tale profilo, in effetti, il richiamato art. 2639 co. 1 c.c., ha con tutta probabilità maggiore vocazione ad applicarsi alla posizione dell'amministratore o del direttore generale.

¹ È appena il caso di precisare che è invece del tutto irrilevante, ai fini dell'esclusione dell'elemento soggettivo della condotta, e, dunque, della punibilità, il fatto che il sindaco non conosca con esattezza i doveri che gli sono imposti dall'ordinamento o – a fortiori – l'esistenza dei reati di cui si discorre; come efficacemente affermato, infatti, affinché sia configurabile la sussistenza del dolo – ossia della necessaria consapevolezza – anche con riferimento alla qualifica presupposta dalla previsione del reato proprio, è sufficiente che il soggetto abbia conoscenza dei “substrati di fatto” della stessa qualifica (Fiandaca, Musco, Diritto penale, 324). D'altra parte, occorre dire, secondo la consolidata giurisprudenza della Cassazione, al pari dell'errore che cada sulla legge penale, quello che concerna la normativa extrapenale non esclude la punibilità, allorché – come nell'ipotesi di cui si discute – essa si configuri quale norma integratrice di quella penale (cfr., ad esempio, Cass. pen., sez. IV, 18.1.2012, n. 6405, in bancadati pluriscadam).

Per quanto attiene alle ipotesi di responsabilità penale a titolo di concorso nel reato, occorre in primo luogo rilevare come il sindaco possa concorrere in uno dei reati societari o fallimentari che avrebbe potuto commettere in prima persona, dal momento che, come si vedrà al paragrafo successivo, essi possono essere ascritti anche ad altre figure.

La possibilità che il sindaco risponda a titolo concorsuale di fattispecie da altri direttamente commesse non sussiste, tuttavia, con esclusivo riferimento ai suddetti reati. Vi sono ipotesi delittuose che il sindaco non potrebbe porre in essere in via diretta, a titolo monosoggettivo, ma alla cui commissione potrebbe fornire il proprio apporto morale o materiale *ex art. 110 c.p.*, tanto nell'ipotesi di accordo criminoso intervenuto con il soggetto agente (o i soggetti agenti), quanto – secondo una opzione ricostruttiva particolarmente rigorosa, ma ormai consolidata – quale titolare di una posizione di garanzia *ex art. 40 co. 2 c.p.*

Rientrano tra i reati ascrivibili al sindaco – esclusivamente – a titolo di concorso, alcuni dei reati societari e fallimentari che non possono essergli ascritti a titolo monosoggettivo, oltreché tutti i reati tributari.

Ed infatti, si ritiene, in nessun caso i delitti previsti dal DLgs. 74/2000 possono essere ascritti, a titolo monosoggettivo (ossia fuori dalle ipotesi di concorso quale *extraneus*), ai componenti del Collegio sindacale. Ciò in quanto il sindaco, nell'esercizio delle proprie funzioni, non è direttamente investito da nessuno degli obblighi la cui violazione determina il perfezionarsi di uno dei reati disciplinati da tale fonte normativa, né, più in generale, si trova nella condizione in cui le singole fattispecie punibili – tutte riconducibili a reati propri, nell'accezione in precedenza chiarita – possono essere commesse.

Vero è che la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, nonché la dichiarazione del sostituto, presentate dalle società sottoposte a controllo contabile, secondo quanto previsto dall'art. 1 co. 5 del DPR 322/98, sono firmate altresì dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, e, dunque, laddove l'ente, ricorrendone le condizioni, si sia avvalso della facoltà di cui all'art. 2409-*bis* co. 2 c.c., dal presidente del Collegio sindacale; ma vero è anche che tale sottoscrizione – la cui mancanza non invalida la dichiarazione, *ex art. 1 co. 5 del DPR 322/98* – non ha quale effetto quello di renderne il contenuto direttamente riferibile allo stesso presidente, o all'organo di controllo, che non a caso non figura tra i soggetti di cui all'art. 1 co. 1 lett. c) del DLgs. 74/2000, (amministratori, liquidatori o rappresentanti di società, enti o persone fisiche, sostituti d'imposta) le cui dichiarazioni possono assumere rilievo penale.

Certo la firma apposta sulla dichiarazione, laddove l'organo di controllo eserciti anche la funzione di revisore dei conti, comporta una serie di conseguenze, essendo espressione, appunto, dell'avvenuto esercizio del controllo sui dati che vi sono contenuti², che pure permangono riferibili al solo legale rappresentante del soggetto tenuto alla presentazione; così come, d'altra parte precise conseguenze possono derivare dall'assenza di tale sottoscrizione.

Tali conseguenze possono e devono essere inquadrate nella prospettiva, già richiamata, del concorso nel reato del soggetto *extraneus*, la cui affermazione può comportare l'applicazione della medesima pena, ma presuppone il ricorrere di presupposti parzialmente diversi e ulteriori rispetto all'ascrivibilità del reato tributario a titolo monosoggettivo, dei quali si dirà a breve.

² Così Pricolo "Commento all'art. 2", in Caraccioli, Giarda, Lanzi "Diritto e procedura penale tributaria", Padova, 2012.

3 REATI PROPRI: REATI SOCIETARI E REATI FALLIMENTARI

È ora possibile soffermarsi sulle singole ipotesi di reato proprio ascrivibili, anche a titolo monosoggettivo e al di fuori di qualsiasi ipotesi concorsuale, al sindaco della società.

