



**Associazione
Nazionale
Commercialisti**

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COMMERCIALISTI

***COMMISSIONE INTERDISCIPLINARE
PER LA TUTELA DELLA PROFESSIONE***

***CRITICITÀ DELL'ORGANO DI
CONTROLLO SOCIETARIO:
PROPOSTE AL LEGISLATORE***



Scopo di questo documento è quello di analizzare i compiti, i doveri e le responsabilità degli Organi di Controllo delle nostre società di capitali, identificandone le criticità e cercando di proporre in modo costruttivo qualche modifica normativa, correzione, implementazione, al fine di garantire un più proficuo risultato a tutela dell'impresa controllata e dei terzi.

COLLEGIO SINDACALE E SINDACO UNICO

L'Ordinamento Giuridico individua nel collegio sindacale il modello tipico di organo di controllo. Esso è composto di tre o cinque membri, con almeno un membro effettivo ed un supplente scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili ai sensi del d.lgs. 27/01/2010 n. 39; durano in carica per tre esercizi scadendo alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio di carica. Per contro, la cessazione dalla carica per scadenza del termine o per qualsivoglia altra ragione, ha effetto dal momento in cui il collegio è stato ricostituito ex art. 2400 comma 1 c.c..

Le sue funzioni sono esplicitate dall'art. 2403 comma 1 c.c., e riguardano a) la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto; b) il rispetto dei principi di corretta amministrazione; c) l'adeguatezza del sistema organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

In talune ipotesi, il controllo del collegio sindacale assume anche carattere sostitutivo degli amministratori in caso di loro omissione o ritardo ingiustificato (per es. quando questi non provvedono a convocazioni obbligatorie dell'assemblea oppure a depositi o iscrizioni prescritti dalla legge ex art. 2406 c.c.).

Benché sia assegnatario di una pluralità di compiti, con annesse responsabilità in caso di omissioni, lo stesso collegio sindacale soggiace ad alcuni vincoli di particolare peculiarità che vanno dalla omogeneità dei sindaci "controllori" con gli amministratori "controllati" in quanto entrambi eletti dalla assemblea dei soci, alla eccessiva ampiezza delle funzioni loro attribuite, alla loro scarsa incisività derivante, in taluni casi, dalla mancanza di adeguati strumenti di reazione in caso di accertamento di fatti o atti censurabili. Tale circostanza si manifesta in maniera più preponderante nella ipotesi in cui tutte le attività di controllo vengono attribuite al sindaco unico, figura istituita dall'art. 379 comma 3 del d.lgs. 2019 n. 14.

I membri dell'Organo di controllo sono **responsabili della verità** delle loro attestazioni e devono conservare il **segreto** sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Si tratta di una forma di responsabilità riguardante le ipotesi di falsità delle attestazioni contenute:

- nella relazione del Collegio Sindacale al bilancio di esercizio prevista dall'articolo 2429 c.c.;
- nei verbali di verifica redatti dall'Organo di controllo;
- in altre relazioni o dichiarazioni che il Collegio redige in esecuzione della propria attività di controllo.

L'attività di controllo viene svolta anche con la nomina di un Revisore Legale o di una Società di Revisione.

In merito alla responsabilità dei Revisori legali e delle Società di Revisione, è da rilevare che, l'art.15 del D.Lgs. 39/2010 dispone che essi rispondono in solido e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento dei loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato. Il nuovo Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza (Decreto Legislativo del 12 gennaio 2019, n.14), nell'art.14, nell'incentivare l'emersione precoce della crisi, ha espressamente attribuito agli Organi di Controllo societari, al Revisore e alla Società di Revisione, ciascuno nell'ambito delle rispettive funzioni, un duplice adempimento:

1. valutare costantemente che l'assetto organizzativo dell'impresa sia adeguato e che sussista l'equilibrio economico-finanziario e il prevedibile andamento della gestione;
2. segnalare immediatamente all'organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi di previsione della crisi.

CRITICITÀ DELL'ORGANO DI CONTROLLO NELLO SVOLGIMENTO DEL MANDATO

I RAPPORTI TRA ORGANO AMMINISTRATIVO E ORGANO DI CONTROLLO INTERNO ED ESTERNO NELLE SOCIETÀ

Per i professionisti che ricoprono ruoli nell'ambito del collegio sindacale e dei revisori il tema del rapporto con l'organo amministrativo è di cruciale importanza.

Le nuove norme introdotte dal legislatore, in modo particolare con il decreto legislativo 14/2019 in materia di crisi d'impresa e dell'insolvenza, fanno registrare un rapporto sempre più stretto tra i suddetti organi.

