

## 1. Premessa

Il Collegio Sindacale risulta protagonista di una disciplina riformatrice dove i compiti di vigilanza risultano orientati sostanzialmente ai controlli di legalità e amministrativi, con specifico riferimento all'adeguatezza della struttura organizzativa, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile e alla sua affidabilità nel rappresentare correttamente i fatti di gestione oltre al controllo contabile e l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio d'esercizio<sup>1</sup>.

L'evoluzione delle competenze richieste al dottore commercialista che opera all'interno del collegio sindacale, sta portando verso una forte connotazione professionale, con specifiche e approfondite competenze. Negli ultimi 20 anni si è passati da un ruolo "onorifico" o di mera integrazione all'onorario del professionista, al progressivo riconoscimento del significato e dell'importanza del collegio sindacale come organo di controllo e di garanzia, *in primis* per l'attività degli stessi amministratori. Infine, nella purtroppo perdurante crisi economica aziendale, il ruolo e le competenze future che verranno richieste al dottore commercialista/sindaco, personalmente ritengo che le tematiche legate al "rischio aziendale" e al relativo controllo interno acquisiranno sempre maggiore centralità. Una analisi da parte del professionista, volta alla valutazione del rischio, definendo obiettivi, identificando e valutando eventi e rischi nonché dare una compiuta risposta al rischio medesimo. A riguardo se ne parlerà *infra*.

L'elaborato si compone di una parte relativa all'attività del collegio sindacale, come organo di vigilanza e una seconda sull'attività del sindaco-revisore, anche come organo di controllo contabile. Non è intenzione del redattore definire delle linee guida all'opera di controllo che ogni giorno noi professionisti affrontiamo, bensì uno "spunto" per incentivare la professionalità del nostro operato in azienda.

## 2. I doveri del collegio sindacale

Il collegio sindacale oltre alla vigilanza sull'osservanza di legge, statuto e sulla corretta amministrazione<sup>2</sup>, ai sensi dell'art. 2403 c.c., è tenuto alla vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società. Essi devono valutare la conformità delle dimensioni dell'impresa, alla natura e alla modalità di espletamento dell'oggetto sociale, l'organigramma aziendale e la direzione dell'azienda effettivamente esercitata dagli amministratori nonché adeguata competenza del personale e idoneità a svolgere le funzioni assegnate.

L'organo di controllo è anche tenuto alla verifica dell'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile. A riguardo i sindaci sono tenuti ad accertare l'adeguatezza del sistema amministrativo-contabile e in particolare la sua affidabilità nel rappresentare correttamente i fatti di gestione. Questo tema è compreso in quello concernente quello sul "controllo interno". Ivi il sindaco oltre a richiedere agli amministratori informazioni e la documentazione di base su cui valutare l'adeguatezza del sistema contabile, richiedere i risultati del lavoro svolto ai revisori legali<sup>3</sup>, può pianificare interventi di superamento dei punti di debolezza e dare un apporto professionale per modifiche significative ai sistemi di controllo.

In questi ultimi anni si è rinvenuto un ulteriore adempimento normativo cui il collegio è tenuto alla vigilanza: quello sulla normativa antiriciclaggio.

<sup>1</sup> Nel caso in cui il collegio sindacale viene affidato il controllo contabile;

<sup>2</sup> cui si analizzerà *infra*;

<sup>3</sup> in caso di divisione dei poteri di controllo;

La fattispecie viene enucleata sia da circolare del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili<sup>4</sup> sia dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. La prima fonte dottrinale enuncia che la materia è stata innovata con l'inserimento del comma 3 *bis* all'art. 12 del D.Lgs. n.231/2007, il quale dispone l'esonero non già degli organi di controllo, bensì dei loro componenti<sup>5</sup> dagli obblighi al titolo II, capi I, II e III del D.Lgs. n. 231/2007<sup>6</sup>. Tale tesi viene confermata anche dalla circolare ministeriale il quale specifica che l'esonero dalla verifica degli obblighi antiriciclaggio riguarda i componenti degli organi di controllo investiti dal solo controllo di legalità e non anche quelli che svolgono il controllo contabile. Si evince quindi che il revisore legale ovvero i sindaci o il sindaco investito della revisione legale medesima è tenuto alla vigilanza di tale obbligo in azienda.

Dalla lettura del decreto attuativo, si desume che all'organo incaricato alla revisione legale permane il controllo di tutti gli obblighi previsti dal Titolo II ovvero il controllo della corretta formulazione degli adempimenti legati all'adeguata verifica della clientela, alla registrazione dei dati e alla segnalazione delle operazioni sospette. Ai sensi dell'art. 16 di detto decreto, I revisori dovranno provvedere ad adeguata verifica secondo le stesse modalità previste per i professionisti di cui al comma 1 dell'art. 12:

- Tutte le volte che l'operazione sia di valore indeterminato o indeterminabile<sup>7</sup>;
- Quando vi è sospetto di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo<sup>8</sup>;
- Quando vi sono dubbi sulla veridicità o sull'adeguatezza dei dati precedentemente ottenuti ai fini dell'identificazione di un cliente<sup>9</sup>.

Infine è utile segnalare che i revisori sono tenuti all'obbligo di comunicazione al MEF delle infrazioni alle disposizioni in materia di limitazioni dell'uso del contante di cui all'art.51 del D. Lgs. 51/2007<sup>10</sup>.

Il collegio sindacale e, inoltre, tenuto alla vigilanza sull'adozione e sul funzionamento dei modelli di organizzazione, gestione e controllo nel sistema del Decreto Legislativo n.231/2001. Il Decreto prevede che tale modello sia oggetto di periodico controllo da parte di un Organismo di vigilanza che possono essere svolte dal Collegio sindacale o a un soggetto esterno, deresponsabilizzando l'organo di controllo anzidetto. Comunque, in sintesi, è necessario la vigilanza da parte dei sindaci, che, però, non può superare l'ambito della discrezionalità amministrativa che si deve esplicitare nella considerazione della legalità delle scelte organizzative, la loro ragionevolezza, logicità, congruità, eventuale dannosità rispetto all'obiettivo di mantenere l'integrità del patrimonio della società<sup>11</sup>.

Uno dei poteri cui il collegio sindacale si avvale è lo scambio di informazioni con il revisore legale o la società di revisione ove vi sia la divisione delle vigilanze. Il testo dell'art.2409 – *septies* c.c. prevede lo scambio tempestivo delle informazioni rilevanti per l'espletamento delle rispettive funzioni tra il collegio e i

<sup>4</sup> Circolare n.16/IR del 15 marzo 2010;

<sup>5</sup> sia nelle società destinatarie degli adempimenti antiriciclaggio, che non;

<sup>6</sup> adeguata verifica clientela, registrazione e conservazione dei dati, segnalazione delle operazioni sospette;

<sup>7</sup> art.16, comma 1, lett.c);

<sup>8</sup> art. 16, comma 1, lett. d);

<sup>9</sup> art.16, comma 1, lett.e);

<sup>10</sup> in caso di omissione da parte del sindaco-revisore sono soggetti a sanzione dal 3 al 30 per cento dell'importo dell'operazione ai sensi dell'art. 58, comma 7 del decreto suindicato;

<sup>11</sup> come naturale completamento all'attività di vigilanza sulla corretta amministrazione, sulla adeguatezza del sistema organizzativo e contabile adottato dalla società e il suo concreto funzionamento, come previsto dall'art.2403 c.c.;

Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*  
 soggetti incaricati del controllo contabile. Il collegio sindacale è tenuto a incontrare periodicamente, o almeno trimestralmente, i cui risultati devono essere verbalizzati in modo specifico<sup>12</sup>. I dati e le

informazioni oggetto di scambio potranno riguardare non solo gli eventi che possano alterare i risultati economici o la consistenza patrimoniale, ma anche tutti quelli ritenuti rilevanti o semplicemente utili per lo svolgimento dell'attività di vigilanza. La necessità di adeguato scambio di informazioni diventa ancora più utile in occasione di momenti critici come in sede di verifica del bilancio<sup>13</sup> o del compimento di operazioni straordinarie.

### 3. Il controllo di legittimità e sull'amministrazione

Il tema del controllo di legittimità viene sancito dall'art. 2403 c.c.

I compiti del collegio sindacale si suddividono in due diverse macro-attività di vigilanza:

1. Vigilanza sull'osservanza di legge della corretta amministrazione;
2. La vigilanza sul rispetto della corretta amministrazione.

Con riferimento all'osservanza della legge e dello statuto, attività di controllo già presente nel nostro sistema, è parte integrante del bagaglio di conoscenze tipiche del dottore commercialista. Non altrettanto può essere affermato in merito alla vigilanza sulla corretta amministrazione. Quest'ultima, infatti, pur non avendo introdotto alcuna sostanziale innovazione rispetto alle precedenti disposizioni, quanto piuttosto una specificazione del ruolo del collegio sindacale, non sempre è stata correttamente collocata entro un quadro metodologico e operativo cui fare riferimento.

Tale questione viene esaminata e recepita dalle norme di comportamento degli organi di controllo legale<sup>14</sup> anche per le PMI<sup>15</sup>.