1) REATI SOCIETARI

Appuntando l'attenzione sui reati societari, il riferimento va, in primo luogo, alle false comunicazioni sociali, punite dagli artt. 2621 ss. c.c.

La condotta incriminata dall'art. 2621 c.c. e dal successivo art. 2622 (che si pone con la prima disposizione in un rapporto di specialità, concernendo nello specifico le false comunicazioni rese da – per quanto qui rileva – sindaci³ di società quotate ed equiparate) può consistere in un comportamento attivo ovvero omissivo.

Nel primo caso, essa si sostanzia nella consapevole esposizione, all'interno di bilanci, relazioni o altre comunicazioni sociali previste dalla legge e indirizzate ai soci o al pubblico, di *“fatti materiali non rispondenti al vero”*⁴, concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo cui appartiene, ovvero beni posseduti o amministrati dalla società per conto terzi. Nel secondo caso, la condotta punita consiste nella consapevole omissione, nelle medesime sedi, dei suddetti fatti, purché *“rilevanti”*, *“la cui comunicazione è imposta dalla legge”*. Ciò, purché la falsità o l'omissione siano idonee ad indurre *“altri”* – i.e.: chiunque sia interessato al contenuto delle suddette comunicazioni – in errore. Il riferimento alla consapevolezza esclude conseguenze penali nel caso in cui la falsità ovvero l'omissione dipendano da negligenza o imperizia; l'omesso riferimento a profili valutativi dei suddetti fatti, invece presente nella precedente versione delle disposizioni di cui si discorre, ha indotto taluni ad escludere che possano oggi assumere rilievo, ai fini della punibilità penale, le valutazioni di bilancio, per quanto consapevolmente errate e di sicura portata decettiva⁵. A tale interpretazione, occorre dire, si contrappone l'opzione ermeneutica, da ultimo sostenuta dalla Cassazione penale, in base alla quale *“il riferimento ai fatti materiali oggetto di falsa rappresentazione non vale ad escludere la rilevanza penale degli enunciati valutativi, che sono anch'essi predicabili di falsità quando violino criteri di valutazione predeterminati”*⁶.

In ogni caso, nell'ipotesi tanto di condotte attive, quanto di condotte omissive, e per quel che attiene al profilo dell'elemento soggettivo, il reato si perfeziona unicamente se il sindaco abbia agito al fine di ottenere per sé o per altri un ingiusto profitto, a prescindere dal suo effettivo conseguimento; la consapevole falsità o omissione indirizzate ad un differente scopo, quindi, non determina conseguenze penali.

La sanzione prevista per il reato di cui all'art. 2621 c.c. è la reclusione da 1 a 5 anni; tuttavia, a mente del successivo art. 2621-bis c.c., essa si riduce nel minimo a 6 mesi e nel massimo a 3 anni se i fatti

³ I reati di cui si discorre possono essere infatti commessi altresì da amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti contabili societari e liquidatori.

⁴ Ai fini del perfezionamento del reato di cui all'art. 2621 c.c. è necessario che tali fatti siano *“rilevanti”*; il più grave reato previsto dall'art. 2622 c.c., invece, può sussistere a prescindere da tale rilevanza.

⁵ Ha concluso in questo senso Cass. pen., sez. V, 16.6.2015 n. 33774, pur evidenziando la *“disarmonia”* esistente tra la nuova disciplina delle false comunicazioni sociali, da un lato, e le previsioni del decreto n. 74/00, che disciplina i reati tributari, nella versione successiva alla modifica del 2015, nonché l'art. 2638 c.c., dall'altro.

⁶ Cass. pen., 12.11.2015 n. 890.

sono “*di lieve entità*”, ciò che deve essere apprezzato tenuto conto, da un lato, della natura e delle dimensioni della società coinvolta, e, dall’altro, sia delle modalità che hanno connotato la falsità o l’omissione sia delle conseguenze che ne sono derivate. La medesima riduzione di pena si applica anche nel caso in cui la società non sia soggetta a fallimento o a concordato preventivo in ragione del mancato superamento dei limiti previsti dall’art. 1 della legge fallimentare, e, in questo caso, il reato è procedibile esclusivamente a querela della persona offesa, ossia della società, dei soci, dei creditori o degli altri soggetti cui sono indirizzate le comunicazioni sociali.

Trattandosi di reato per il quale la pena edittale massima non supera in ogni caso i 5 anni di reclusione, risulta allo stesso potenzialmente applicabile la causa di esclusione della punibilità prevista dall’art. 131-*bis* del RD 1398/30, applicabile dal giudice a fronte della “*particolare tenuità del fatto*”; come specificato dall’art. 2621-*ter* c.c., nel dare eventualmente applicazione alla suddetta disposizione con riferimento al reato di false comunicazioni sociali, occorrerà avere riguardo “*in modo prevalente*” all’entità dell’eventuale danno cagionato alla società, a soci o ai creditori; e ciò per quanto, lo si ricorda, il perfezionamento del reato di cui si discorre non presupponga neppure il concreto verificarsi di tale danno.