Il collegio sindacale e i revisori, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni istituzionali, sono tenuti a poter conoscere la società, la sua organizzazione generale e l'esistenza delle condizioni che favoriscono un buon sistema di controllo interno; per riuscire nel compito, devono, con finalità differenti, individuare i controlli informativi e organizzativi istituiti dalla direzione aziendale e valutare l'adeguatezza degli stessi.

In tal senso, si sollevano taluni aspetti e potenziali criticità che possono influire nel rapporto tra l'organo amministrativo e di controllo tra cui pensiamo ad una inefficace gestione preventiva del rischio di asimmetrie informative tra gli stessi e le inefficienze derivanti dal mancato rispetto del principio dell'obiettività e indipendenza dell'organo di controllo interno ed esterno.

Il presente documento vuole contribuire a perseguire lo sviluppo verso la maggiore adeguatezza del controllo in chiave informativa e indipendenza che assicuri il pieno adempimento delle responsabilità dei singoli organi.

Contesto di riferimento

Alla luce di tali premesse, sia il Collegio Sindacale che i Revisori, ed ogni suo componente, sono titolari di una serie di poteri che li pongono senz'altro in condizione di assolvere compiutamente ed efficacemente l'incarico.

Al Collegio Sindacale, oltre al potere di ispezione è riconosciuto quello di informazione, previsto dal secondo comma dell'art. 2403bis c.c. secondo cui, lo stesso può richiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

La revisione legale dei conti prevista dall'art 2409-bis c.c., in coordinamento con l'art. 14 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, sancisce che il revisore o la società di revisione o il collegio sindacale quando investito della revisione, sono incaricati di svolgere le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione ed altresì sono tenuti ad esprimere, con apposita relazione, un giudizio sul bilancio di esercizio.

In ordine al rapporto di collaborazione tra l'organo amministrativo, collegio sindacale e i revisori da attuarsi nell'ambito delle proprie rispettive funzioni istituzionali, non sempre le informazioni utili per il controllo dell'amministrazione e la vigilanza sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo possono essere acquisite dal collegio sindacale nel corso delle riunioni del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo o mediante l'attivazione dei poteri di indagine e di richiesta di notizie agli amministratori.

Si tenga conto, altresì, che l'organo di controllo esterno nella qualità di revisore o collegio dei revisori non è tenuto a presenziare nel corso delle adunanze del consiglio di amministrazione. Ciò può considerarsi un limite alla intercettazione delle incertezze significative sulla continuità aziendale voluto dal decreto legislativo 135/2016 che ha rafforzato le disposizioni modificando l'articolo 14 del decreto legislativo n.39/2010.

Appare evidente che con l'introduzione della riforma del codice della crisi d'impresa, il legislatore si è voluto ispirare alla tecnica manageriale del *risk management* e *risk approach*, intesa quale forma organizzativa interna alle società, le quali, anche in ragione della natura e dimensioni dell'impresa interessata, devono dotarsi di procedure di contenimento del rischio, destinando conseguentemente adeguate risorse alla gestione dell'incertezza.

È necessario, dunque, che sin dalla nomina ed accettazione dell'incarico l'organo di controllo esterno ed interno verifichi la struttura aziendale in termini tali da garantire la sussistenza di adeguati flussi informativi, tempestivi, fedeli ed affidabili, che vanno dalla direzione aziendale all'organo di controllo ed al revisore. La corretta, completa e tempestiva

disponibilità dell'informazione deve essere un elemento imprescindibile per l'efficace esercizio di qualunque attività di controllo e, quindi, si può ragionevolmente affermare che un assetto organizzativo può dirsi adeguato qualora consenta un'efficace elaborazione e trasmissione delle informazioni.

In effetti, l'ordinamento giuridico non stabilisce le modalità in cui l'organo amministrativo societario e l'organo di controllo interno ed esterno debbano relazionarsi, tuttavia le linee guida e di comportamento emanate dai vari organismi nazionali ed internazionali offrono un fattivo contributo in tal senso.

L'altro aspetto di rilievo si riferisce al rispetto del principio di obiettività e indipendenza dell'organo di controllo interno ed esterno. Il tema ovviamente non è nuovo nella storia dell'istituto. Infatti, è evidente che tali organi sono di regola nominati dallo stesso organo assembleare che nomina gli amministratori, tenuto conto che nella maggior parte delle Pmi essi coincidono. Un punto questo di "debolezza" del collegio sindacale e dei revisori, dal momento che coloro che vigilano ed i soggetti vigilati sono espressione dello stesso gruppo di comando societario, creando inevitabili conflitti d'interesse con le minoranze.