Il principio di corretta amministrazione<sup>16</sup> è legato al concetto del "controllo interno<sup>17</sup>". Questo concetto deve essere caro ai sindaci non solo di grandi imprese ma anche per le verifiche nelle PMI, costituendo il quadro concettuale e metodologico cui fare riferimento nella pianificazione e nello svolgimento delle attività di verifica dei sindaci. Brevemente, il controllo interno viene definito come un processo svolto dal Consiglio di Amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale che si prefigge di fornire una ragionevole certezza sul perseguimento dei seguenti obiettivi:

- Efficacia e efficienza delle attività operative;
- Attendibilità delle informazioni di bilancio;
- Conformità alle leggi e ai regolamenti;

<sup>12</sup> Norma di comportamento CNDCEC del 01 gennaio 2012, punto 5.3;

<sup>13</sup> in questo caso l'organo di revisione contabile fornirà al collegio sindacale il piano di revisione applicato e documento esplicativo delle procedure di controllo contabile adottato, eventuali notizie su problematiche riscontrate e la bozza della relazione che intende emettere;

<sup>14</sup> Norme di comportamento degli organi di controllo legale nella riforma del diritto societario, CNDC del 21 luglio 2004, il quale stabilisce al paragrafo 3.4 "il sistema amministrativo contabile è quella parte del più generale sistema di controllo interno aziendale che deve comunque ritenersi oggetto di vigilanza da parte del collegio sindacale, e che si prefigge di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione del macro obiettivo aziendale della attendibilità delle informazioni di bilancio. Esso, si articola, secondo la dottrina aziendalistica sul controllo interno, nelle diverse componenti dell'ambiente di controllo, della valutazione dei rischi, dell'attività di controllo, delle informazioni e della comunicazione e del monitoraggio.";

<sup>15</sup> *L'applicazione dei principi di revisione internazionale alle imprese di minori dimensioni*, Commissione di studio per la statuizione dei principi di revisione CNDCEC, Roma, 2012, capitoli 10, 11 e 12;

<sup>16</sup> in cui non bisogna dimenticare l'importanza della vigilanza del sindaco temporalmente periodico (art. 2404 c.c.) e la partecipazione ai consigli di amministrazione e assumere informazione dagli amministratori medesimi e eventualmente dai revisori, se la funzione di vigilanza contabile viene a loro assegnata, favor A. Bompani, "Sindaco e revisore di società", Ipsoa, Milano, VIII ed., pag. 178;

- Salvaguardia del patrimonio aziendale.

Per quanto attiene la attività da operarsi per il Sindaco, vengono individuati 5 componenti del controllo interno :

1. Ambiente di controllo : costituito dalle azioni, dalle politiche e dalle procedure che riflettono l'atteggiamento generale dei vertici aziendali, dei membri del consiglio di amministrazione e dei titolari di un'azienda in merito al controllo interno e alla sua importanza<sup>18</sup>.
2. Valutazione del rischio: tutte le aziende, a prescindere dalle dimensioni, struttura, natura o settore devono affrontare diversi rischi provenienti da diverse fonti esterne e interne e che devono essere gestiti. Vista la continua evoluzione delle condizioni economiche, normative e operative il management si trova ad affrontare rischi diversi e la loro analisi deve essere continuativa e una componente fondamentale di un controllo interno efficace. L'obiettivo del revisore è identificare e valutare i rischi di errori significativi, a livello di bilancio e di asserzione. Questo include in prima analisi la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, su cui si è ampiamente trattato *supra*. Le procedure di valutazione del rischio includono le seguenti attività: analisi delle informazioni acquisite in sede di accettazione o mantenimento dell'incarico; indagini presso la direzione o il personale dell'impresa atte ad acquisire le informazioni utili per identificare i rischi di errori significativi; osservazioni e ispezioni in merito all'attività operativa dell'impresa. Il sindaco - revisore dovrà quindi acquisire le idonee conoscenze del settore in cui opera l'impresa e del quadro normativo dell'informazione finanziaria. Il sindaco - revisore esamina la performance economico finanziaria dell'impresa. Dalla valutazione analitica ne discendono due tipi di rischio eventuali: il rischio intrinseco, ossia la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore; il rischio di controllo ossia la non previsione di un errore oppure individuato o corretto in modo tempestivo. Nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, ovvero si possono verificare casi in cui l'impresa ha documentato in maniera limitata l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo eventualmente poste in essere. Il professionista deve quindi analizzare l'impresa nel suo complesso, la situazione economico-finanziaria e patrimoniale, il mercato in cui opera , il sistema organizzativo interno. Ivi si può poi limitare alla predisposizione di un documento descrittivo, includendo un diagramma di flusso che evidenzia il flusso logico delle attività interne all'impresa e la loro interdipendenza. La fase finale delle procedure di identificazione e valutazione del rischio è costituita dal riesame delle procedure svolte per la identificazione e valutazione del rischio intrinseco e di controllo al fine di valutare il rischio di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni contabili, ossia le singole transazioni, saldi contabili e i profili attinenti le poste di bilancio<sup>19</sup>. L'importanza di valutazione del rischio di errore significativo a livello di bilancio e asserzione contabile, è riflessa nel fatto che tale attività discende dall'opera svolta dal revisore nel determinare le proprie procedure, potendo poi

<sup>18</sup> op.cit., pag.53, "nelle imprese di dimensioni minori, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che il revisore può aver individuato come necessarie, ovvero si possono verificare casi in cui l'impresa ha documentato in maniera limitata l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo eventualmente poste in essere. In tali casi, può essere più efficiente che il revisore svolgere procedure di revisione tese principalmente alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio, piuttosto che procedure volte ad accertare l'efficacia operativa dei controlli. Prima di giungere a codesta conclusione, il revisore : acquisisce una comprensione dell'ambiente di controllo dell'impresa; verifica l'eventuale esistenza di controlli posti in essere dall'impresa per prevenire o individuare e correggere errori significativi per le asserzioni selezionate; valuta se le procedure di validità, da sole, sono in grado di ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso. Si può addurre che tali prospettive possono conformarsi anche alle imprese di minori dimensioni pur in mancanza di bilanci intermedi, di processi di misurazione delle performance, raggiungimento dei propri obiettivi in modo più semplice."

<sup>19</sup> Esposizione negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico, nozioni fornite nella nota integrativa;

valutare se vi sono errori che possano influire sull'attendibilità dei documenti contabili ovvero possibili elusioni nei controlli interni da parte della Direzione, ove esistenti. Il revisore, quindi, a conclusione della propria opera di valutazione del rischio, effettuerà un collegamento fra i rischi medesimi alle relative asserzioni contabili e a comprendere, ed eventualmente correggere, i controlli posti in essere dall'impresa al fine di mitigare i rischi medesimi. Tale attività è molto delicata, perché può capitare che dal controllo possa emergere la mancata copertura di un determinato rischio<sup>20</sup>, valutandone il modo e il livello di efficacia con cui un'impresa fronteggia uno specifico rischio;

3. Attività di controllo: ovvero le politiche e le procedure, oltre a quelle incluse negli altri quattro componenti, che aiutano a garantire che vengano prese le misure necessarie per affrontare i rischi nel raggiungimento degli obiettivi aziendali. Questo comporta più attività cui il *management* è tenuto a eseguire correttamente, come la separazione dei compiti e corretta autorizzazione di transazioni e attività; adeguate registrazioni dei documenti aziendali e relativo controllo fisico su beni e registrazioni, analisi delle *performance*. Il sindaco di una impresa anche di più piccole dimensioni è tenuto ad avere notizie e consigliare il *board* dell'assetto organizzativo, della correttezza delle registrazioni contabili e del controllo fisico dei beni oltre all'attività "classica" del controllore;
4. Informazioni e comunicazione: scopo del sistema di informazione e comunicazione contabile di un'azienda è rilevare, registrare, elaborare e riportare le transazioni dell'azienda e assicurare la contabilizzazione dei beni correlati. Il sindaco revisore dovrà comprendere la progettazione del sistema informativo contabile, ossia le principali classi di transazioni dell'azienda, in che modo queste transazioni vengono rilevate e registrate, quali registrazioni contabili esistono e in che modo il sistema acquisisce gli eventi e rappresentazione in bilancio;
5. Monitoraggio: tratta la valutazione costante o periodica della qualità del sistema di controllo interno. Gli aspetti cui porre maggiore attenzione relativamente al monitoraggio sono i tipi principali di attività di monitoraggio continuo che un'azienda utilizza e come queste attività vengano impiegate per modificare i controlli interni quando necessario.

In questa sede è opportuno sottolineare che il livello di comprensione del controllo interno da parte del collegio sindacale, nonché la misura delle verifiche per testarne il funzionamento, va oltre quello che sarebbe necessario per una semplice verifica contabile del bilancio. Per giungere a una comprensione del controllo interno, si dovrà ricorrere a procedure idonee<sup>21</sup> a ottenerne una adeguata comprensione.

Seppur con progressivo assorbimento del gap conoscitivo del collegio sindacale, formato da dottori commercialisti, su questi temi, rimangono ancora aree scoperte del controllo interno<sup>22</sup>. In termini pratici, nella visione di una azienda media dimensione è indubbio che alcune delle attività del collegio come l'esame dell'organigramma, la rilevazione delle procedure e il monitoraggio delle stesse, ovvero la verifica delle coperture assicurative, riconducibili alla verifica dell'obiettivo di salvaguardia del patrimonio, può essere di difficile comprensione, in queste realtà imprenditoriali. È di indubbia rilevanza che il sindaco e/o revisore dia un positivo apporto professionale a riguardo, consigliando l'imprenditore a implementare una

<sup>20</sup> così AA.VV., "La Revisione Legale dei Conti", Sistemi ed., Napoli, 2010, pag.40, "...una esemplificazione è l'elevato *turnover* del personale che può denotare carenze nell'ambiente di controllo...";

<sup>21</sup> gli standard internazionali definiscono quattro attività idonee al recepimento da parte del Professionista in ordine al controllo interno. In dettaglio possono essere la comprensione dell'origine di tutti i documenti e le registrazioni presenti nel sistema, l'elaborazione effettuata, la disposizione di tutti i documenti e le registrazioni presenti, un'indicazione dei controlli rilevanti per la valutazione del rischio di controllo;

<sup>22</sup> fortemente ridotto grazie alla introduzione nel nostro ordinamento del D.Lgs. 231/2001 concernente la responsabilità amministrativa degli enti. Infatti è acclarato che il sistema di controllo interno e il quadro cui fare riferimento per la realizzazione del cd. Modello organizzativo;

Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*  
procedura organizzativa adeguata, ad esempio, in visione di una efficace risposta alle crescenti instabilità economico-aziendalistiche che si affrontano in questi anni.