La pena è aggravata, divenendo pari nel minimo a 3 anni e nel massimo a 8, per l’ipotesi criminosa di cui al successivo art. 2622 c.c., nell’ambito della quale le società interessate emettono strumenti finanziari:

- ammessi alla negoziazione in un mercato regolamento italiano o di altro Stato membro UE;
- per i quali sia stata presentata richiesta di ammissione alla suddetta negoziazione;
- ammessi alla negoziazione in un sistema multilaterale di negoziazione italiano, ovvero controllano società emittenti strumenti finanziari di cui al primo punto di questo elenco, o, ancora, fanno appello al pubblico risparmio ovvero lo gestiscano.

Altro reato proprio potenzialmente ascrivibile – anche – al sindaco⁷ è quello previsto dall’art. 2635 c.c. che, introdotto nell’attuale formulazione nel 2012, punisce la corruzione tra privati. La fattispecie si perfeziona laddove – per quanto qui rileva – il sindaco, a fronte della dazione o della semplice promessa di denaro o altra utilità, per sé o per altri, compia atti, ovvero ometta di compierne, in violazione di obblighi inerenti al proprio ufficio, purché da tale violazione derivi un nocumento alla società.

La pena prevista è pari nel minimo a 1 anno e nel massimo a 3, ma è raddoppiata nel caso in cui la società sia quotata in mercati regolamentati italiani o di altri Stati membri UE, o, in ogni caso, per quanto non quotati, i suoi titoli siano diffusi tra il pubblico in maniera rilevante, secondo quanto previsto dall’art. 116 del T.U. in materia di intermediazione finanziaria e dal regolamento CONSOB attuativo di tale disposizione. Il reato è punibile a querela della persona offesa (ossia la società), salvo che dal fatto derivi una distorsione della concorrenza nella acquisizione di beni o servizi. Tale conseguenza pare possa verificarsi con una frequenza significativa, ed il danno, in questo caso, è inferto al mercato e, in ultima analisi, alla collettività, in misura maggiore che non alla società; si ritiene

⁷ Oltreché ad amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti facenti parte della contabilità societaria, liquidatori, ovvero – ma si tratta di un’ipotesi punita meno gravemente, con la reclusione sino ad 1 anno e 6 mesi – da soggetti sottoposti alla direzione o alla vigilanza di quelli appena richiamati.

dunque condivisibile la scelta del legislatore del 2012, di prevedere, in tale circostanza, la procedibilità d'ufficio.

Parimenti perseguibile d'ufficio è l'ultimo reato proprio che può essere commesso dal sindaco⁸ di società o altri enti che siano per legge sottoposti alle autorità di pubblica vigilanza, o comunque siano tenuti ad obblighi nei loro confronti⁹.

Tre sono le condotte punite dall'art. 2638 c.c. La prima si sostanzia nell'esporre, all'interno delle comunicazioni dirette alle predette autorità e previste dalla legge, fatti materiali non rispondenti al vero, ancorché oggetto di valutazioni, circa la situazione economica, patrimoniale o finanziaria, dell'ente, ovvero beni posseduti o amministrati dalla società per conto terzi. La seconda nell'occultare in tutto o in parte, avvalendosi di mezzi fraudolenti diversi dalla falsità – e, dunque, non limitandosi alla mera reticenza – fatti concernenti la suddetta situazione o i suddetti beni, che si avrebbe avuto l'obbligo di comunicare. In entrambi i casi, occorre precisare, l'agente è punibile esclusivamente laddove mosso dal fine di ostacolare l'esercizio delle funzioni di vigilanza. La terza condotta consiste, invece, nell'ostacolare consapevolmente e in concreto tale esercizio, avvalendosi di qualsiasi mezzo, ed anche semplicemente omettendo le comunicazioni dovute alle predette autorità.

La pena prevista è sempre pari, nel minimo, ad un anno di reclusione e nel massimo a quattro. Essa è però raddoppiata nel caso di società quotate su mercati regolamentati italiani o di altri Stati membri UE, ovvero di società i cui titoli, pur non quotati, siano diffusi tra il pubblico in maniera rilevante, secondo quanto previsto dall'art. 116 del T.U. in materia di intermediazione finanziaria e dal regolamento CONSOB attuativo di tale disposizione.

Con riferimento a tutte le summenzionate fattispecie criminose l'art. 2640 c.c. introduce una circostanza attenuante, applicabile nel caso in cui – evidentemente fuori dalle ipotesi di radicale esclusione della punibilità – l'offesa cagionata sia di particolare tenuità, nel qual caso la pena edittale prevista andrà opportunamente diminuita. Il successivo art. 2641 c.c. prevede poi, in caso di condanna o di patteggiamento per uno dei reati richiamati, la confisca del prodotto o del profitto del reato, nonché dei mezzi utilizzati per commetterlo; nel caso di sua impossibilità, per mancata individuazione o impraticabilità dell'apprensione dei relativi beni, è ammessa la confisca per equivalente, che potrà dunque avere ad oggetto i beni facenti parte del patrimonio del sindaco condannato.

2) REATI FALLIMENTARI

Per quanto concerne i reati fallimentari, viene in rilievo in primo luogo l'art. 223 L. fall., che, nel richiamare la disposizione contenuta al precedente art. 216 in tema di bancarotta fraudolenta, punisce con la medesima pena, pari nel minimo a 3 anni di reclusione, e nel massimo a 10 anni, tre distinte condotte che vedono tra i possibili soggetti attivi il sindaco di società fallite.