E' chiaro, altresì, che il revisore o la società di revisione devono dotarsi di procedure idonee a prevenire e rilevare le situazioni che possono minare la loro obiettività e indipendenza. Tali procedure devono essere documentate nelle carte di lavoro anche ai fini del successivo controllo sulla qualità da parte dei soggetti esterni ai sensi del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, art. 20, co. 1 e 2.

Ebbene, a tutto ciò si aggiunge che dall'evoluzione normativa emerge con forza la necessità di una regolazione dell'assetto organizzativo-patrimoniale della società per una migliore interrelazione tra i vari organi societari e i soggetti terzi che hanno contatti con l'impresa. In tal senso, il legislatore con la nuova formulazione dell'art. 2086 c.c. dispone che in materia di "Gestione dell'impresa": l'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

L'obbligo di adeguati assetti organizzativi costituisce, per espressa previsione legislativa (art. 12 D. Lgs. n. 14/2019), uno strumento di allerta della crisi, in difetto del quale opereranno solo le segnalazioni dei creditori qualificati e gli appositi indici previsti dall'art. 13 D. Lgs. n. 14/2019 elaborati con cadenza triennale dal CNDCEC.

Appare evidente che nell'ambito della governance dell'azienda il sistema di controllo interno assume un ruolo centrale posto che l'organo di controllo interno ed esterno nelle fasi iniziali dell'incarico è tenuto ad assolvere una serie di adempimenti previsti dalla legge nella verifica degli stessi.

Il modo dello scambio di informazioni fra i vari organi societari non è esplicitamente disciplinato dalla legge, la quale quindi si rimette ai principi guida dei vari organismi nazionali e internazionali che sono di ausilio e funzionali ad istituire adeguati assetti organizzativi aziendali.

Ebbene, da tali premesse e nell'ottica dirimente alle criticità riferite alle asimmetrie informative tra i vari organi societari e principio dell'obiettività ed indipendenza degli stessi, potrebbe essere utile rafforzare tali principi con meccanismi che si ispirano ad alcuni pilastri di istituzione di modelli organizzativi che in modo operativo possono offrire un valido contributo per delineare una guida nel contesto del più ampio sistema di controllo interno in conformità ai modelli di riferimento forniti dagli organismi suddetti.

Atteso che le tematiche riportate possono essere annoverate nella sfera del più evoluto standard della gestione del rischio nell'ambito del sistema ERM - Enterprise Risk Management Framework.

A tale proposito, tra i principali modelli di riferimento del sistema di controllo interno spicca senza dubbio il COSO - International Control-integrated Framework emesso dal Committee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission negli Stati Uniti.

Ispirandosi a tale modello, gli organi di controllo, in primis, potrebbero favorire talune iniziative, sin dalla loro nomina ed accettazione dell'incarico, verso le imprese da sottoporre a controllo che vedono l'istituzione nell'assetto organizzativo societario di uno "statuto informativo" che potrebbe supplire a tale lacuna normativa e contemplare nei contenuti un modello organizzativo che indichi il comportamento da tenersi da parte dell'organo amministrativo ed organo di controllo e che preveda anche il modo dello scambio di informazioni fra sindaci e revisori delineandone anche le responsabilità.

Dal punto di vista di garantire un principio di obiettività e indipendenza degli organi di controlli, ad opera delle istituzioni, si potrebbe riflettere circa la fattibilità di potenziare il sistema di segnalazione delle violazioni cd. “*whistleblowing*” come opportunità per migliorare il sistema di controllo interno societario.

Tale strumento avrebbe come finalità di consentire a tutti gli shareholders e stakeholders aziendali, unitamente ai dipendenti e collaboratori dei vari organi societari che in determinate situazioni, anche in forma anonima, possano segnalare le condotte illecite, violazioni di norme comportamentali e procedure di controllo tra i vari organi societari, anche nell’ambito delle Pmi che non adottano modelli organizzativi 231/01

TERZIARIETA’ TRA ORGANO AMMINISTRATIVO E ORGANO CONTROLLO

I sistemi economici si fondano su due principali orientamenti, quello socialista e quello del libero mercato. Non entrando nei dettagli, né su tutte le accezioni che possono essere ricondotte al concetto di “sistema economico”, né alle diversità sull’efficacia nel tempo e nello spazio dell’uno o dell’altro, entrambi hanno in comune l’aspetto fondamentale, alla base di tutto, il rapporto fiduciario.

