

ANDREA VICARI

IL COLLEGIO SINDACALE REVISORE CONTABILE: STRUTTURA E FUNZIONAMENTO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il conferimento dell'incarico di revisione contabile all'organo di controllo. – 3. La documentazione dell'attività di vigilanza sindacale e di revisione legale. – 4. L'organizzazione dell'organo di controllo revisore contabile: risorse umane e procedure. – 5. *Segue*. Il «sistema di controllo interno della qualità». – 6. Le «sinergie» tra funzioni di vigilanza sindacale e di revisione contabile: il caso del sistema di controllo interno. – 7. La «relazione unitaria» sulla vigilanza sindacale e sulla revisione contabile.

1. *Premessa*. – Il controllo societario in Italia è basato sull'attività di vigilanza svolta dal collegio sindacale o dal sindaco unico e sulla revisione legale dei conti.

Con riferimento alle s.p.a., l'art. 2409-*bis* c.c. – così come risultante dopo l'intervento del «testo unico della revisione legale» (il d.lgs. 39/2010, poi ampiamente modificato dal d.lgs. 135/2016)¹ – prevede, anzitutto, che la revisione legale sia esercitata da un soggetto esterno alla società, il revisore legale dei conti o la società di revisione, iscritti nell'apposito albo. Al secondo comma si ammette che, con una espressa previsione statutaria, le società non obbligate alla redazione del bilancio consolidato possano affidare la revisione legale dei conti al collegio sindacale; in tal caso tutti i membri del collegio devono essere iscritti nell'apposito registro dei revisori legali.

In proposito vanno segnalati, per completezza, gli artt. 2409-*quinquiesdecies* e *noviesdecies* c.c.: in forza di queste disposizioni, nelle società che adottano il sistema dualistico o monistico, la revisione legale dei conti deve avvenire esclusivamente ai sensi dell'art. 2409-*bis*, comma 1, c.c. e, dunque, senza possibilità di cumulare in capo al collegio sindacale la funzione di controllo sulla gestione e sulla contabilità. Inoltre, lo stesso art. 2409-*bis* c.c. deve essere coordinato con l'art. 16, comma 2, del d.lgs. 39/2010; il secondo comma di quest'ultima previsione esclude, infatti, che la revisione legale possa essere esercitata dal collegio sindacale negli enti di interesse pubblico, nelle società che li controllano o che

¹ Per una ricostruzione dell'evoluzione della disciplina v. per tutti BUTA, in AA.VV., *Le società per azioni. Codice civile e norme complementari*, diretto da Abbadessa-Portale, Milano, 2016, I, 1758 ss.

sono da essi controllate, o con essi sottoposte a comune controllo².

In tema di s.r.l. deve farsi riferimento, invece, all'art. 2477 c.c., modificato, da ultimo, dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (d.lgs. 14/2019) e, successivamente, dalla l. 55/2019, di conversione del decreto «sblocca cantieri» (d.l. 32/2019). Secondo il disposto dal comma 1 dell'art. 2477 c.c., *«l'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo»*.

L'articolo regola poi la nomina obbligatoria *«dell'organo di controllo o del revisore»* se la s.r.l. *«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»*.

Anche per le s.r.l., dunque, è prevista la possibilità che, in presenza dell'organo di controllo, ad esso venga affidata la revisione legale dei conti³.

La normativa sopra illustrata risulta integrata (oltre che dalle “norme di comportamento” emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e dai vari documenti pubblicati dello stesso Consiglio e dai singoli ordini professionali a livello locale) dai principi di revisione contabile (ISA Italia) nonché dal “Principio Internazionale sul Controllo della Qualità (ISQC Italia)” n. 1, cui si farà ampiamente riferimento in seguito⁴.

² Come rilevato da BUTA, *op. cit.*, 1769, nei soggetti di cui all'art. 16, comma 2, d.lgs. 39/2010 e nelle società che redigono il bilancio consolidato la non derogabilità della separazione dei controlli è motivata da ragioni di carattere dimensionale; diversamente nel caso delle società che adottano i sistemi alternativi di amministrazione e controllo la giustificazione risiede nella peculiarità di tali sistemi ed, in particolare, nelle competenze in materia di bilancio riservate, rispettivamente, al consiglio di sorveglianza (chiamato ad approvarlo) nel sistema dualistico, e al comitato per il controllo sulla gestione (i cui componenti partecipano alla redazione dello stesso), nel sistema monistico. Ove fosse consentito affidare a questi organi la revisione legale, verrebbe lesa l'indipendenza che deve caratterizzare l'operato del revisore.