La prima consiste nel porre in essere uno dei fatti previsti dall'art. 216, e, dunque:

- nel distrarre, occultare, dissimulare, distruggere in tutto o in parte, anche durante la procedura fallimentare, i beni sociali;
- nell'esporre o riconoscere passività inesistenti, anche durante la procedura fallimentare, purché ciò avvenga allo scopo di recare pregiudizio ai creditori;

⁸ Così come da amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazione di documenti facenti parte della contabilità societaria, liquidatori.

⁹ A seguito dell'integrazione della disposizione codicistica da parte dell'art. 101 co. 1 del DLgs. 16.11.2015 n. 180, essa trova applicazione altresì con riferimento alle autorità di risoluzione previste dalla direttiva 2014/59/UE del Parlamento europeo e del Consiglio 15.5.2014.

- nel sottrarre, distrarre, falsificare, in tutto o in parte, le scritture contabili, purché ciò avvenga allo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto, ovvero di recare pregiudizio ai creditori;
- nel tenere la contabilità in maniera tale da impedire la ricostruzione del patrimonio o del volume d'affari;
- nel sottrarre, distruggere o falsificare la contabilità durante la procedura fallimentare;
- nell'eseguire pagamenti o simulare titoli di prelazione, prima o durante la procedura fallimentare, allo scopo di favorire taluno dei creditori ai danni degli altri.

La seconda condotta punita è quella del sindaco che, incorrendo nel reato di false comunicazioni sociali e false comunicazioni sociali nelle società quotate, abbia cagionato, o concorso a cagionare il dissesto della società.

La terza condotta sanzionata con la medesima pena consiste, più genericamente, nell'aver cagionato il fallimento della società con dolo, o, comunque, per effetto di condotte dolose.

La condanna riportata dal sindaco a fronte di una delle descritte condotte comporta altresì l'applicazione della sanzione accessoria prevista a carico dell'imprenditore in caso di condanna per bancarotta fraudolenta.

Meno grave è l'ipotesi di reato proprio – anche – del sindaco disciplinata dal successivo art. 224 L. fall.

A mente di tale disposizione il sindaco della società fallita è infatti punito con una pena pari nel minimo a 6 mesi e nel massimo a 2 anni a fronte di due condotte.

La prima consiste nel commettere uno dei fatti previsti dal precedente art. 217, istitutivo del reato di bancarotta semplice; considerata la particolare posizione del sindaco e la funzione dallo stesso svolta, i fatti descritti da tale disposizione, suscettivi di essere da lui commessi, devono essere individuati nelle seguenti condotte:

- aver compiuto operazioni di grave imprudenza per ritardare il fallimento;
- aver aggravato il dissesto sociale, o astenendosi dal richiedere la dichiarazione di fallimento ovvero “*con altra grave colpa*”;
- mancata, irregolare o incompleta tenuta della contabilità obbligatoria durante i 3 anni antecedenti al fallimento (o dall'inizio dell'impresa, se ha avuto durata inferiore).

La seconda condotta punita alla stregua di bancarotta semplice consiste, genericamente, nel concorrere a cagionare o ad aggravare il dissesto della società venendo meno all'osservanza degli obblighi imposti al sindaco dalla legge. Tali obblighi sono, in primo luogo, quelli previsti dalla normativa civilistica, e, in particolare, dagli artt. 2403 e 2407 c.c. La loro inosservanza determina la punibilità ai sensi dell'art. 217 L. fall. unicamente laddove ne sia derivato, quale conseguenza, un contributo alla creazione o all'aggravarsi del dissesto sociale; la medesima inosservanza, tuttavia, può assumere rilievo penale anche a prescindere dal verificarsi dell'evento descritto dalla disposizione da ultimo richiamata, configurando un'ipotesi di concorso nella commissione di altre fattispecie criminose, siano esse ascrivibili al sindaco come reati propri o meno.

Tale considerazione consente di introdurre l'argomento oggetto del prossimo paragrafo.

4 CONCORSO NEL REATO: CONFINI TRA ACCORDO CRIMINOSO E OMESSA VIGILANZA, IN QUALITÀ DI TITOLARE DI UNA POSIZIONE DI GARANZIA

Laddove il sindaco sia chiamato a rispondere a titolo di concorso nel reato – tanto nel caso in cui concorra nella fattispecie criminosa che potrebbe essere da lui commessa a titolo monosoggettivo, quanto nell'ipotesi in cui concorra al reato proprio di altri soggetti – presupposto della responsabilità, come si è anticipato, è la dimostrazione dell'apporto, morale e materiale, dato al perfezionamento della suddetta fattispecie punita. La sussistenza di tale apporto, lo si ribadisce, può e deve configurarsi sia nelle ipotesi di vero e proprio accordo con il soggetto o i soggetti agenti, sia al di fuori di tale accordo, allorché la responsabilità del sindaco sia affermata in considerazione della titolarità, in capo allo stesso, di una posizione di garanzia.