#### 4. Il presupposto della continuità aziendale

La valutazione circa il presupposto della continuità aziendale nell'ultimo periodo ha avuto un'importanza crescente in relazione alla crisi economica e finanziaria e alle conseguenti incertezze che ne sono scaturite.

Il documento di maggiore rilievo circa la continuità aziendale è il principio di revisione n.570. considerato oramai la diffusa applicazione ed utilizzo dei principi anzidetti per le società quotate, appaiono quanto mai importante e di attualità l'approccio e le procedure di revisione da utilizzare per le piccole e medie imprese.

La normativa domestica prevede tale principio all'art.2423 *bis* del codice civile<sup>23</sup>, per prevedere la redazione del bilancio in termini di valori di funzionamento<sup>24</sup>.

Un altro supporto importante in tema di continuità aziendale si rinviene nei principi contabili internazionali e in particolare nello IAS 1 ai punti 23 e 24. Tale documento sottolinea che gli amministratori sono chiamati ad effettuare una valutazione circa l'appropriatezza del presupposto della continuità aziendale e, qualora, riscontrino incertezze che possano comportare dubbi sulla capacità di operare in ipotesi di funzionamento<sup>25</sup>, devono fornire le opportune informazioni nelle note di bilancio. Come periodo di riferimento il Principio fa riferimento ad un intervallo di 12 mesi comunemente considerato come riferimento anche dalla prassi contabile italiana<sup>26</sup>.

Senza altro il documento di maggior supporto in termini di valutazione del presupposto della continuità aziendale è rappresentato dal Principio di revisione n.570<sup>27</sup>.

Tale principio introduce una serie di indicatori che devono essere presi in considerazione dal revisore quali indicatori finanziari, gestionali e altri.

Come specificato dalla normativa e dal principio contabile internazionale IAS 1 prevedono che la direzione effettui una valutazione specifica in merito alla continuità aziendale. Il revisore potrà verificare la valutazione della direzione, le assunzioni su cui si basa e i piani di azione futuri. Da qui discende la valutazione del revisore di una eventuale incertezza significativa, che esiste quando la portata del suo effetto potenziale è tale che, a giudizio del medesimo, si renda necessaria un'informazione chiara e sulle sue implicazioni, onde evitare esposizioni fuorvianti in bilancio.

Le indicazioni fornite dal principio di revisione anzidetto, sono accomunate dal fatto che prevedono una situazione di non sostenibilità che necessita di interventi straordinari.

Vediamo con analisi sintetica, le procedure cui può attenersi il revisore nel valutare tale principio. In primo luogo il revisore deve focalizzarsi sugli aspetti finanziari<sup>28</sup>. In questa area le incertezze significative possono

<sup>23</sup> il quale statuisce che nella redazione del bilancio la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività...;

<sup>24</sup> valori iscritti in bilancio secondo il presupposto che l'azienda prosegua la sua attività nel suo normale corso, senza l'intenzione o la necessità di metterla in liquidazione;

<sup>25</sup> il documento sottolinea a che le incertezze devono essere significative e i dubbi sulla capacità di continuazione dell'impresa legati a situazioni gravi e straordinarie;

<sup>26</sup> richiamato anche dal principio di revisione n.570;

<sup>27</sup> 11/2007 - Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e Consiglio Nazionale dei ragionieri;

Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*  
 essere legate ad un elemento specifico<sup>29</sup>, più elementi oppure all'andamento dell'impresa. Il principio di revisione definisce delle procedure di lavoro specifiche:

- Analisi di bilancio
  - a) comparative e per scostamenti<sup>30</sup>;
  - b) capitale circolante netto<sup>31</sup>;
  - c) *cash flow*<sup>32</sup>;
  - d) approfondimento di alcune eventuali aree critiche<sup>33</sup>.
    - Posizione finanziaria , affidamenti e rapporti bancari;
    - Supporto finanziario esterno e sua credibilità;
    - Valutazione informativa del bilancio e relazione sulla gestione<sup>34</sup>;
    - Eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a medio-lungo termine;
    - Indizi di sostegno da parte dei creditori;
    - Incapacità di pagare i debiti a scadenza.

In secondo luogo si deve concentrare sugli indicatori gestionali, possiamo citare a titolo esemplificativo<sup>35</sup>:

- Intenzione della direzione di liquidare l'impresa;
- Difficoltà con il personale;
- Scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- Significativo declino della domanda da parte dei clienti attuali.

E , anche sugli Altri indicatori. Solo a titolo di esempio<sup>36</sup>:

- Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali;
- Lettura verbali assemblee dei soci e della *governance*, per permettere di ottenere informazioni circa lo stato generale della società o di specifici progetti in corso, conclusione di nuovi contratti commerciali o finanziari, ristrutturazione dei debiti;
- Modifiche di legge o regolamenti che si presume possano influenzare negativamente l'impresa.

La predisposizione di piani economici, patrimoniali e finanziari costituisce uno strumento valido per la valutazione del tema trattato.

Molto spesso Le PMI non hanno una struttura organizzativa particolarmente complessa e non hanno sistemi di elaborazione dei dati consuntivi e prospettici. Il revisore dovrebbe spingere la direzione a

<sup>28</sup> risulta, infatti, evidente che la valutazione circa la continuità aziendale deve basarsi sulle situazioni patrimoniali finanziarie ed economiche fornite dall'impresa su cui il revisore ha già svolto le procedure di controllo;

<sup>29</sup> ad esempio la scadenza di un finanziamento;

<sup>30</sup> Stato patrimoniale e conto economico;

<sup>31</sup> analisi della composizione e andamento, grado di liquidabilità ed equilibrio scadenze;

<sup>32</sup> anche in visione previsionale. Il Cash flow è a parere di ampia dottrina elemento fondamentale per la individuazione a breve termine della continuità aziendale. Tra gli altri A. Cavaliere, "Manuale pratico di revisione legale", Maggioli ed., Rimini, 2011 , pag. 238 in cui "... è utile costruire una previsione di cassa per i prossimi sei mesi e domandarsi se l'azienda può generare liquidità. Inoltre è utile soffermarsi se la società dispone di denaro sufficiente per pagare le esigenze di capitale proprio.";

<sup>33</sup> a esempio debiti in scadenza, contenziosi significativi, perdita clienti importanti;

<sup>34</sup> in particolare analizzando i piani dell'azienda;

<sup>35</sup> così in "Pratica fiscale e professionale" n. 10 del 10.03.2014, Ipsilon Kluwer, Milano, pag. VI;

<sup>36</sup> op. cit., pag.VI e VII;



Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*  
 effettuare alcune valutazioni sul futuro. Questo per permettere al controllore di valutare la continuità con i dati consuntivi e analizzare la ragionevolezza di eventuali "discontinuità" con il passato. In una realtà più "semplice" come quella del tessuto imprenditoriale di medio-piccole dimensioni, si possono verificare casi in cui i piani della direzione sono presenti ma non esplicitati come, per esempio, nel semplice caso in cui la proprietà abbia l'intenzione e la possibilità di ricapitalizzare l'azienda. Questo dovrà essere segnalato dal revisore a conforto della continuità dell'azienda.

Il revisore deve anche adottare procedure attente in relazione a rischi individuabili o meno, anche nel fronteggiare eventuali anomalie o anche "frodi" in bilancio<sup>37</sup>.

Infine è utile evidenziare che a riguardo il revisore è responsabile nel:

- a) Valutare l'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale in bilancio;
- b) Valutare l'appropriata informativa in bilancio circa le incertezze significative poc'anzi enucleate.

#### 5. Gli interventi del collegio sindacale nelle operazioni straordinarie

Al di fuori dei normali controlli periodici il collegio sindacale è chiamato alla vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'osservanza delle leggi e dello statuto nell'ambito delle operazioni sociali straordinarie. L'organo di controllo ha inoltre il dovere di intervenire in sostituzione degli amministratori in caso di omissioni degli atti e adempimenti che la legge pone a loro carico.

Il collegio sindacale deve porre attenzione alla vigilanza nei seguenti casi particolari:

- Aumenti del capitale: il sindaco deve adempiere al controllo del rispetto di legge sull'adozione della delibera con assemblea straordinaria ovvero con CDA se previsto da Statuto, le caratteristiche delle riserve da imputare a capitale (riserve statutarie, riserve facoltative, versamenti in conto capitale, parte disponibile della riserva legale) ovvero con sottoscrizione dell'aumento, verifica dell'offerta in opzione e controllo correttezza adempimenti alla limitazione in opzione, verifica delle sottoscrizioni e dei relativi versamenti<sup>38</sup>, deposito attestazione avvenuto aumento di capitale, deposito del testo aggiornato dell'atto costitutivo, iscrizione della delibera di aumento nel registro delle imprese, menzione dell'aumento del capitale negli atti della società, emissione delle azioni/quote corrispondenti all'aumento e assegnazione ai soci;
- Riduzioni del capitale sociale: i sindaci controlleranno la garanzia che l'avviso di convocazione dell'assemblea indichi le ragioni e le modalità della riduzione, che tali ragioni vengano ben chiarite nella relazione degli amministratori all'assemblea dei soci e che siano fondate, che la delibera venga eseguita solo dopo il decorso di tre mesi dall'iscrizione della medesima nel registro delle imprese<sup>39</sup>;
- Trasformazione: i sindaci sono tenuti a verificare la regolare costituzione dell'assemblea, verifica che la delibera di trasformazione sia adottata nel rispetto delle disposizioni di legge e di statuto, verifica dell'assegnazione delle partecipazioni in luogo di azioni o quote avvenga nel rispetto