³ Osserva BUTA, *op. cit.*, 1767, che *«anche nell'art. 2477 [...] in caso di nomina dell'organo sindacale (anziché del revisore legale), solo lo statuto può affidargli anche la revisione legale dei conti [...]»*. L'A. ricorda che, in passato, prima delle modifiche apportate all'art. 2477 dal d.l. 5/2012, convertito, con modificazioni, dalla l. 35/2012, invece, *«per le s.r.l. tenute a nominare il collegio sindacale valeva un principio opposto rispetto a quello espresso dal legislatore in tema di s.p.a.: l'ipotesi normale, in assenza di diversa disposizione statutaria, era che il collegio sindacale svolgesse funzioni di controllo sia sull'amministrazione che sulla contabilità sociale»*; sul punto si veda spec. MIOTTO, *La funzione di revisione legale: intersezione fra disciplina dell'attività e dei soggetti*, in *Riv. soc.*, 2018, 438.

⁴ Si vedano, in particolare, i *Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, pubblicati nel 2015 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), sono disponibili su https://commercialisti.it/documents/20182/20825/Norme_CS_non_quotate_2015_def_%2814_settembre_2015%292.pdf/84928d18-a9a0-4c54-85f8-79ed2e495a43.

Alla luce della citata disciplina, il presente scritto si propone di esaminare alcuni profili di specificità caratterizzanti i casi (frequentissimi nella prassi⁵) di cumulo delle funzioni di controllo sulla gestione e di revisione contabile in capo al collegio sindacale o al sindaco unico⁶.

Quanto al tema del sindaco-revisore, esso è trattato, anzitutto, nel documento *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*, pubblicato dal CNDEC nel 2012, disponibile su https://commercialisti.it/documents/20182/20825/DEF_Collegio_sindacale_incaricato_della_revisione.pdf/dc63fa4e-57de-4724-9914-517fe846b1b9; poi nelle *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*, pubblicato dal CNDEC nel luglio 2016, disponibili su https://commercialisti.it/documents/20182/323701/Linee+guida+sindaco+revisore+alla+luce+degli+ISA_rev.pdf; nonché ancora nel documento *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*, pubblicato dal CNDEC nel 2018, disponibile su https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=254728; da ultimo si veda anche, dello stesso Consiglio, *La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*, nell'edizione di marzo 2020, disponibile su <https://commercialisti.it/documents/20182/1236821/relazione+unitaria+CNDEC+2019+v.25.03.2020.pdf/98dbbb56-d62c-4821-8512-804c2645efd2>. Per la disciplina sulla revisione v. invece il portale <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/>.

⁵ L'ampia diffusione di organi di controllo dotati di funzione di revisione legale dei conti, nel quadro delle società di capitali italiane, è ampiamente attestato: si veda in proposito paradigmaticamente la *Relazione di revisione, Le novità al giudizio sul bilancio introdotte dagli ISA Italia*, pubblicato nel settembre 2015 dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano e disponibile su https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/quaderni/61_2015.pdf?sfvrsn=2,75, ove si legge «nella pratica, nella grande maggioranza dei casi, nelle società diverse dagli EIP [enti di interesse pubblico], la revisione legale è affidata al collegio sindacale. Tuttavia, le regole che disciplinano la revisione legale dei conti, pensate per l'organo di controllo “società di revisione” o “revisore individuale”, sembrano considerare il caso, prevalente, del collegio sindacale (o del sindaco unico) incaricato anche della revisione legale dei conti come un caso residuale».