Nel primo caso, occorrerà evidentemente che sia provata, a fronte di elementi concreti, la sussistenza del suddetto accordo. In particolare, occorrerà che sia provata la diretta riconducibilità dei fatti penalmente rilevanti alla coscienza e alla volontà del sindaco: quest'ultimo potrà essere penalmente perseguito quando potrà affermarsi che egli si sia concretamente rappresentato – trattandosi di concorso – tanto la condotta criminosa, attiva o omissiva, posta in essere dal concorrente (amministratore, liquidatore, direttore generale) che abbia commesso in proprio il fatto delittuoso (distrazione, falsità, mancato adempimento di doveri penalmente sanzionati), quanto il proprio apporto alla sua realizzazione o alla realizzazione dell'evento (ossia al verificarsi del danno o del semplice pericolo indicato dalla norma penale).

Possibili esempi sono quelli in cui il sindaco sia a conoscenza del conflitto di interessi che coinvolga uno o più amministratori, e garantisca loro il proprio silenzio, ovvero le ipotesi nelle quali egli assicuri la propria copertura ai medesimi soggetti, allorché ricorrano al credito dissimulando il dissesto societario, o, ancora, consapevolmente ed eventualmente d'accordo con i revisori, eviti di rilevare falsità contabili, funzionali ad evitare l'accertamento tributario a fronte di una dichiarazione contenente elementi passivi fittizi.

Nelle predette ipotesi, ove ricorrano gli altri elementi integrativi della fattispecie penale, il sindaco potrà infatti essere chiamato a rispondere, a titolo di concorso con i suindicati autori della fattispecie punita, rispettivamente, dei reati di infedeltà patrimoniale (art. 2634 c.c.), ricorso abusivo al credito (art. 218 L. fall.), ovvero dichiarazione fraudolenta *ex* art. 3 del DLgs. 74/2000.

Nel secondo caso, quello in cui il sindaco risponda di concorso nel reato altrui nella sua veste di titolare di una posizione di garanzia, l'affermazione della sua responsabilità è decisamente più complessa.

4.1 PRESUPPOSTI DI PUNIBILITÀ IN CASO DI OMESSO CONTROLLO

Al fine di tentare di chiarire la portata dell'art. 40 co. 2 c.p. – a mente del quale, come si è detto, non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo – appare in primo luogo opportuno evidenziare la – solo – parziale similitudine che intercorre tra, da un lato, la responsabilità penale potenzialmente configurabile in capo ai singoli componenti dell'organo di controllo ai sensi di tale norma e, dall'altro, la responsabilità civilistica, prevista, in solido con quella degli amministratori, dall'art. 2407 co. 2 c.c.

In entrambe le ipotesi, infatti, il presupposto per l'affermazione della responsabilità – penale o civile, a seconda dei casi – si rinviene nel venir meno al dovere di vigilanza imposto ai sindaci dalla legge; in un caso, tuttavia – ossia ai fini dell'affermazione della responsabilità civilistica – dalla omissione deve derivare un danno, mentre nell'altro – ossia perché possa essere sostenuta la responsabilità penale – è necessario unicamente che si produca un evento, che può essere dannoso ovvero meramente pericoloso, come si evince dalla lettura del precedente co. 1 del medesimo art. 40 c.p.

Nessun dubbio quanto al fatto che, in entrambe le ipotesi, tra l'omissione del sindaco e – in un caso – il danno o – nell'altro – l'evento, debba sussistere un nesso di causalità. Per quanto la disposizione di cui all'art. 2407 c.c. sia forse più chiara nell'esplicitare tale necessità, infatti, anche ai sensi della norma penale presupposto per l'affermazione della punibilità è sicuramente la sussistenza del suddetto rapporto causa-effetto, come risulta chiaro dalla previsione di cui al precedente e già richiamato co. 1 dell'art. 40 c.p. – oltreché dalla rubrica di tale articolo, *“rapporto di causalità”* – secondo cui *“nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se l'evento dannoso o pericoloso”* da cui ne dipende l'esistenza *“non è conseguenza della sua azione o omissione”*.

L'art. 40 co. 2 c.p. è infatti funzionale a sanzionare i c.d. *“reati omissivi impropri”* – o *“reati commissivi mediante omissione”* – per il perfezionamento dei quali è necessario che dalla mancata azione di un determinato soggetto, che era tenuto a porla in essere, sia derivato, quale conseguenza, il verificarsi – non necessariamente di un danno ma – di un evento, che può essere, appunto, dannoso o meramente pericoloso.

Quanto all'attività che legittimamente ci si deve attendere dal sindaco, quella cui occorre ritenerlo *“giuridicamente obbligato”*, ai fini dell'applicazione della norma penale, occorre richiamare in primo luogo l'art. 2403 co. 1 c.c. A mente di tale disposizione, come è noto, *“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”*.

Il riferimento all'osservanza della legge e dei principi di corretta amministrazione, quale profilo sul quale deve appuntarsi l'attenzione dell'organo di controllo, consente di istituire un primo, generale collegamento tra i doveri imposti ai suoi componenti e la cornice di legalità nella quale devono operare coloro che gestiscono la società, *in primis* astenendosi dal porre in essere condotte, attive od omissive, penalmente rilevanti, punite come tali da qualsiasi norma incriminatrice.

Il richiamo alla correttezza dell'assetto contabile e amministrativo, quale ulteriore aspetto oggetto di controllo e vigilanza da parte del Collegio sindacale, permette poi di individuare un ulteriore e più specifico raccordo tra gli obblighi che per legge sono imposti ai suoi membri e le norme penali istitutive dei reati, in primo luogo, societari e fallimentari e, forse, tributari. Ciò in quanto, fra i beni giuridici oggetto della tutela approntata dal legislatore penale attraverso tali disposizioni vi è la corretta gestione sociale intesa in senso ampio, sotto il profilo della tutela degli interessi della società, dei soci, degli *stakeholders* e dei creditori, tra i quali, si ritiene, può e deve ricomprendersi l'Erario.