<sup>37</sup> per esempio ricavi gonfiati, non iscrizione di rettifiche di ricavi, capitalizzazioni dell'impresa non corrette, mancate svalutazioni, iscrizione di incassi anticipati come le Ri.Ba. ecc.;

<sup>38</sup> Nel caso di aumento di capitale con conferimento di beni in natura, i sindaci dovranno controllare che sia stata predisposta la relativa perizia di stima;

<sup>39</sup> purchè non vi siano state opposizioni dei creditori sociali;



Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*

dell'art. 2500-*sexies*, terzo comma c.c., controllo che siano eseguite le formalità di deposito e comunicazioni entro le scadenze di legge, controllare nell'ipotesi di trasformazione evolutiva, che la perizia di stima del patrimonio della società trasformata sia allegata all'atto costitutivo, accertare che le nuove azioni o quote siano state attribuite ai soci in proporzione al valore alla loro partecipazione al capitale della società, controllo correttezza contabile, verifica rispetto relative disposizioni fiscali;

- Fusione: il collegio sindacale dovrà vigilare sulla completezza e conformità alla legge del contenuto del progetto di fusione, completezza e correttezza della situazione patrimoniale previsti dall'art. 2501 – *quater* che deve riferirsi a una data anteriore ai 120 giorni rispetto a quella del progetto di fusione, completezza del contenuto della relazione degli amministratori, con particolare riferimento ai dati relativi al rapporto di cambio, che il contenuto della relazione degli esperti corrisponda a quanto richiesto dall'art. 2501-*sexies* c.c., rispetto delle norme sul deposito e sulla pubblicazione degli atti, completezza dell'atto di fusione e la sua concordanza con il progetto di fusione e con delibera assembleare di approvazione, correttezza degli atti di esecuzione dell'operazione e assegnazioni di azioni o quote, rispetto delle disposizioni fiscali, regolare contabilizzazione dell'operazione in particolare in relazione alla rivelazione di avanzi e disavanzi e ai valori provenienti dalle società incorporate o fuse.
- Scissione: similmente alla fusione, il collegio sindacale esegue le medesime attività descritte in precedenza apportate alla specificità dell'operazione di scissione;
- Conferimento: accertare la corretta valutazione degli elementi che compongono il valore conferito, con particolare riguardo ai beni immateriali e ai costi pluriennali, accertare se i criteri seguiti nella determinazione del valore di conferimento e del valore delle azioni o quote siano tecnicamente corretti, effettuare i controlli previsti per l'aumento di capitale sociale con conferimento di beni in natura, cui *supra*.

## 6. La revisione legale nelle imprese ed enti di minori dimensioni

Il codice civile, nella parte che norma l'attività di controllo, non distingue la dimensione delle imprese. La normativa ha, pertanto, carattere generale e fissa così solo i principi di riferimento dell'attività. Seppur la separazione dei compiti è limitata e non esiste o è molto limitata la supervisione interna, il revisore nello svolgere il proprio compito può attenersi ai principi di revisione.

Le procedure di revisione legale nelle piccole imprese vengono citate dalla normativa di riferimento che rinvia ai principi di revisione<sup>40</sup>. In una fase preliminare il revisore deve acquisire la conoscenza della società e valutare i rischi; in un secondo momento deve poi definire il proprio programma di lavoro; in una fase finale controlla i saldi di bilancio e conclude la propria opera con la redazione della relazione al bilancio<sup>41</sup>.

L'acquisizione della conoscenza dell'impresa e opera personale del revisore, il quale prima di accettare l'incarico deve ottenere alcune informazioni che gli consentano di verificare le informazioni relative ai fattori economici generali e specifici dell'azienda e del settore di appartenenza nonché l'eventuale analisi di situazioni anomale.

<sup>40</sup> art.11 D.Lgs. 39/2010;

<sup>41</sup> art. 14 D.Lgs. 39/2010;

Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*

Il secondo *step* è la definizione del programma di lavoro, quindi la struttura, tempi e ampiezza della revisione e i risultati conseguiti da tali procedure nonché le condizioni tratte dagli elementi probativi acquisiti. Tali elementi, sia in caso di redazione di verbale periodico che di strutturazione del controllo su carte di lavoro, il revisore è opportuno che abbia visionato nonché copia di documenti fondamentali per la propria attività. Ne possono essere, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo:

- a) Dati storici di base: atto costitutivo e statuto vigente; certificato iscrizione CCIAA; organigramma aziendale, se esistente; breve cronistoria dell'azienda; elenco eventuali società controllate, collegate ecc.; copia o estratto verbali organi assembleari, consiglio di amministrazione di contenuto ritenuto importante e copia delle recenti relazioni di gestione degli amministratori;
- b) Contratti e accordi, quali contratti di lavoro, mutui e prestiti, contratti commerciali, contratti di affitto e leasing;
- c) Informazioni sul sistema contabile, come copia del piano dei conti, indicazione dei principi contabili adottati, copia manuali contabili in uso alla società, elenco persone con poteri e limiti di firma;
- d) Informazioni sulle componenti del bilancio quali, formazione delle immobilizzazioni e dei relativi fondi ammortamento, dati sulla valutazione delle rimanenze di magazzino, composizione dei crediti e debiti sia a breve che a medio-lungo termine, movimenti del conto di capitale, elenco garanzie prestate, personale e TFR, titoli e partecipazioni, fondi rischi e oneri, ratei e risconti;
- e) Informazioni di carattere tributario quali, copia delle dichiarazioni dei redditi, Iva, Irap e sostituto di imposta, copia di eventuali accertamenti e ricorsi con visione di verbali di verifiche tributarie e di eventuale adesione, documentazione su crediti di imposta, se esistenti.

Oltre alla documentazione il revisore deve ottenere ulteriori elementi probativi. Essi si ottengono:

- Con procedure di conformità: quali esami svolti al fine di valutare l'adeguatezza e l'efficienza del sistema contabile e di controllo interno;
- E le procedure di validità: quali esami volti a individuare la presenza di significativi errori in bilancio, con verifica di dettaglio sulle singole operazioni e saldi di bilancio.

Nelle realtà di più ridotte dimensioni la attività di revisione dovrà concentrarsi principalmente sul secondo aspetto, in quanto proprio le minori dimensioni fanno sì che l'operatore economico non abbia un valido supporto di controllo interno.

Una volta ottenuti gli elementi probativi il revisore valuterà eventuali rischi intrinseci<sup>42</sup>, pianificherà le verifiche periodiche nonché le conferme esterne. Questo ultimo tema è diventato di primaria importanza con la novella sulla revisione legale. Consiste nell'ottenere elementi probativi da parte del revisore richiedendo informazioni direttamente alle controparti esterne. Il ricorso a tale procedura dipende dalla significatività delle asserzioni da sottoporre a verifica, nonché del livello accertato di rischio di controllo intrinseco. L'oggetto delle conferme riguarda di solito:

- La richiesta a legali di informazioni su eventuali contenziosi in corso;
- Richiesta di conferma dei saldi dei crediti verso clienti e debiti verso fornitori;
- Richiesta di conferma di rapporti in essere con banche e altri intermediari;
- Richiesta di conferma presenza fisica di merci o altro materiale in lavorazione o in deposito presso terzi.

<sup>42</sup> di cui si tratterà con analisi nel proseguo;

Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*

Le richieste di conferma devono essere inviate a cura del revisore, ma predisposte dalla società, in cui viene specificato, al destinatario, che è autorizzato a comunicare le informazioni richieste direttamente al soggetto controllatore. Indubbio che l'invio delle risposte da parte dei soggetti esterni, debba avvenire entro l'inizio della verifica di bilancio. Nel caso di mancata risposta il revisore provvede all'inoltro di successive richieste.

Il revisore, inoltre, potrà effettuare un'analisi comparativa attraverso il raffronto di poste economiche, finanziarie e patrimoniali in modo spazio-temporali, per esempio con utilizzo di indici e valutazione degli scostamenti.

Durante la propria procedura di revisione, lo stesso potrà scegliere le voci da controllare<sup>43</sup>. La scelta può focalizzarsi su voci anomale o di rilevante importo, ovvero casuale. Di importanza crescente è la verifica del principio di "continuità aziendale"<sup>44</sup>. Si tratta sinteticamente di riscontrare che l'azienda non abbia situazioni di deficit patrimoniale, capitale circolante negativo, difficoltà di rimborso di prestiti a scadenza, difficoltà di incasso dei crediti ecc. Il revisore, inoltre può richiedere attestazioni alla direzione nel caso di mancanza di elementi probativi sufficienti e appropriati.

La conclusione di tale attività è la relazione al bilancio di esercizio.

## 7. Revisione in determinate aree del bilancio<sup>45</sup>

### 7.1 CREDITI VERSO CLIENTI

I principali obiettivi della revisione dei crediti sono:

- Accertamento dell'esistenza: il revisore deve accertare che i crediti esistano e che derivano da operazioni effettivamente avvenute e correttamente rilevate;
- Accertamento della corretta valutazione: il revisore deve accertare se i crediti siano stati valutati in conformità ai principi contabili statuiti, tenendo conto dei fattori che possono influire sul valore, quali, ad esempio, il rischio di inesigibilità, la presenza di crediti in valuta estera, la presenza di crediti a lungo termine ecc.;
- Verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti: il revisore deve accertare se i crediti esposti in bilancio siano originati da operazioni rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio;
- Accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- Accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente: qualora i principi contabili adottati nell'esercizio in esame siano diversi da quelli utilizzati nell'esercizio precedente, il revisore deve accertare i motivi del cambiamento e l'influenza prodotta sulla situazione economica e patrimoniale.