⁶ Non mi occupo, invece, del caso in cui, nella s.r.l. sia nominato solo il revisore e non il sindaco, ai sensi dell'art. 2477, comma 1, c.c. (per cui le s.r.l. possono essere assoggettate al controllo di un organo di controllo interno, e dunque di un organo sindacale, solitamente monocratico, a meno che lo statuto non richieda la nomina di un collegio di sindaci, ovvero, in alternativa, di un revisore): come rilevato – in chiave critica – ad esempio da DE ANGELIS, *L'influenza della nuova disciplina dell'insolvenza sul diritto dell'impresa e delle società, con particolare riguardo alle s.r.l.*, in AA.VV., *La società a responsabilità limitata: un modello transtipico alla prova del Codice della Crisi. Studi in onore di Oreste Cagnasso*, a cura di Irrera, Torino, 2020, 562 s., «mentre i sindaci delle s.r.l. – ove non diversamente disposto dallo statuto – possono normalmente esercitare la revisione legale dei conti (e dunque il controllo contabile, secondo l'accezione in uso anteriormente all'emanazione del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39), fra i compiti dei revisori legali dei conti non rientra l'attività di vigilanza, tipica del collegio», con tutti i poteri sostitutivi dell'attività degli amministratori, reattivi, etc., che conseguono alla stessa. V. però ad es. PANZANI, *La disciplina degli assetti ai fini della rilevazione della crisi*, *ibidem*, 674 s., per il ridimensionamento del problema quantomeno rispetto alla situazione di crisi: «se si considera che stiamo ragionando sull'esistenza di fondati indizi di una situazione di crisi, e quindi su vicende che in genere assumono subito caratteristiche di notevole rilevanza incidendo sull'intera attività d'impresa, pare difficile che vi possano essere reali differenze nello statuto della responsabilità dei due organi, se non per il fatto che mentre l'organo di controllo ha l'onere di attivarsi durante l'intero arco dell'attività d'impresa, il revisore opera con riferimento a momenti topici, ed in particolare al momento della redazione del bilancio. Sotto questo profilo il regime di responsabilità può dar luogo a differenze significative». Cfr. in proposito anche ABRIANI, *Il sistema dei controlli nella s.r.l. tra modifiche del codice civile e codice del-*

Il lavoro non si occupa dei singoli compiti attribuiti dalla normativa di riferimento ai sindaci e ai revisori, dei relativi doveri e responsabilità⁷. Esso si concentra, invece, solo sulla struttura dell'organo (§§ 2-5) e sulle modalità di suo funzionamento, con particolare riferimento ai principali momenti in cui si registrano forme di "sovrapposizione" tra l'attività del sindaco e l'attività del revisore (§§ 6-7).

L'indagine viene, inoltre, condotta con riferimento alle fattispecie di attività "ordinaria" dell'organo, senza considerare le peculiari specificità che riguardano il suo operato in situazione di crisi della società.

Si segnala, infine, che la maggior parte delle considerazioni valgono per il caso di organo di controllo revisore tanto monocratico quanto collegiale; ove necessario si procederà, tuttavia, ad effettuare le distinzioni del caso.

2. Il conferimento dell'incarico di revisione contabile all'organo di controllo. – Iniziando dal tema del conferimento dell'incarico di revisione contabile all'organo di controllo, il problema delle modalità con cui tale nomina viene realizzata è risalente⁸.

In precedenza l'art. 2409-*quater* c.c., poi abrogato dal d.lgs. 39/2010, prevedeva che l'incarico del controllo contabile fosse conferito dall'assemblea, «*sentito il collegio sindacale*». L'intervento del collegio sindacale era considerato, in questo quadro, più come una ratifica delle decisioni assunte che come un'effettiva valutazione della scelta in merito al revisore.

Successivamente – replicando, a livello generale, quanto già disposto per le società quotate – l'art. 13, comma 1, del testo unico della revisione legale ha previsto che l'assemblea dei soci conferisca l'incarico di revisione «*su proposta motivata dell'organo di controllo*». Si tratta, come noto, di un coinvolgimento

la crisi: un rebus aperto?, *ibidem*, 874 s. e il documento *Importanti novità sulla nomina dei sindaci nelle s.r.l.*, a cura dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova, in *Società*, 2019, 1072 ss.

⁷ Sui compiti del collegio sindacale v. fra gli ultimi GUERRIERI, *Il collegio sindacale ed il sindaco unico nella società a responsabilità limitata*, in *Giur. comm.*, 2018, I, 228 ss.; RUSSO, *Collegio sindacale e prevenzione della crisi d'impresa*, *ibidem*, 2018, I, 135 ss.; TINA-SFAMENI, in AA.VV., *Le società*, cit., rispettivamente v. I, p. 1547 ss., e v. II, p. 1700; cfr. spec. anche MONTALENTI, *Amministrazione e controllo nella società per azioni: riflessioni sistematiche e proposte di riforma*; in *Riv. soc.*, 2013, 42 ss.; AMBROSINI, *I poteri del collegio sindacale*, in AA.VV., *Il nuovo diritto societario. Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, a cura di Abbadessa-Portale, Assago, 2007, II, 29 ss.; RIGOTTI, *Art. 2403 c.c.*, in *Commentario alla riforma delle società*, diretto da P. Marchetti e altri, Milano, 2005, 185 ss. In tema di compiti del revisore, con particolare attenzione al caso dei sindaci-revisori, v. invece MIOTTO, *op. cit.*, 433 ss.; *Approccio*, cit., *passim*; più in generale v. spec. GIUDICI, in AA.VV., *Le società*, cit., I, 1811; FORTUNATO, *La revisione legale dei conti*, in AA.VV., *Dialogo sul sistema dei controlli nelle società*, Torino, 2015, 73 ss.; BUSSOLETTI, *Bilancio e revisione contabile: sette anni di disciplina all'ombra degli IAS e delle direttive comunitarie*, in *Riv. soc.*, 2011, 11.