Nello scenario che si è delineato, il sindaco diventa così titolare di obblighi di vigilanza funzionali ad evitare il verificarsi di quegli eventi a cui è condizionata l'applicazione della sanzione penale. Come si è

anticipato, nell'istituire tali obblighi di vigilanza e i reati di cui si discorre, il legislatore pare avere avuto quale fine ultimo la tutela dei medesimi, eterogenei, interessi.

Adottando una prospettiva repressiva, occorre notare come l'estensione della punibilità del sindaco a titolo di concorso nel reato proprio dell'amministratore o di altra figura legata alla realtà societaria, al di fuori di un autentico accordo criminoso, e attraverso la sola valorizzazione del suo ruolo come soggetto titolare di una posizione di garanzia, consente di superare una difficoltà che tipicamente si pone, nel dare applicazione all'art. 110 c.p., laddove non sia possibile richiamare l'art. 40 co. 2 c.p.

Come ancora di recente ribadito dalla Suprema Corte, infatti, ai fini della configurabilità del concorso di persone nel reato, occorre in via di principio dimostrare la sussistenza di un contributo partecipativo, morale o materiale, alla condotta criminosa altrui, mancando il quale si permane nell'ambito della mera connivenza, in quanto tale non punibile¹⁰. La suddetta connivenza, può osservarsi, assume invece rilievo sul piano penale, laddove appunto il soggetto connivente sia titolare di una posizione di garanzia, e gli sia dunque attribuita dalla legge la funzione di vigilare affinché non si verificino determinati comportamenti.

È proprio in relazione a tale aspetto taluni hanno rilevato la sussistenza di un profilo di debolezza, nella tesi volta a sostenere la titolarità, in capo al sindaco, di tale posizione, dalla quale far discendere le conseguenze previste dal più volte richiamato art. 40 co. 2 c.p. Secondo taluni non vi sarebbe infatti coincidenza tra l'obbligo di vigilanza e quello di impedire il verificarsi dell'evento dannoso o pericoloso.

In una prospettiva maggiormente garantista, si è in altri termini affermato che il sindaco deve certo verificare la conformità alle disposizioni di legge ed alle norme statutarie della gestione sociale, ma non dispone di alcun effettivo potere di influenza sull'organo gestorio, nel senso che egli non può imporre all'amministratore di tenere una condotta corretta, ossia di rispettare e adempiere gli obblighi di cui è titolare. Se così è, non si potrebbe attribuire al sindaco alcun "obbligo giuridico di impedire l'evento", e, conseguentemente, egli non sarebbe mai punibile ai sensi dell'art. 40 co. 2 c.p., ma unicamente nelle ipotesi di autentico accordo criminoso; egli potrebbe essere chiamato a rispondere a titolo di concorso nel reato altrui, insomma, unicamente laddove sia possibile affermare che, fosse anche attraverso la espressa garanzia della sua connivenza, egli abbia dato il suo apporto alla commissione del reato, agevolandola, rafforzandola o, in casi estremi, determinandola.

Tale conclusione pare tuttavia stridere con l'oggettiva considerazione per cui, in maniera particolare dopo la riforma del 2003, la legge riconosce al sindaco, in primo luogo, la possibilità di attivarsi per ottenere informazioni sulla gestione sociale, nei suoi diversi aspetti – si pensi, in particolare, a quanto previsto dagli artt. 2403-bis e 2409-septies – al cui mancato esercizio, soprattutto sussistendo elementi sintomatici di gravi irregolarità, rilevanti sul piano penale, la giurisprudenza riconnette il sorgere di responsabilità dello stesso tipo in capo al sindaco¹¹. Accanto a tale potere, da esercitarsi per

¹⁰ Cass. pen., sez. IV, 26.11.2014 n. 1859.

¹¹ V. Cass. pen., 13.12.2006 n. 17393, e *Id.*, 16.4.2009 n. 36595, secondo cui "Ai fini dell'affermazione della responsabilità penale degli amministratori senza delega e dei sindaci è necessaria la prova che gli stessi siano stati debitamente informati oppure che vi sia stata la presenza di segnali peculiari in relazione all'evento illecito, nonché l'accertamento del grado di anormalità di questi sintomi, giacché solo la prova della conoscenza del fatto illecito, o della concreta conoscibilità dello stesso mediante l'attivazione del potere informativo, in presenza di segnali inequivocabili, comporta l'obbligo giuridico dei sindaci di intervenire per impedire il verificarsi dell'evento illecito mentre la mancata attivazione di detti soggetti in presenza di tali circostanze determina l'affermazione della penale responsabilità, avendo la loro omissione cagionato, o contribuito a cagionare, l'evento di danno".

così dire in via preventiva, la legge attribuisce poi ai sindaci una serie di strumenti di intervento, sostanzialmente idonei ad impedire il protrarsi della violazione o dell'inadempimento; eccezionalmente, l'ordinamento gli attribuisce altresì una funzione sostitutiva.