#### Accertamento dell'esistenza dei crediti

Le procedure di revisione generalmente adottate per raggiungere questo obiettivo sono:

- Richiesta di conferma scritta dei crediti vantati dall'azienda nei confronti dei debitori, selezionati a campione;
- Procedure di controllo alternative in caso di mancato ottenimento di conferma scritta.

La richiesta di conferma scritta può assumere due forme diverse denominate rispettivamente "richiesta positiva" e "richiesta negativa".

La procedura di richiesta di conferma positiva, quella cioè in cui si chiede la conferma espressa del credito o le eventuali discordanze, può essere riassunta nei seguenti punti:

- a) scelta della data di riferimento;
- b) determinazione del campione di saldi o di operazioni;
- c) scelta dei debitori ai quali chiedere conferma;

<sup>43</sup> cd. Campionamento;

<sup>44</sup> cui si parlerà compiutamente al paragrafo quarto;

<sup>45</sup> Cfr. A. Pesenato, *Manuale del revisore legale*, Milano, Ipsoa, VI ed., 2014;

- d) comunicazione all'azienda dei nominativi scelti, affinché questa predisponga le lettere di richiesta;
- e) ricevimento da parte del revisore delle lettere, loro controllo e spedizione diretta ai creditori;
- f) analisi delle risposte ottenute;
- g) invio di una seconda richiesta per le risposte non ricevute ed eventualmente ulteriori solleciti se ritenuto necessario;
- h) riepilogo dei risultati ottenuti.

La richiesta di conferma "negativa" differisce da quella "positiva" in quanto con essa l'azienda chiede ai debitori di comunicare al revisore esclusivamente le eventuali discordanze che dovessero riscontrare rispetto all'importo indicato nella lettera. Normalmente questo tipo di richiesta è effettuata ad integrazione delle richieste di conferma "positiva".

Qualora le richieste di conferma scritta siano rimaste senza risposta, il revisore deve effettuare procedure alternative atte a produrre "elementi di evidenza" tali da soddisfarlo sull'esistenza dei saldi confermati. Tali procedure possono includere:

- a) esame dei pagamenti ricevuti dall'azienda successivamente alla data di riferimento della conferma;
- b) controllo dei crediti sulla base dei documenti relativi alle operazioni che li hanno originati.

E' particolarmente indicativo esaminare le operazioni relative ai crediti contabilizzati successivamente alla data di chiusura del bilancio. In particolare, per i crediti è importante identificare le eventuali note di credito emesse, le note di debito ricevute e gli abbuoni concessi nel periodo fra la data di bilancio ed il completamento della revisione, al fine di valutare se tali operazioni hanno negato in tutto o in parte l'esistenza di un credito iniziale.

#### **Accertamento della corretta valutazione**

Il conseguimento di questo obiettivo comporta l'adozione di molteplici procedure di revisione:

- Rischio di inesigibilità: la valutazione di tale rischio è verificata con le seguenti procedure di revisione:
  - a) analisi delle procedure utilizzate dall'azienda per la valutazione del credito;
  - b) esame dell'anzianità dei crediti. L'esame si concentra sui crediti scaduti da maggior tempo in quanto per essi il rischio di inesigibilità è probabilmente maggiore;
  - c) esame dei crediti in sofferenza. Il revisore deve ottenere l'elenco delle pratiche di recupero crediti in sofferenza già identificati dall'azienda, siano esse seguite dall'azienda stessa o da legali ed accertare che la valutazione data dall'azienda a tali crediti sia adeguata al valore presumibile di realizzo;
  - d) esame delle perdite su crediti di esercizi precedenti il quale rappresenta un dato significativo al fine di stimare l'adeguatezza degli accantonamenti effettuati dall'azienda;
- Crediti in valuta diversa da quella di conto. La presenza di tali crediti comporta l'adozione di specifici controlli sul trattamento delle differenze di cambio. A tal fine il revisore può procedere come segue:
  - a) individuare i crediti interessati;
  - b) applicare le normali procedure di revisione;
  - c) verificare che la conversione in moneta di conto usata dall'azienda per la rappresentazione in bilancio del credito sia in accordo con gli statuiti principi contabili
- Costo finanziario dei crediti a lungo termine. Il revisore, oltre alle normali procedure di revisione, deve verificare che l'azienda abbia propriamente considerato i seguenti aspetti:
  - a) identificazione degli interessi per pagamento dilazionato;
  - b) comparazione del costo finanziario del credito differito con gli interessi attivi che esso matura;
  - c) verifica che la valutazione del credito sia stata effettuata in conformità degli statuiti principi contabili
- Rettifiche dovute a sconti, abbuoni. L'adeguatezza degli eventuali accantonamenti relativi a sconti ed abbuoni può essere valutata analizzando l'andamento degli stessi nell'esercizio in esame, in quelli precedenti e nel periodo fra la data di bilancio e la data di completamento della revisione.

#### **Competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti**

La competenza è esaminata con le seguenti procedure:

- a) confronto fra gli ultimi D.D.T. relativi alle merci spedite immediatamente prima della data di bilancio con le fatture a clienti e controllo che i relativi crediti siano registrati prima della data di bilancio;
- b) medesimo controllo per le D.D.T. spedite immediatamente dopo la data di bilancio;
- c) ripetizione dei controlli di cui sopra, risalendo dalle registrazioni contabili ai documenti anziché dai documenti alle registrazioni.

#### **Accertamento della corretta esposizione in bilancio**

Alcuni elementi rilevanti al fine di questa verifica sono:

- a) la corrispondenza fra la descrizione delle voce in bilancio ed i crediti in essa iscritti;
- b) l'evidenziazione di vincoli, garanzie ecc.. relativi ai crediti;
- c) l'esistenza di saldi compensati nel saldo totale.

#### **Rischio di revisione**

- 1) Rischio che gli impegni di vendita e le prestazioni di servizi non siano reali operazioni commerciali o non rispettino le condizioni stabilite in termini di sconti, abbuoni, prezzi, quantità;
- 2) Rischio che gli ordini non siano evasi alle condizioni stabilite e correttamente contabilizzati:
  - a) merci non fatturate;
  - b) fatture di vendita non autorizzate.
- 3) Rischio che gli incassi non siano correttamente contabilizzati;
- 4) Rischio che l'esigibilità dei crediti non sia correttamente valutata ed esposta in bilancio.

#### **Altre procedure di verifica dei dati**

- a) Procedure generali volte a controllare la correttezza aritmetica delle schede di supporto ed effettuare la quadratura con il bilancio di verifica e partitari;
- b) Procedure di campionamento ed altre verifiche.
  - Verificare la competenza per le vendite, gli incassi, i resi (cut-off);
  - Confermare le vendite ed i crediti;
  - Riconciliare gli incassi con gli estratti conto bancari;
  - Controllare i crediti con le perdite su crediti;
  - Controllare le registrazioni su mastro e partitario;
  - verificare la numerazione sequenziale delle fatture.

## **7.2 DEBITI VERSO FORNITORI**

I principali obiettivi della revisione dei debiti sono:

- Accertamento della completa esposizione in bilancio;
- Verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti: il revisore deve accertare se i debiti esposti in bilancio siano originati da operazioni rilevate, per competenza, entro la data di riferimento del bilancio;
- Accertamento della corretta esposizione in bilancio;
- Accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente: qualora i principi contabili adottati nell'esercizio in esame siano diversi da quelli utilizzati nell'esercizio precedente, il revisore deve accertare i motivi del cambiamento e l'influenza prodotta sulla situazione economica e patrimoniale.

#### **Accertamento della completa esposizione dei debiti in bilancio**

Le procedure di revisione che possono essere adottate sono le seguenti:

- Richiesta ai creditori dell'azienda, selezionati a campione, della comunicazione scritta dell'ammontare del loro credito;
- Controllo dei debiti sulla base dei documenti che li hanno originati;
- Analisi dei documenti di entrata merci non coperti da fattura alla data del bilancio;
- Analisi delle fatture e note di debito/credito non contabilizzate alla data di bilancio;
- Verifica delle operazioni contabilizzate nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio;
- Analisi dei libri sociali e dei contratti particolarmente significativi.

**Accertamento della corretta esposizione in bilancio**

Alcuni elementi rilevanti al fine di questa verifica sono:

- a) la corrispondenza fra la descrizione delle voce in bilancio ed i debiti in essa iscritti;
- b) l'evidenziazione di vincoli, garanzie ecc.. relativi ai crediti;
- c) l'esistenza di saldi compensati nel saldo totale;
- d) le informazioni relative alle passività stimate.

La presenza di debiti in valuta comporta l'adozione di specifici controlli sul trattamento delle differenze di cambio. A tal fine il revisore può procedere come segue:

- a) individuare i debiti interessati;
- b) applicare le normali procedure di revisione;
- c) verificare che la conversione in moneta di conto usata dall'azienda per la rappresentazione in bilancio del debito sia in accordo con gli statuiti principi contabili

**Competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i debiti**

La competenza è esaminata con le seguenti procedure:

- a) confronto fra gli ultimi D.D.T. relativi alle merci ricevute immediatamente prima della data di bilancio con le fatture dei fornitori e controllo che i relativi debiti siano registrati prima della data di bilancio;
- b) medesimo controllo per le D.D.T. ricevute immediatamente dopo la data di bilancio;
- c) ripetizione dei controlli di cui sopra, risalendo dalle registrazioni contabili ai documenti anziché dai documenti alle registrazioni.