Il sistema socialista ha come presupposto uno Stato meritevole della fiducia in quanto si impone come colui che si prende cura di tutto e di tutti con diligenza e competenza.

Il sistema del libero mercato presuppone che il rapporto di fiducia è insito nel sistema stesso che si autoregolamenta al variare delle condizioni e trova da sé l’equilibrio per la soddisfazione di tutte le esigenze.

Centrale è il rapporto di fiducia, o tutti verso lo Stato o lo Stato verso tutti.

Nelle società complesse ed emancipate vigono i sistemi misti: alcune attività, anche di natura esclusivamente ed estremamente imprenditoriali, di esclusiva competenza dello Stato, altre affidate alla libera iniziativa dei cittadini. In siffatte società, che gli scriventi ritengono quelle con un più elevato margine di efficacia, in mancanza dei rapporti diretti, la fiducia va costruita prima e garantita poi, con dei meccanismi riconosciuti adeguati ed attendibili dalla generalità degli utenti. Riteniamo che tra questi meccanismi riveste una importanza fondamentale il controllo.

Il lungo preambolo per sintetizzare il concetto a noi caro, che **il controllo garantisce la fiducia**.

Ma il binomio controllo/fiducia si intrinseca di significato se il primo è percepito come “**indipendente**”.

Il presente lavoro si sofferma solamente su quegli ambiti in cui il controllo è affidato ai professionisti di area economica: l’attività dei sindaci e dei revisori nelle aziende private e negli enti pubblici.

Non soffermandoci sul controllo ante del collegio sindacale e quello post dei revisori, o sui sistemi misti del sindaco/revisore che riteniamo sia un abominio della legislazione, nel barbino tentativo di adeguare l’eccellente intuito dei legislatori italiani di un tempo a quello degli appena sufficienti legislatori di estrazione anglosassone, il controllo non deve essere visto solo come un sistema per disincentivare e contrastare il malaffare, ma deve avere l’intento più nobile che è quello di verificare la correttezza delle procedure, l’economicità dei provvedimenti, la prevenzione o la correzione degli errori. Per raggiungere questo secondo fine si ritiene che:

- il controllo deve essere competente;
- il controllo deve essere percepito dal controllato come una utilità;
- Il controllo deve essere un valore aggiunto e portare novità;
- il controllo deve essere terzo ed indipendente.

Tutti i concetti sopra esposti si sintetizzano in una sola parola: **professionalità**.

In Italia abbiamo tanti riferimenti normativi che impongono qualità culturali e personali per chi si appropria professionalmente al lavoro intellettuale oltre ai percorsi d’istruzione: l’art. 33 della Costituzione: “È prescritto un esame di Stato per l’ammissione ai vari ordini e gradi di scuole o per la conclusione di essi e per l’abilitazione all’esercizio professionale”; art. 2229 C.C.: “La legge determina le professioni intellettuali per l’esercizio delle quali è necessaria l’iscrizione in appositi Albi o elenchi. L’accertamento dei requisiti per l’iscrizione negli Albi o negli elenchi, la tenuta dei medesimi ed il potere disciplinare sugli Iscritti sono demandati alle associazioni professionali”; ed ancora, per quanto riguarda i commercialisti, i primi tredici articoli del codice deontologico di cui si riporta solamente il comma 1 dell’art. 7: “Il professionista deve agire in assenza di pregiudizi, conflitti di interessi o indebite pressioni di altri che

possano influenzare il suo giudizio o la sua attività professionale sotto la vigilanza dello Stato, salvo che la legge non disponga diversamente”.

Tutto quanto previsto dal nostro ordinamento giuridico fa comprendere che chi si approccia a qualsiasi attività professionale deve essere libero da condizionamenti, ma anche da pressioni emotive dettate dai bisogni: deve essere **terzo ed indipendente**.

Per tale ragione, fuori dagli idealismi, non possiamo fare a meno di alcune considerazioni: la competenza si acquisisce investendo tempo e denaro in cultura professionale; l'utilità ed il valore aggiunto si trasmette dedicando il giusto tempo a conoscere la realtà pubblica o privata in cui si opera; essere terzo significa dedicare del tempo anche alla vigilanza, rispettando tutte le procedure necessarie e consigliate dalla dottrina e dalla esperienza senza risparmiarsi sul tempo da dedicare.