⁸ V. MIOTTO, *op. cit.*, 457, secondo cui dopo un'ampia stratificazione di proposte e riforme si sarebbe affermata «una soluzione ibrida, innovativa ma recante traccia di molte delle sollecitazioni e intuizioni attraverso le quali si è evoluto il pensiero in materia».

tutt'altro che formale di tale organo. Esso, infatti, formula la propria proposta sul soggetto candidato a svolgere la funzione di revisione, che l'assemblea potrà semplicemente approvare o respingere, senza poter procedere alla scelta di un candidato diverso, individuato in modo indipendente. Con la propria proposta, l'organo di controllo rende, tuttavia, disponibili all'assemblea preziose valutazioni sull'indipendenza e sull'idoneità del candidato, nonché sulla completezza del piano di revisione e sull'organizzazione⁹.

Occorre, pertanto, interrogarsi su quale sia la sorte di tali cautele nell'ipotesi in cui la funzione di revisione sia affidata, anziché ad un revisore esterno, all'organo di controllo interno alla società¹⁰. Al di là, infatti, dell'art. 2409-*bis*, comma 2, c.c. (che è volto a fornire un presidio minimo solo in punto di preparazione dei soggetti preposti), nulla di specifico è stabilito in tema di nomina del sindaco-revisore. In presenza di cumulo di funzioni, viene meno l'"eterovalutazione" preventiva sul soggetto che eserciterà la revisione legale, garantita dall'art. 13 del d.lgs. 39/2010. Rimane il vaglio finale dell'assemblea all'atto di nomina del revisore, ma la capacità dei soci di realizzare una valutazione tecnica è solo eventuale, oltreché in molti casi improbabile¹¹.

Si applicano, tuttavia, i presidi derivanti dall'art. 10-*bis* del d.lgs. 39/2010, introdotto nel testo unico della revisione legale dal d.lgs. 135/2016 e rubricato «*preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza*»¹². La norma dispone che il revisore, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare (i) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività; (ii) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli; (iii) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione¹³.

⁹ In tal modo – è stato rilevato – il rapporto fiduciario tra i soci e il revisore dovrebbe instaurarsi su basi oggettive e, in particolare, di professionalità: v. BUSSOLETTI, *op. cit.*, 1154; nello stesso anche GIUDICI, *op. cit.*, 1805 e MIOTTO, *op. cit.*, 458, ove pure le considerazioni sul rapporto fiduciario tra soci e revisore.

¹⁰ Il problema è segnalato da MIOTTO, *op. cit.*, 460 ss.

¹¹ Lo rileva ancora MIOTTO, *op. cit.*, 461.

¹² Pur evidenziando tutti i limiti un «autoesame in ordine alla sussistenza delle condizioni» per accettare l'incarico, MIOTTO, *op. cit.*, 461 ss. Nella prassi si veda, *Approccio*, cit., 35 ss.; v., altresì, *Principi*, cit., norma n. 1.1 che tratta della composizione del collegio sindacale; norma n. 1.2, sull'obbligo per ogni candidato sindaco di comunicare all'assemblea, prima dell'accettazione dell'incarico, gli altri incarichi di amministrazione e controllo ricoperti (c.d. "dichiarazione di trasparenza"); norma 1.3 che si occupa della nomina, dell'accettazione e del cumulo degli incarichi, ivi comprese le valutazioni da compiere prima dell'accettazione; norma 1.4 che tratta dell'indipendenza; la norma 1.5 in punto di retribuzione. A livello di principi di revisione, le procedure preliminari all'accettazione o alla continuazione dell'incarico, oltre a essere regolate sotto il profilo del controllo della qualità dal principio ISQC Italia 1 e dal principio di revisione ISA Italia 220, di cui si dirà trovano una fonte di disciplina professionale nei principi di revisione ISA Italia 210 e 300.