**Rischio di revisione**

a) Rischio che gli acquisti di beni e servizi non siano:

- autorizzati;
- effettuati alle condizioni più convenienti;
- necessari all'attività d'impresa.

b) Rischio che le merci ed i servizi ricevuti:

- non siano conformi a quelli ordinati;
- non siano controllati all'atto di ricevimento o della prestazione;
- non vengano rilevati o rilevati non correttamente.

c) Rischio che le fatture o le note di debito non vengano contabilizzate correttamente.

d) Rischio che le fatture siano pagate due volte.

e) Rischio che gli impegni di acquisto non vengano inclusi nei conti d'ordine.

**Altre procedure di verifica**

- Verificare la competenza per acquisti, pagamenti, resi, ecc (cut-off);
- Richiedere l'estratto conto ai fornitori;
- Analizzare i documenti relativi a controversie con i fornitori;
- Controllare i contratti d'acquisto e le condizioni di fornitura;
- Controllare i D.D.T. scoperti di fattura con gli accantonamenti per fatture da ricevere;
- Controllare le passività registrate dopo la fine dell'esercizio e verificare i pagamenti successivi;
- Verificare le richieste pervenute successivamente dai fornitori.

**Debiti a medio lungo termine**

Le principali procedure di revisione dei debiti a lungo termine possono essere riassunte come segue:

- a) Richiesta o compilazione di uno o più prospetti riepilogativi dei saldi iniziali e finali e dei movimenti intervenuti nell'esercizio nei singoli debiti delle diverse categorie;
- b) Raffronto dei dati inseriti nei prospetti con le registrazioni contabili;
- c) Analisi dei contratti relativi a prestiti, con particolare riferimento alla scadenza, agli interessi, alle condizioni concordate ed alle garanzie fornite;
- d) Richiesta di conferma diretta agli enti creditori e raffronto delle risposte ottenute con i dati forniti dall'azienda;
- e) Controllo dei rimborsi di capitale e dei pagamenti di interessi con le note di addebito bancarie e con i piani di ammortamento;

- f) Controllo del rispetto delle condizioni contrattuali;
- g) Controllo della corretta contabilizzazione dei ratei passivi e dei risconti attivi relativamente ad interessi, quote di perdite, spese di emissione ancora da ammortizzare;

Rischio di revisione:

- Errata pianificazione finanziaria;
- Debiti non in linea con il fabbisogno aziendale;
- Rischio che gli interessi non vengano correttamente contabilizzati;
- RegISTRAZIONI non complete o non accurate;
- Nota integrativa che non contiene tutte le informazioni.

### 7.3 RIMANENZE

Nelle aziende mercantili ed industriali le giacenze di magazzino normalmente assumono una rilevanza notevole nella determinazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria. Da questa considerazione scaturisce l'esigenza che, in sede di revisione, una particolare attenzione venga attribuita a tale posta. Tale voce costituisce un'area critica e delicata non solo per la sua entità ed importanza relativa rispetto alle altre voci di bilancio ma altresì per il contenuto e le modalità di determinazione del suo valore.

Gli obiettivi principali della revisione delle giacenze di magazzino sono i seguenti:

- Accertamento dell'esistenza fisica delle giacenze: è necessario verificare che le quantità valorizzate per il bilancio corrispondano alle giacenze esistenti alla fine dell'esercizio, sia che tali quantità risultino da un inventario fisico sia che esse vengano desunte da un inventario contabile;
- Verifica del titolo di proprietà o possesso: si tratta di constatare se le giacenze di magazzino comprendano tutte e solo quelle di proprietà dell'azienda, includendo anche quelle presso di terzi o in viaggio ed escludendo quelle di proprietà di terzi che sono presso l'azienda;
- Controllo della determinazione del costo;
- Controllo della determinazione del prezzo di mercato, in termini comparativi rispetto al costo. Il revisore deve accertare che tale controllo venga effettuato dall'azienda soprattutto per le giacenze che presentano problemi di scarsa redditività, lenta movimentazione, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni;
- Verifica della competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo rispetto alle giacenze di magazzino. Il revisore deve porsi l'obiettivo di verificare che, per le giacenze di magazzino alla data di chiusura dell'esercizio, sia stato contabilizzato il relativo costo desunto dalle fatture d'acquisto. Per le merci prodotte dall'azienda, il controllo andrà esteso anche ai costi di trasformazioni. Analogamente, è necessario assicurarsi che le merci vendute prima della chiusura dell'esercizio siano state escluse dalle giacenze di magazzino e che sia stato contabilizzato il relativo ricavo di vendita;
- Accertamento dell'uniformità dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente. Qualora i principi contabili adottati nell'esercizio in esame siano diversi da quelli utilizzati nell'esercizio precedente, il revisore deve accertare i motivi del cambiamento e l'influenza prodotta sulla situazione economica e patrimoniale.
- Accertamento del trattamento contabile dei profitti interni. Il revisore deve assicurarsi che l'azienda abbia provveduto al corretto trattamento contabile dei profitti interni derivanti dallo scambio di materie, prodotti e merci tra i propri stabilimenti, divisioni, filiali e simili.

#### Controllo della determinazione del costo

Il costo attribuito alle giacenze viene normalmente verificato con le seguenti procedure:

- Individuare le componenti di costo ed il metodo di determinazione del costo stesso per accertarne la corrispondenza agli statuti principi di revisione;
- Verificare a campione la valutazione delle merci di acquisto;
- Controllare le componenti di materiale, mano d'opera e spese cumulate nel costo dei prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti, in rapporto al metodo di determinazione del costo adottato:



- a) per il materiale, accertare le quantità, con riferimento alle distinte-base di lavorazione ed i prezzi, sulla base delle fatture dei fornitori;
- b) per la mano d'opera, esaminare le distinte di lavorazione o i cartellini segnatempo ed il relativo costo unitario ;
- c) per le spese, controllare il metodo di imputazione, la corretta base di inclusione delle voci di costo, raffrontare le aliquote di imputazione adottate con quelle di incidenza effettiva per l'anno in corso e per quelli precedenti;
- d) nel caso l'azienda usi un sistema a costi standard si deve:
  1. accertare i criteri seguiti nell'elaborazione dei costi e stabilire se siano appropriati;
  2. analizzare le fonti dei dati-base di calcolo dei costi;
  3. controllare lo scostamento fra dati standard o di stima e dati consuntivi del periodo rispetto alla quantità consumata ed al costo unitario dei materiali;
  4. accertare la frequenza con cui l'azienda aggiorna gli standard e le cause delle variazioni apportate agli elementi del costo standard nel corso del loro ultimo aggiornamento;
  5. controllare i conti delle variazioni ed il loro effetto.

### **Controllo della determinazione del prezzo di mercato**

Le procedure di revisione ai fini di questo controllo si possono così sintetizzare:

- esaminare il confronto effettuato dall'azienda fra i costi ed il relativo valore di mercato, rappresentato dai prezzi correnti di riacquisto e dal valore netto di realizzo determinato in base alle più recenti fatture di acquisto, dal listino prezzi dell'azienda, dalle quotazioni di mercato;
- verificare che l'azienda abbia effettuato una ricerca delle giacenze soggette a fenomeni di scarsa redditività, lenta movimentazione, obsolescenza ed eccedenza rispetto ai normali fabbisogni ed abbia determinato il valore di mercato di tali voci al fine di compararlo con il costo.

### **Verifica della competenza dei costi e dei ricavi rilevati nel periodo rispetto alle giacenze di magazzino**

Per determinare che la competenza di periodo dei costi e dei ricavi, rispetto alle giacenze, sia stata rispettata, devono essere rispettate le seguenti procedure:

- confrontare i D.D.T. relativi alle merci ricevute immediatamente prima della data di inventario con le fatture dei fornitori e controllare che siano state registrate prima della data d'inventario. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dalle D.D.T. che dalle fatture;
- effettuare lo stesso controllo per i D.D.T. e le fatture dei fornitori relative alle merci ricevute immediatamente dopo la data d'inventario;
- per le merci in transito controllare la corretta rilevazione;
- confrontare gli ultimi D.D.T. relativi alle merci spedite immediatamente prima della data di inventario con le fatture a clienti e controllare che siano state registrate prima della data d'inventario. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dai D.D.T. che dalle fatture;
- effettuare lo stesso controllo per i D.D.T. e le fatture a clienti relative alle merci spedite immediatamente dopo la data d'inventario.

### **Rischio di Revisione**

- a) Rischio che non vengano rilevate le movimentazioni di magazzino:
  - correttamente, tempestivamente e nel periodo di competenza;
  - registrazioni contabili incomplete;
  - giacenze non in linea ai quantitativi necessari per la produzione;
  - errori di competenza non rilevati.
- b) Rischio che le merci non siano di proprietà della società;
- c) Rischio che le quantità contabili alla data di bilancio non corrispondano a quelle fisiche;
- d) Rischio di una errata determinazione dei costi utilizzati per la valorizzazione delle rimanenze finali:
  - non sono imputati appropriati componenti di costo nella valutazione dei prodotti;
  - le giacenze sono sotto/sopravalutate a causa di un'errata imputazione dei costi diretti/indiretti;

- non sono imputati appropriati componenti di costo.

e) Rischio che merci e prodotti obsoleti, di lento rigiro, danneggiati non siano svalutati al presunto valore di realizzo.

#### **Altre procedure di verifica**

- Partecipare all'inventario fisico di magazzino, eseguendo verifiche di conteggio fisico ed individuando le partite danneggiate, obsolete ecc..;

- Indagare i motivi delle differenze tra quantità fisiche e contabili;

- Identificare la dislocazione delle partite distinguendo tra magazzini di proprietà, tenuti da terzi o in transito;

- Ottenere la conferma delle quantità fisiche situate presso terzi.