Non a caso abbiamo posto l'accento sulla parola “**tempo**”, il controllo e la vigilanza richiedono tempo, il controllore è un professionista, un soggetto economico, un consumatore, un genitore, ragione per cui il tempo e la competenza devono ricevere la soddisfazione del giusto corrispettivo e non solo per se, ma anche per chi osserva dall'esterno, perché la fiducia richiamata prima necessita di concretezza ed onestà.

Non dimentichiamoci il dibattito parlamentare sull'indennità di carica ai parlamentari avvenuto tra 1848 ed 1912. Tra le conclusioni di chi ebbe ad affrontare scientificamente il problema, vi era quella secondo cui la non retribuita attività di un parlamentare si ripercuoteva sul perpetrarsi di una classe dirigente notabile, sulla lentezza dei processi decisionali, sulla lentezza del processo di democratizzazione, sulla non decisione dell'ampliamento del suffragio che causerà il rallentamento dei processi di professionalizzazione dell'attività parlamentare, l'accentramento del sistema amministrativo, la burocratizzazione degli apparati, la cura degli interessi particolari e territoriali ... (Franco Musso, Il Politico – Università di Pavia – 2000, anno LXV, n. 2).

Anche se gli ambiti sono diversi, mutuando il concetto di giusto compenso, per poter garantire e far percepire **la fiducia** ad un sistema economico, sono necessari che **i controlli** siano **indipendenti**, effettuati da **soggetti professionalmente preparati**, che dedichino il giusto **tempo** al loro lavoro senza l'insoddisfazione di uno squilibrato rapporto sinallagmatico.

POLIZZA PROFESSIONALE PER L'ATTIVITA' DI REVISORE LEGALE DELLE SOCIETA' PERCHE' E' FONDAMENTALE SCEGLIERE BENE!

Per gli iscritti all'Ordine dei Commercialisti che svolgono attività di revisore legale dei conti o sindaco di società, la sottoscrizione di una polizza assicurativa di Responsabilità Civile Professionale è obbligatoria dal 13/8/2013 secondo le disposizioni del DPR 137/2012 del 7/8/2012.

La polizza dei commercialisti copre in caso di una richiesta di risarcimento danni per un supposto errore o omissione causato a terzi durante lo svolgimento del lavoro.

In caso di studio associato, società di professionisti o associazioni professionali, è coperta sia la responsabilità civile personale dei singoli professionisti (dipendenti, tirocinanti, consulenti) che l'attività esercitata per conto dello studio professionale o società.

La RC professionale Revisore legale copre:

- I risarcimenti per le perdite patrimoniali involontariamente cagionate a terzi in conseguenza di errori professionali, compresi i danni patrimoniali derivanti da omissioni o ritardi, le sanzioni amministrative e le violazioni della legge sulla privacy.
- I danni materiali cagionati a terzi per la perdita, distruzione o il deterioramento di documenti o supporti informatici.
- Ogni attività consentita dalla legge o dai regolamenti che disciplinano l'esercizio della professione.

Cosa fa il Revisore Legale, quali sono i suoi compiti.

Il Revisore Legale è l'esperto del controllo di bilancio e della contabilità di una società.

La valutazione del bilancio e della contabilità è obbligatoria per legge.

I compiti del Revisore Legale richiedono estrema attenzione e responsabilità, in quanto il suo ruolo è proprio quello di verificare la correttezza dei registri contabili e l'affidabilità delle operazioni finanziarie di un'azienda.

Pianificare l'attività di revisione dei conti, analizzare i documenti contabili, raccogliere dati sulla situazione economica e verificare la correttezza di tutte le procedure amministrative dei dati di bilancio, sono alcune delle attività svolte quotidianamente da questa categoria professionale.

E' estremamente importante porre attenzione al proprio lavoro per evitare di andare incontro a rischi professionali che possono compromettere la carriera.

Il probabile errore del Revisore Legale sfocia molto spesso nella responsabilità penale, per cui è importante che venga stipulata anche una polizza di tutela legale.

Le richieste di risarcimento nei confronti di un revisore legale, tra la consistenza patrimoniale e le spese legali, sono molto alte.

Gli errori più comuni sono:

- non individuare un errore di calcolo presente in un bilancio che potrebbe essere rilevante, sia sommato ad altri errori ma anche da solo;
- espressione di un giudizio non appropriato durante la revisione finale, se il bilancio è errato;
- assenza, incompletezza o ritardo di alcune informazioni fornite sulla contabilità;
- assenza del consiglio finale per interventi necessari al miglioramento della gestione contabile di una società.