Dal riconoscimento di tali poteri la Cassazione ha desunto, quale loro diretta conseguenza, la sussistenza, in capo ai sindaci, di un autentico dovere di intervento, la cui affermazione comporta che, in determinate circostanze, il sindaco possa essere chiamato a rispondere a titolo di concorso nel reato quale titolare di una posizione di garanzia, *ex art. 40 co. 2 c.p.* In altri termini, proprio tenuto conto del potere, espressamente attribuito all'organo di sorveglianza, di interagire attivamente con gli altri organi societari e, in particolare, con i soggetti deputati alla gestione sociale, anche, in talune circostanze, ponendosi in contrapposizione con gli stessi, si afferma in capo ai membri del Collegio sindacale l'obbligo giuridico di impedire il verificarsi di eventi che assumono rilievo per l'integrazione di fattispecie criminose.

È in tale prospettiva che la Cassazione ha di recente affermato che, sul piano penale, *“il titolo di responsabilità dei sindaci risiede, comunemente, nella violazione dei doveri di controllo e di vigilanza istituzionalmente immanenti al loro incarico”*, laddove tale obbligo di controllo si estende al contenuto della gestione, e, pur senza entrare direttamente nel merito delle scelte imprenditoriali, *“non si risolve neppure in una mera verifica contabile limitata alla documentazione messa a disposizione degli amministratori, ma comprende anche un minimo di riscontro tra la realtà effettiva e la sua rappresentazione contabile”*¹².

Ma se così è, diventa allora imprescindibile caratterizzare correttamente tale responsabilità a titolo di *“concorso omissivo”*, al fine di evitare che, in spregio ai principi che permeano l'ordinamento penale, essa possa configurarsi in concreto alla stregua di una responsabilità oggettiva.

L'affermazione della responsabilità *ex art. 40 co. 2 c.p.*, lo si è ricordato, non può innanzitutto prescindere dalla sussistenza di un'incidenza causale dell'omesso controllo sulla commissione del reato da parte degli amministratori o di altri soggetti, dimostrata attraverso *“l'esistenza di elementi sintomatici, dotati del necessario spessore indiziario”*.

Non solo. L'affermazione della responsabilità del sindaco *ex art. 40 co. 1 c.p.*, richiede altresì la dimostrazione della consapevolezza, in capo allo stesso, del venir meno agli obblighi di vigilanza che gli sono imposti dalla legge. La mera negligenza, per quanto colpevole, non potrà rilevare a tal fine, pur essendo sicuramente sufficiente a fondare la responsabilità del sindaco sul piano civilistico; potrà invece assumere rilievo la consapevole carenza dei requisiti specificamente richiesti dalla normativa civilistica per poter ricoprire il ruolo di membro del Collegio sindacale, e, dunque, quelle *“professionalità e diligenza richieste dalla natura dell'incarico”* e imposte all'art. 2407 co. 1 c.c., laddove tale consapevolezza non abbia impedito di accettarne l'attribuzione.

E ancora. La consapevolezza che deve caratterizzare l'omessa vigilanza¹³ – riferita ad uno specifico episodio, o generalmente determinata dal non possedere i requisiti imposti dalla legge per esercitare tale vigilanza – ai fini della punibilità del sindaco a titolo di concorso, quale titolare di una posizione di garanzia, deve potersi altresì estendere – anche in considerazione delle specifiche competenze e

¹² Cass. pen., sez. V, 5.3.2014 n. 26399.

¹³ Significativa sul punto appare la puntualizzazione della Suprema Corte, secondo cui *“l'inerzia è sinonimo di omissione e questa, così come può essere l'effetto di una negligenza, può anche essere animata dal dolo, in tutte le sue possibili graduazioni”* (Cass. pen., sez. V, 17.6.2015 n. 49628).

conoscenze professionali del soggetto di cui concretamente si discute – alle possibili conseguenze di tale omissione.

Occorre, in altri termini, che il sindaco si sia quanto meno concretamente prefigurato, quale effetto della sua condotta omissiva, il verificarsi dell'evento dannoso o pericoloso che costituisce il presupposto del reato del quale dovrebbe essere chiamato a rispondere in qualità di concorrente, essendo invece irrilevante la – pur colpevole – incapacità di rappresentarsi tali conseguenze. Ciò salvo che tale reato sia punito, in capo all'autore, a titolo di dolo specifico, ossia unicamente qualora la condotta, attiva o omissiva, sia stata posta in essere al preciso fine di realizzare il risultato stigmatizzato dalla previsione penale, come avviene, ad esempio, per i delitti dichiarativi previsti dal DLgs. 74/2000, che devono essere commessi “*al fine di evadere le imposte*”; in tal caso, infatti, la rappresentazione in capo al sindaco dovrà estendersi anche al possibile verificarsi di tale risultato.

E così, per esemplificare, potrà essere ritenuto punibile a titolo di concorso omissivo il sindaco che, essendo a conoscenza delle attività distrattive poste in essere dall'amministratore, nulla faccia per impedirle, pur senza aver garantito in qualche modo al soggetto agente il proprio silenzio¹⁴; e potranno essere ritenuti responsabili, sul piano penale, i membri dell'organo di controllo che non si avvedano, o non si curino, delle pur gravi irregolarità che caratterizzano la tenuta della contabilità sociale, per quanto, in tali circostanze, l'entità – e conseguentemente il rilievo – dell'inerzia dimostrata dai componenti di tale organo sarà evidentemente variabile a seconda che esso sia o meno investito, *ex art. 2409-bis co. 2 c.c.*, della funzione di revisione legale dei conti.