#### **7.4 DISPONIBILITÀ LIQUIDE**

I principali obiettivi della revisione delle giacenze di cassa e dei crediti e debiti verso banche sono i seguenti:

- accertamento dell'esistenza e della libera disponibilità: il revisore deve accertare che le operazioni esistano e che siano correttamente rilevate;
- verifica della competenza di periodo delle operazioni da cui derivano le giacenze di cassa e i crediti e debiti verso le banche e che siano originati da operazioni (incassi e pagamenti) rilevate, per competenza;
- accertamento della corretta esposizione in bilancio. Il revisore deve accertare che le giacenze di cassa e i crediti e debiti verso banche siano rappresentati in bilancio in conformità con gli statuti principi contabili. Tale accertamento deve riferirsi particolarmente alla classificazione dei crediti e debiti e alla completezza delle informazioni integrative.

##### **1. Le procedure di revisione di cassa e banche**

Le procedure di revisione generalmente adottate per raggiungere questo obiettivo sono le seguenti:

- Conteggio fisico delle giacenze di cassa;
- Richiesta di informazioni scritte alle banche;
- Analisi degli "stati di concordanza" tra le risultanze contabili dell'azienda e quelle delle banche;
- Controllo del corretto uso dei mezzi di pagamento, chiedendo copia di bonifici e assegni alle banche e valutare se il beneficiario è effettivamente un creditore dell'azienda;
- Verifica della competenza di periodo delle operazioni che derivano da giacenze di cassa e crediti/debiti verso banche, attraverso il raffronto fra i dati rilevati in sede di conteggio fisico delle giacenze di cassa e delle registrazioni di cassa e banca, analisi delle concordanze con le risposte a conferma ottenute dall'istituto di credito e controllo dei saldi degli estratti conto bancari successivi alla data del bilancio;
- Accertamento della corretta esposizione in bilancio, attraverso l'analisi di eventuali compensazioni tra i crediti e debiti verso banche, garanzie fornite dalle banche a fronte dei debiti o aperture di credito.

##### **2. Rischio di revisione**

- a) Rischio che le movimentazioni nei conti per la disponibilità liquide, nei conti correnti bancari e relativi oneri finanziari siano registrate in modo impreciso, incassi persi o distorti, che non venga registrato correttamente per competenza, che i saldi nella contabilità possono non corrispondere con quelli effettivi presso le banche, operazioni e pagamenti non autorizzati.

#### **7.5 IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI**

I principali obiettivi della revisione delle immobilizzazioni immateriali sono i seguenti:

- Accertamento dell'appropriata iscrizione in bilancio: il revisore deve accertare che l'iscrizione di immobilizzazioni immateriali venga effettuata esclusivamente nei casi previsti dagli statuti e dai principi contabili, ovvero che le immobilizzazioni immateriali rappresentino costi a utilità pluriennale e che possono essere capitalizzate solo nel caso del loro recupero da parte delle future condizioni di redditività dell'azienda;
- Accertamento del corretto computo degli ammortamenti: l'organo di controllo deve accertare che gli ammortamenti vengano determinati in relazione alla loro vita utile e il metodo ivi utilizzato per l'attribuzione delle quote nei singoli esercizi;
- Accertamento della corretta apposizione in bilancio: è necessario verificare che vi sia la corretta classificazione delle voci e alla completezza delle informazioni integrative relative alla loro natura e ai movimenti che hanno originato il valore residuo figurante in bilancio;
- Accertamento dell'uniformità di applicazione dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente: da controllare mediante opportuni raffronti fra classificazione delle voci incluse fra le immobilizzazioni immateriali e criteri di valutazione adottati delle immobilizzazioni medesime e dei relativi ammortamenti.

### Le procedure di revisione per le immobilizzazioni immateriali

Il primo passo è la verifica dei movimenti intervenuti nel periodo attraverso la richiesta di un riepilogo dei movimenti intervenuti nei relativi conti<sup>46</sup>, controllare la corrispondenza dei saldi iniziali con quelli finali. Durante tale attività è indispensabile verificare per i principali incrementi avvenuti nel periodo, l'esistenza e la correttezza della documentazione di base, la correttezza delle registrazioni contabili e extracontabili. La medesima attività si può effettuare per, gli eventuali, decrementi.

Finalità della verifica è determinare se l'ammontare delle attività immateriali esposte in bilancio è attendibile, se i criteri di ammortamento sono ragionevoli nonché idonei accantonamenti per qualsiasi diminuzione di valore.

#### Altre procedure di verifica

- Controllo dei saldi di apertura del periodo precedente;
- Valutare le prospettive di recupero delle attività;
- Controllo di eventuali storni effettuati nell'esercizio;
- Verificare se hanno subito una riduzione durevole di valore attraverso l'*impairment test*;

## 7.6 IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

I principali obiettivi della revisione delle immobilizzazioni materiali e dei fondi di ammortamento sono:

- Accertamento dell'esistenza, della proprietà e della disponibilità delle immobilizzazioni: il revisore deve accertare che le immobilizzazioni materiali esistano e che l'azienda disponga di un'adeguata documentazione relativa al suo diritto di proprietà e agli eventuali vincoli gravanti sullo stesso. In particolare è necessario effettuare il controllo delle movimentazioni avvenute nel periodo e sugli esercizi precedenti;
- Accertamento della corretta determinazione dei fondi di ammortamento: il revisore deve accertare che le quote e i fondi di ammortamento siano stati determinati con particolare riguardo al periodo di vita utile stimato e al metodo utilizzato per l'attribuzione delle quote ai singoli esercizi. Nel dettaglio affinché l'organo di controllo contabile possa svolgere in modo circostanziato, deve informarsi sui metodi seguiti dall'azienda per il computo delle quote di ammortamento, valutare la ragionevolezza delle stime cui si basa il computo delle quote di ammortamento, ottenere un riepilogo dei movimenti intervenuti, e controllare per ciascun cespite la corrispondenza dei saldi

<sup>46</sup> Saldi iniziali, incrementi, decrementi, ammortamenti, saldi finali;

- iniziali con quelli finali del precedente esercizio, l'esattezza dei conteggi e la congruità del saldo finale;
- Verifica della competenza di periodo delle operazioni registrate nei conti accesi alle immobilizzazioni e ai relativi fondi di ammortamento: Il revisore deve accertare che le operazioni relative alle immobilizzazioni materiali e ai fondi di ammortamento siano state attribuite al periodo di competenza, come definito dagli statuiti principi contabili. Tale accertamento si basa essenzialmente sulla data dei documenti che hanno originato le rilevazioni contabili e extracontabili relative alle operazioni suddette. Procedure specifiche possono essere<sup>47</sup> il raffronto tra i documenti di entrata o di effettuazione lavori e le relative fatture dei fornitori, il raffronto tra i documenti di uscita dei cespiti alienati o di materiale di recupero di cespiti smantellati e le relative fatture emesse agli acquirenti, controllo della rilevazione dei documenti e delle fatture suddette e del corretto trattamento contabile di eventuale documentazione extra-contabile e controllo corretto computo delle quote di ammortamento;
  - Accertamento della corretta esposizione in bilancio delle immobilizzazioni materiali e dei fondi ammortamento: il revisore attraverso il controllo fisico sull'esistenza, proprietà e libera disponibilità dei cespiti, sulla corretta valutazione e corretta determinazione dei fondi di ammortamento, forniscono al revisore elementi sufficienti per verificare che la loro classificazione e descrizione in bilancio sia in conformità al codice civile e i principi contabili;
  - Accertamento dell'uniformità di applicazione dei principi contabili rispetto all'esercizio precedente.

#### Le procedure di revisione per le immobilizzazioni materiali

- Riscontrare i saldi di apertura;
- Ispezione fisica delle immobilizzazioni e risalire alle registrazioni in contabilità;
- Richiedere conferma dei cespiti detenuti da terzi;
- Esaminare i costi capitalizzati relativi a costruzioni in economia;
- Controllare il trattamento contabile delle spese di manutenzione e riparazione;
- Controllare le alienazioni con i documenti di supporto e ricalcolarne le plus/minusvalenze;
- Verificare il criterio di valutazione<sup>48</sup>;
- Controllare la correttezza del periodo di ammortamento in rapporto alla vita utile;
- Verificare che le immobilizzazioni non abbiano subito una riduzione durevole di valore<sup>49</sup>.

#### 7.7 IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

In base agli obiettivi che il revisore si è posto e alla sua valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno, il revisore determina il proprio programma di lavoro stabilendo le procedure di revisione da svolgere e l'estensione delle stesse. Un'esemplificazione delle principali procedure che possono applicarsi vengono riassunte di seguito.

- Accertamento dell'esistenza e del titolo di proprietà: tra gli elementi probativi che il revisore esamina troviamo le autorizzazioni dell'ente competente a operazioni di investimento in titoli, i fissati bollati o altri documenti, attestanti l'acquisto e la vendita dei titoli, bilanci e verbali delle partecipate cui vengono esplicitati e deliberati eventuali dividendi;
- Accertamento dell'esistenza fisica, anche con ottenimento di una conferma scritta direttamente da parte del depositario, qualora i titoli si trovino presso terzi;
- Verifica del titolo di proprietà;
- Verifica della valutazione sulla conformità ai principi contabili di riferimento: gli elementi da analizzare con cura per la corretta valutazione dei titoli di credito a reddito fisso, partecipazioni, utili e perdite eventuali da esse generate, documenti giustificativi dei costi sostenuti per

<sup>47</sup> che il revisore può ritenere più o meno opportuno;

<sup>48</sup> al *fair value*;

<sup>49</sup> c.d. *impairment test*;

l'acquisizione dei titoli, quotazioni di mercato, bilanci delle partecipate, certificati dal revisore contabile che garantisca i necessari standard di competenza e indipendenza. È un elemento di per sé sufficiente a determinare il patrimonio netto contabile dell'azienda partecipata e del risultato economico da esso conseguito;

- Controllo della determinazione del valore di costo e corrispondenza ai principi contabili vigenti;
- Controllo della determinazione del valore di mercato, tenuto conto dei fenomeni che possono influire sulle quotazioni;
- Verifica della competenza relativamente a acquisti, vendite, utili e perdite<sup>50</sup>: a tale proposito, oltre a un eventuale confronto tra i dati analitici ottenuti da rilevazioni extra-contabili e i dati di bilancio, il sindaco - revisore può, ove lo valuti necessario, verificare la documentazione relativa all'incasso di interessi e dividendi;
- Verifica della corretta rappresentazione in bilancio, attraverso il controllo dell'esistenza dei titoli e della valutazione dei medesimi. Particolare attenzione deve essere posta ad accertare particolari vincoli sui titoli posseduti o impegni<sup>51</sup>.