I rischi causati da questi errori sono:

- condanna al risarcimento del danno prodotto alla società cliente;
- sanzione pecuniaria da 1000 a 150.000 euro da parte del MEF;
- sanzione dal 10.000 a 500.000 euro da parte della Consob;
- sanzioni amministrative decise dalla Consob che dal MEF in base al tipo di responsabilità (civile o penale): sospensione dal registro, revoca di alcuni incarichi, cancellazione del Registro.

Alla luce di quanto sopra, l'assicurazione professionale per il revisore legale oltre che obbligatoria è da considerarsi assolutamente necessaria perché consente al revisore contabile di essere più sereno nello svolgimento del proprio lavoro.

Tuttavia è difficoltoso reperire adeguate coperture assicurative, le compagnie assicurative sono riluttanti ad offrirne a causa di diversi fattori di criticità dell'istituto della revisione legale in Italia:

- la mancata attivazione del controllo di qualità sull'operato dei revisori che, pur previsto dalla normativa fin dal 2010, il MEF non è ancora stato in grado di attuare. La mancanza di tale controllo permette anche a soggetti che non rispettano i requisiti professionali di rimanere sul mercato, spesso praticando una concorrenza sleale in termini di prezzo e producendo un danno all'immagine alla professione;
- il numero spropositato di revisori legali che determina una concorrenza eccessivamente agguerrita e spesso sleale, il numero dei revisori in Italia supera largamente il totale dei revisori legali presenti in tutti gli altri paesi europei (153.000 in Italia, 17.000 in Germania, 13.000 in Francia);
- le continue incertezze normative e le difficoltà nel riuscire a dare completa attuazione alla riforma della revisione legale (D.Lgs. n. 139/2010);
- la mancanza di un limite alla responsabilità civile del revisore;
- l'obiettivo difficoltà di applicare alle piccole imprese, principi di revisione sofisticati come gli ISA Italia che sono stati pensati per imprese e gruppi di imprese di grandi dimensioni.

L'attività di revisore è considerata "attività ad alto rischio", la responsabilità illimitata e solidale dei revisori (controllori) con gli amministratori (controllati) determina una particolare attenzione da parte delle società assicurative che vedono inseriti sullo stesso piano tanto chi è in grado di "manipolare" il bilancio quanto chi lo controlla.

Tuttavia, gli amministratori e il revisore legale dispongono di informazioni molto differenti per giudicare la correttezza di un bilancio, senza tralasciare che anche il rispettivo compenso e le modalità di remunerazioni sono molto differenti.

L'elevato rischio percepito dagli assicuratori è dovuta anche alla mancata limitazione della responsabilità civile dei revisori, raccomandata dalla Commissione Europea in un documento del 5-6-2008 che suggeriva altresì alcuni metodi di calcolo.

Tale raccomandazione, purtroppo, in Italia non ha avuto alcun seguito.

Vi sono paesi europei in cui vi sono dei limiti alla responsabilità dei revisori, ad esempio in Austria, Belgio, Germania, Grecia e Slovenia.

Gran parte delle difficoltà del mercato della revisione dipende dal mancato equilibrio tra doveri del revisore, responsabilità del revisore e compensi professionali.

A fronte di una diminuzione dei compensi, negli ultimi anni sono notevolmente aumentati i doveri del revisore a cui viene richiesto:

- il massimo grado di indipendenza,
- di svolgere non solo la revisione del bilancio, ma anche la verifica periodica e l'aggiornamento della contabilità e il rispetto della normativa vasta e in continua evoluzione;
- la valutazione dei segnali di allarme ai fini della emersione anticipata della crisi, intraprendendo le eventuali azioni conseguenti;
- la sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali;
- il rispetto dei principi di revisione ISA Italia, documentato con carte di lavoro.

Le assicurazioni hanno ben compreso che l'elevata rischiosità della revisione dipende non solo da elementi intrinseci di questa attività, ma anche dal rischio legato a compensi inadeguati che possono indurre il revisore a sottostimare i rischi e a non svolgere tutti i controlli necessari.

Quindi, per poter porre rimedio ai problemi delineati è necessario introdurre:

- un serio controllo di qualità sull'operato dei revisori;
- un limite alla responsabilità civile del revisore;
- un intervento culturale da parte di tutti i soggetti interessati, mirato a favorire una cultura del controllo e della trasparenza delle imprese.