E ancora, con specifico riferimento ai reati tributari, si ritiene possa essere in talune circostanze affermata la responsabilità del sindaco quale titolare di una posizione di garanzia *ex art. 40 co. 2 c.p.*

Come si è anticipato, infatti, si ritiene che il sindaco revisore, chiamato a sottoscrivere la dichiarazione fiscale, possa non provvedervi, in tal modo manifestando all'esterno la possibile sussistenza di criticità quanto ai dati dichiarati, e, eventualmente ed in un momento logicamente e cronologicamente anteriore, esercitando, attraverso la minaccia di tale rifiuto, una sorta di *moral suasion* sull'amministratore, che lo induca a modificare il contenuto della dichiarazione stessa. Ma se così è, si ritiene, potrebbe ipotizzarsi la sussistenza di una responsabilità a titolo di concorso nel caso in cui il sindaco revisore, pur consapevole dell'esistenza di tali criticità, proceda invece, in maniera per così dire automatica, alla sottoscrizione della dichiarazione.

5 COLLEGIALITÀ DELL'ORGANO E PERSONALITÀ DELLA RESPONSABILITÀ PENALE

Come è noto, l'attività sindacale è collegiale: in forza di quanto previsto dall'art. 2404 u.c. c.c., tutte le decisioni del collegio sono adottate a maggioranza assoluta dei presenti, i quali, ai fini della regolare costituzione dell'organo, devono rappresentare la maggioranza dei sindaci.

Allorché si tratti dei profili penali delle responsabilità che possono derivare dallo svolgimento di tale attività, tuttavia, occorre considerare che, in conformità a quanto previsto dalla Costituzione (v. art. 27 co. 1), la responsabilità penale è personale; conseguentemente, nessuna contestazione penale potrà essere mossa nei confronti di un sindaco in considerazione della sua mera partecipazione al collegio, né la responsabilità penale accertata in capo ad un membro dello stesso potrà, di per sé, influire sulla

¹⁴ Cass. pen., sez. V, 26.6.90 n. 15850.

posizione degli altri. Né, occorre dire, il fatto di ricoprire la carica di presidente può di per sé configurare un aggravio di responsabilità, o risultare sintomatico di un maggior coinvolgimento in eventuali condotte penalmente rilevanti, salvo il caso in cui determinate funzioni siano espressamente riservate dalla legge al soggetto che tale carica ricopre.

È esclusivamente con riferimento alla singola posizione individuale, infatti, che è possibile e doveroso procedere all'accertamento della responsabilità penale, attraverso la prova, in capo al singolo, della coscienza e della volontà dell'agire, resa necessaria dall'art. 42 c.p., ancor prima di quella dell'elemento psicologico richiesto dalle varie tipologie di reato.

In ordine a tale profilo, e nella prospettiva che si è appena descritta, la giurisprudenza di legittimità più recente è stata molto chiara nell'affermare la possibilità di una netta differenza, sotto il profilo degli esiti, tra i singoli procedimenti volti all'accertamento delle responsabilità penali ascrivibili ai diversi componenti del Collegio sindacale; con la sentenza 14.9.2015 n. 1775, la sezione V della Cassazione penale ha infatti, espressamente riconosciuto la possibilità che, con riferimento al medesimo Collegio sindacale, taluni membri siano prosciolti e altri condannati con riguardo alla medesima ipotesi accusatoria, e, ancora, che per altri il procedimento penale termini prima del rinvio a giudizio, con l'archiviazione della relativa posizione.

D'altra parte, occorre rilevare, lo stesso codice civile prevede la possibilità che il sindaco dissenziente faccia iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso (v. art. 2404 co. 4 c.c.): l'esercizio di tale diritto, in talune ipotesi, potrebbe essere funzionale a delimitare, sino ad escluderla, la responsabilità di chi se ne sia avvalso.

Per quanto concerne la posizione del sindaco supplente, valgono *a fortiori* le considerazioni appena formulate. Certamente egli potrà essere chiamato a rispondere per reato proprio o a titolo di concorso, nonostante il suo ruolo di "supplente"; ciò tuttavia, a condizione che abbia effettivamente assunto la sostituzione del sindaco titolare, e che, soprattutto, in particolare laddove si tratti di sostenere una responsabilità a titolo concorsuale, sia possibile dimostrare che egli fosse consapevole della situazione con riguardo alla quale si trovava ad operare, in particolare, come ovvio, con riferimento alla sussistenza di profili di illiceità penale¹⁵.

¹⁵ Sul punto, in effetti, la Suprema Corte è stata chiara nell'affermare che i sindaci supplenti rispondono, anche penalmente, del proprio operato solo in circostanze ben delimitate, ossia, sostanzialmente, allorché esercitano in concreto la loro funzione di sostituzione. Tale responsabilità è stata esclusa, in particolare, in un caso in cui alcuni sindaci supplenti avevano partecipato ad alcune riunioni del collegio, sottoscrivendo i relativi verbali, non essendo tali circostanze, tenuto conto dello scenario in cui si inserivano, sufficienti a imputare ai supplenti l'omesso adempimento dei doveri imposti all'organo di controllo (v. Cass. pen., sez. V, 27.4.2005 n. 40815).