#### Finalità della verifica

- Determinare se i titoli contabilizzati esistono e sono posseduti dalla società;
- Determinare se i valori dei titoli esposti in bilancio sono stati correttamente determinati;
- Determinare se i proventi sui titoli inclusi nel conto economico sulle vendite sono correttamente inclusi in bilancio;
- Determinare se i titoli che sono stati dati in garanzia sono stati individuati.

#### Rischio di revisione

- 1) Investimenti in titoli o partecipazioni inesistenti;
- 2) Incertezze sul titolo di proprietà;
- 3) Investimenti o disinvestimenti non in linea con le esigenze della società;
- 4) Rischio di rilevazione non corretta per competenza di interessi e dividendi;
- 5) Valutazioni non corrette, non corrispondenti al valore reale.

#### Altre procedure di verifica

- Richiesta di conferma dei titoli detenuti dalla società;
- Verificare il valore di mercato con le quotazioni;
- Ricalcolo degli utili e perdite per competenza;
- Controllare le vendite dei titoli con la documentazione di supporto;
- Controllo dell'ammortamento di eventuali disaggi di emissione;
- Verificare che non abbiano avuto una perdita di valore.

#### 8. Il ruolo del sindaco revisore nell'eventualità di omesso versamento di ritenute certificate e IVA

Nell'odierna fase congiunturale, si registra con sempre maggiore frequenza la peculiare situazione per cui le imprese, pur in assenza di redditi imponibili, risultano pesantemente gravate da debiti relativi ad altre imposte (Irap, Iva, ritenute).

Da qui, le fattispecie incriminatrici disciplinate dal D.Lgs. 747/2000 all'art.10 - bis<sup>52</sup> e all'art.10-ter<sup>53</sup> sono tornate al centro dell'attenzione degli operatori, i quali nel dibattersi tra crediti inesigibili e

<sup>50</sup> interessi, dividendi o perdite per diminuzione del valore della partecipazione;

<sup>51</sup> esempio classico è la sottoscrizione di un aumento di capitale non ancora versato;

Commissione di Studio "Revisione e Bilancio" ODCEC di Modena – *Dott. Michele Rosati*

difficoltà di accesso al sistema bancario, risulta conseguentemente un proliferare di condotte punibili, sia dal punto di vista amministrativo che penale.

Con la moltiplicazione di procedimenti penali relativi a omessi versamenti d'imposta e/o di ritenute presso le Procure, è importante individuare non solo le tesi formulate dalla giurisprudenza ma anche il campo d'azione con cui un sindaco revisore può esercitare le proprie funzioni di vigilanza e impulso esonerandosi da eventuali responsabilità per omissioni su questo tema.

È opportuno segnalare come le Corti territoriali stiano contrastando quell'orientamento restrittivo della giurisprudenza di legittimità<sup>54</sup>: non sono oggi isolate le pronunce che hanno evidenziato situazioni in cui il comportamento del contribuente non risulterebbe sanzionabile.

Quale il comportamento da adottare da parte dei sindaci revisori?

Nel caso in cui i sindaci rilevassero, nel corso delle verifiche, le condotte in questione, occorre chiedersi quali siano gli adempimenti più opportuni al fine di evitare rischi di responsabilità sia civili che penali<sup>55</sup>.

A fronte di violazioni episodiche e marginali, una volta esposti i propri accertamenti ed i relativi risultati nel libro dei verbali e delle adunanze del collegio sindacale, è possibile:

- richiedere agli amministratori di sanare le irregolarità<sup>56</sup> ;
- informare l'assemblea dei soci della questione attraverso la relazione al bilancio.

Nel caso in cui le violazioni dovessero presentare una certa rilevanza, può essere opportuno richiedere un intervento urgente dell'assemblea, senza attendere la convocazione annuale della stessa per l'approvazione del bilancio. Il collegio sindacale può richiedere la convocazione agli amministratori o provvedervi direttamente ex art. 2406 co. 2 c.c., previa comunicazione al presidente del consiglio di amministrazione. In tale contesto rileva la possibilità<sup>57</sup> di sollecitare un'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori. Potere che, nel caso di reazione tempestiva da parte dei sindaci, soprattutto se subentranti, non dovrebbe presentare il rischio di un eventuale coinvolgimento, in via solidale, nella responsabilità degli amministratori.

Si tenga presente, inoltre, che le condotte in questione possono integrare le "gravi irregolarità" di cui all'art. 2409 c.c.<sup>58</sup>. Circostanza che legittima non solo i soci rappresentanti 1/10 del capitale sociale, ma anche il collegio sindacale<sup>59</sup> a denunciare direttamente i fatti al Tribunale al fine di stimolare l'adozione delle misure conseguenti<sup>60</sup>.

<sup>52</sup> omesso versamento di ritenute certificate;

<sup>53</sup> omesso versamento Iva;

<sup>54</sup> così Corte di Cassazione n.39449 del 08.10.2012 in cui l'imprenditore non aveva versato l'Iva entro il termine dell'acconto per l'anno successivo al periodo di imposta considerato; Corte di Cassazione n.29571 del 11.07.2013, in cui le difficoltà finanziarie dell'azienda non esonerano dalla responsabilità penale dell'imprenditore che non versa l'Iva e le ritenute, confermato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n. 37424 del 2013, in cui il reato si consuma anche in presenza di crisi di liquidità, seppur con un minimo di apertura se il contribuente dimostri che l'omesso versamento non è dipeso da una sua scelta; Nelle ipotesi di rateizzazione del debito sancito dall'art.3 bis del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.462, il pagamento in questa modalità non attenua la sanzione. Infatti il pagamento rateale deve essere integralmente effettuato prima del dibattimento in aula, ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. n.74/2000. Solo in caso di totale adempimento prima dell'udienza la sanzione penale verrà ridotto di un terzo. Tesi di rigore così sostenuta dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 5681 del 05.02.2014;

<sup>55</sup> così *De Angelis L.*, "Manuale del revisore contabile e del sindaco nelle società non quotate", Maggioli, Rimini, 2006, pp. 114 – 115;

<sup>56</sup> attraverso il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/97, se ancora nei termini;

<sup>57</sup> riconosciuta alla maggioranza dei 2/3 del collegio sindacale dall'art. 2393 co. 3 c.c.;

<sup>58</sup> cfr. Trib. Verona 15.7.96, in *Le Società*, 1, 1997, p. 75;

<sup>59</sup> art. 2409 ultimo comma c.c.;

<sup>60</sup> sostituzione degli amministratori, ispezioni ecc.;

Qualora gli omessi versamenti di ritenute o dell'IVA dovessero presentare entità tali da lasciar supporre o da far emergere con certezza il superamento delle soglie di punibilità previste dagli artt. 10-bis e 10-ter del DLgs. 74/2000, i sindaci dovrebbero prendere in considerazione anche la presentazione di una denuncia all'Autorità giudiziaria. Seppure non obbligati a ciò, in quanto non pubblici ufficiali<sup>61</sup>, questa circostanza potrebbe evitare contestazioni in termini di concorso ex art. 40 co. 2 c.p. La denuncia sembra assurgere a vero e proprio dovere nell'ipotesi in cui si presenti, in concreto, come l'unica soluzione praticabile per poter porre fine alle illegittimità riscontrate<sup>62</sup>.

Occorre, infine, considerare l'eventualità di rassegnare le dimissioni dalla carica. A tal riguardo, peraltro, il Tribunale di Genova ha chiarito che le dimissioni possono "non" essere sufficienti ad escludere la responsabilità dei sindaci, dovendo essi attivarsi con tutti i mezzi previsti per evitare che gli amministratori pongano in essere atti pregiudizievoli all'ente ovvero, in caso di comportamento dannoso già perpetrato, adoperarsi per contenerne gli effetti.

Si ritiene, quindi, preferibile addivenire a simile risoluzione soltanto dopo aver utilizzato tutti i mezzi a disposizione, evidenziando per iscritto che le dimissioni appaiono conseguenti alla completa inefficacia di tutte le segnalazioni e le proposte poste in essere. A fronte di irregolarità particolarmente gravi, inoltre, si è sottolineata l'opportunità di comunicare le dimissioni non soltanto all'organo amministrativo, ma anche al Tribunale, considerando questo modo di procedere una legittima estensione dei poteri di denuncia al Tribunale ex art. 2409 c.c. (così De Angelis L. "Manuale del revisore contabile e del sindaco nelle società non quotate", Maggioli, Rimini, 2006, p. 114 - 115).

Infine, a completamento dell'opera, è utile ravvisare che circolare del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili<sup>63</sup>, ai fini della disciplina antiriciclaggio, i reati di omesso versamento Iva e di omesso versamento di ritenute certificate appaiono configurarsi come "reati presupposto" obbligando il professionista, in difetto del consulente dell'azienda, ad effettuare la segnalazione.

---

<sup>61</sup> artt. 331 c.p.p. e 361 c.p.;

<sup>62</sup> Cass. 17.9.97 n. 9252;

<sup>63</sup> CNDECE n.89 del 19.03.2014 .