Per quanto attiene ai compensi spettanti ai revisori dei conti degli Enti locali, giova precisare che la Conferenza regionale dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili della Sicilia, presieduta dal dott. Maurizio Attinelli dell' O.D.C.E.C. di Ragusa, dopo lettera del mese di agosto 2021 (nota n.10709 del 478/2021) inviata all'Assessorato Enti Locali della Regione Siciliana ove lamentava casi di attribuzione di compensi "minimi" agli Organi di revisione Economico-Finanziaria degli enti locali siciliani, è pervenuta in data 14/09/2021 la circolare N.15 dell'Assessorato Enti locali della Sicilia con la quale condivide l'avviso dalla Corte dei Conti (sezione regionale per la Lombardia – 103/2017/QMIG).

L'avviso sopra richiamato recita:

*“L'esigenza di mantenere ancorato il compenso dei revisori alla professionalità e responsabilità richiesta, porta a ritenere che, nel sistema delle fasce demografiche introdotte dalla legge, sia ravvisabile non solo il limite massimo del compenso, ma anche il minimo, individuabile nel limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore”.
Pertanto, anziché fissare un limite unico, la legge ha delineato, un sistema compiuto di determinazione del compenso che deve essere compreso tra il limite massimo della classe demografica di appartenenza dell'Ente ed il limite massimo della classe immediatamente inferiore.*

Si auspica l'applicazione in futuro di tale linea interpretativa che viene supportata dall'art.2233, comma 2, del c.c., secondo cui - anche successivamente all'abrogazione delle tariffe professionali ad opera dell'art. 9 del d.l.24 gennaio 2012 n.1, convertito dalla legge 24 marzo 2012 n.27 – viene stabilito che nei rapporti d'opera intellettuale “ *la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione*”, a difesa del ruolo importante che rivestono i revisori degli enti locali e delle innumerevoli responsabilità che assumono quotidianamente. E' opportuno che le polizze assicurative professionali vengano adeguare alle effettive esigenze oggettive dell'incarico così come previsto dal codice civile.

MODALITA' DI NOMINA E RESPONSABILITA' ORGANO CONTROLLO

Circa le modalità di nomina di sindaci e revisori dobbiamo rilevare che nella maggior parte delle società italiane la figura del socio si sovrappone a quella dell'amministratore.

Poiché la nomina di sindaci e revisori è riservata all'assemblea dei soci, per la particolare situazione societaria sopra evidenziata, avremo il risultato che è il controllato (amministratore/socio) a nominare il controllore.

Questo pone delle importanti ipoteche sulla indipendenza dell'organo di controllo.

Controllare un soggetto che ti ha nominato significa che nel momento in cui il controllore evidenzia delle irregolarità o delle semplici situazioni critiche, avremo il risultato:

1. della difficoltà a incassare il compenso
2. e alla prima scadenza non ci sarà la riconferma dell'incarico.

Con il risultato che l'attività di controllo ne risulta compromessa.

Per superare questi problemi si dovrebbe prevedere che:

- la nomina dell'organo di controllo sia sottratta ai soci quando svolgono anche l'incarico di amministratori, per assegnarla a un organismo terzo;
- il compenso per l'attività di controllo non dovrebbe essere erogato dalla società controllata ma da questa versato in apposito fondo gestito da un organismo terzo, il quale provvederà a erogare il compenso al sindaco o revisore.

RESPONSABILITA' ORGANO DI CONTROLLO

La normativa attuale prevede una responsabilità illimitata per sindaci e revisori, in considerazione degli scarsi compensi e dell'enorme responsabilità molti professionisti hanno abbandonato l'attività di controllo e revisione.

Si ritiene che il livello di responsabilità debba determinarsi in misura proporzionale alla remunerazione dell'incarico, che dovrebbe essere legata a una tariffa ufficiale evitando così l'assunzione di incarichi con compensi irrisori.

Detto questo si potrebbe ipotizzare un livello di responsabilità pari a un multiplo del compenso stabilito per l'incarico. Un valore stabilito per legge.

PROPOSTE DI RIFORMA AL LEGISLATORE

Dai temi trattati in questo documento, per un corretto e proficuo svolgimento dell'incarico di Revisore o Sindaco di società di capitale, codesta "Commissione Interdisciplinare" ritiene opportuno proporre le seguenti modifiche e implementazioni normative:

- riguardo al Collegio Sindacale, essendo innegabile la complessità dello svolgimento dell'incarico, l'enorme responsabilità in capo al Professionista incaricato, il tempo necessario per una corretta attività di controllo, la quantità di documenti da verificare e conseguentemente la necessaria continuità di confronto con l'organo amministrativo, si ritiene "insufficiente" la figura del Sindaco Unico e pertanto si propone la sua abolizione dall'ordinamento giuridico (art. 2477 c.c.), mantenendo solamente l'organo collegiale che sicuramente potrà svolgere il proprio incarico con maggior dinamicità, ottenendo una visione della società più ampia e precisa;
- le società obbligate alla nomina di un Collegio Sindacale o di un Sindaco Unico e/o di un Revisore o di una società di Revisione, dovrebbero rivolgersi ad un Ente Terzo, come ad esempio il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, anche per il tramite degli Ordini Locali, al fine di richiederne la relativa nomina, con possibilità di proposizione del/dei Professionisti Incaricati. L'Ente Terzo provvederà alla nomina e, in assenza della predetta proposta, vi provvederà autonomamente con criterio di ciclicità, attingendo in un elenco di disponibilità appositamente predisposto. Nonostante, al pari di ciò che accade per gli Enti Locali, una nomina eseguita solo tramite sorteggio rispetterebbe pienamente il criterio di ciclicità tra i professionisti interessati e rafforzerebbe l'indipendenza dell'incaricato, si ritiene in questa sede di non proporre in primis tale soluzione, anche se auspicabile, visto l'elevato numero di società obbligate (rispetto al numero di Enti Locali per i quali è previsto il sorteggio) a cui l'Ente Terzo dovrebbe far fronte;
- si ritiene opportuno proporre un limite agli incarichi da assumere al fine di poter garantire un adeguato svolgimento delle attività di controllo rispetto al tempo necessario e alle dimensioni dell'azienda.

Tenuto conto che in merito gli attuali limiti alla nomina dell'organo di controllo o del revisore, il 2° comma dell'art. 2477 c.c. testualmente recita:

La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;*
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;*
- c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità*

si ritiene corretto proporre un limite agli incarichi assunti, sino al contestuale raggiungimento dei due seguenti limiti:

- n° 20 incarichi a Sindaco o Revisore indistintamente
- e
- € 100.000.000,00 (centomilioni/00) in sommatoria del Fatturato dichiarato nell'ultimo bilancio depositato dalle società interessate alla nomina

In ogni caso si potranno assumere al massimo n. 10 incarichi da società con Fatturato dichiarato nell'ultimo bilancio depositato superiore ad € 100.000.000,00 (centomilioni/00).

- **le società obbligate, contestualmente alla nomina e con cadenza annuale anticipata, dovrebbero versare all'Ente Terzo, su apposito c/c dedicato, una somma in deposito di importo pari al compenso dovuto al/ai Professionisti Incaricati.**
Vista la specificità del mandato, il Ministero competente dovrebbe predisporre delle tariffe specifiche, variabili in base alla dimensione dell'azienda, al fine di soddisfare equamente e dignitosamente il lavoro professionale svolto;
- **annualmente/semestralmente/trimestralmente il Professionista Incaricato emetterà parcella direttamente alla società interessata ed attingerà per il tramite dell'Ente Terzo alla somma preventivamente già depositata;**
- **infine la responsabilità e le relative sanzioni amministrative dovrebbero essere adeguate e proporzionate alla dimensione dell'azienda e al compenso percepito (come suggerito nel capitolo "MODALITA' DI NOMINA E RESPONSABILITA' ORGANO DI CONTROLLO")**

Si ritiene che solamente con l'inserimento nel quadro normativo di almeno queste poche, chiare e precise regole, si possa procedere verso una adeguata indipendenza, una libertà decisionale e procedurale ed una adeguata soddisfazione da parte del/dei professionisti incaricati nello svolgimento dell'incarico, con risultati decisamente migliori, soprattutto nell'ottica di evitare l'irreversibilità della "Crisi d'Impresa".

In considerazione di tutto quanto sopra riportato, l'ASSOCIAZIONE NAZIONALE COMMERCIALISTI si rende disponibile per qualsivoglia ulteriore confronto e/o necessità.

COMPONENTI DELLA COMMISSIONE

Presidente

Rosa Anna Paolino (ANC RAGUSA)

Membri

Roberto Castegnaro (ANC VICENZA)
 Enrico De Fusco (ANC ROMA)
 Angelo Dentamaro (ANC BARI)
 Salvatore Geraci (ANC SIRACUSA)
 Gerardo Pietropaolo (ANC NOLA)
 Nunzio Pistilli (ANC BARI)
 Roberto Porta (ANC BIELLA)
 Maria Cristina Romualdi (ANC PISTOIA)
 Giuseppe Scalera (ANC BARI)
 Franco Scarpino (ANC CATANZARO)
 Andrea Scavolini (ANC PESARO)
 Giovanna Scifo (ANC RAGUSA)