¹³ Per completezza si evidenzia che, ai sensi della lett. d) dell'art. 10-*bis*, d.lgs. 39/2010, nel caso

Tali previsioni appaiono pensate facendo riferimento alle società di revisione o al revisore individuale. Nel caso dei sindaci-revisori esse devono essere declinate in considerazione di un organo che, soprattutto ove svolga la propria funzione in composizione collegiale, si costituisce solo al momento della nomina. Occorre, quindi, compiere uno sforzo per coniugare le peculiarità dell'organo sindacale con norme e principi di revisione pensati e scritti per realtà in cui l'incarico della revisione non coincide con il collegio.

In quest'ottica va evidenziata, in caso di organo sindacale pluripersonale, l'importanza del coordinamento dei candidati sindaci prima dell'assemblea di nomina, in tutti i casi in cui ciò sia possibile (cfr. in tal senso l'art. R.10.10 delle *"Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti"*). Ove questa soluzione non sia praticabile (pluralità di candidature contrapposte, riserve normative, regolamentari o statutarie di nomina, ecc.), si è ipotizzato che i sindaci si riservino di accettare l'incarico, fino a quando non abbiano espletato, collegialmente, le attività preliminari all'accettazione: quando, a seguito dell'esame collegiale, tutti i sindaci nominati, o alcuni di essi, non dovessero accettare la nomina, potrebbe rendersi necessario riconvocare l'assemblea dei soci per procedere agli adempimenti conseguenti¹⁴.

3. *La documentazione dell'attività di vigilanza sindacale e di revisione legale.* – Un aspetto delicato relativo all'attività di sindaco-revisore è quello riguardante le modalità di documentazione delle attività oggetto del mandato: va evitata, infatti, ogni ingiustificata promiscuità tra registrazioni che competono all'organo nella qualità di sindaco e registrazioni che competono all'organo nella qualità di revisore¹⁵.

in cui il soggetto potenzialmente incaricato sia una società di revisione legale occorre che, *«prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale»*, questa valuti e documenti anche *«l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale»*.

¹⁴ V. *Approccio*, cit., 66 ss. Si è, inoltre, posto l'accento sul fatto che, al fine di assolvere le attività preliminari all'accettazione dell'incarico, i sindaci-revisori possano affiancare all'autovalutazione individuale, la valutazione che ogni candidato effettua sugli altri. Ad esempio, per quanto attiene alle verifiche sull'idoneità tecnica che la normativa impone, al controllo che ciascun candidato opera su sé stesso si dovrebbe accompagnare l'apprezzamento del curriculum e, più in generale, del profilo degli altri candidati. Ancora, quanto ai profili di idoneità organizzativa si è prospettato un duplice approccio: ciascun candidato potrebbe stimare se necessiterà del supporto di dipendenti, nel caso quantificandolo, oppure potrebbe essere effettuato un ragionamento congiunto fra tutti i candidati in ordine alle risorse esterne da impiegare per determinate attività di verifica. Una valutazione congiunta dei candidati si è ipotizzata inoltre anche con riguardo alla completezza del piano di revisione (tanto che l'accettazione dell'incarico potrebbe essere condizionata alla verifica di un piano comune idoneo). In quest'ottica, si è anche constatato che nelle ipotesi di revisione affidata a un sindaco unico si determina il sacrificio di due tutele, venendo meno non solo l'eterovalutazione dei sindaci sui revisori discendente dalla separazione delle funzioni, ma pure i controlli reciproci tipici dei rapporti tra componenti nel medesimo organo.

¹⁵ Cfr. *Approccio*, cit., 49 e *Linee guida per il Sindaco-Revisore*, cit., 81.

Nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale vanno trascritte le attività di vigilanza svolte *ex artt.* 2403 ss. c.c.; quanto invece alla revisione legale, pur non prevedendosi come obbligatorio un apposito libro, il d.lgs. 135/2016 ha inserito nel testo unico della revisione legale l'art. 10-*quater* che, dedicato all'organizzazione del lavoro dei revisori, prescrive vari obblighi relativi alla documentazione da predisporre e conservare; anche l'attività di revisione, svolta ai sensi del d.lgs. 39/2010 deve, quindi essere riportata nelle apposite carte di lavoro.

Tale differenziazione si giustifica alla luce della diversa natura e titolarità dei documenti volti ad attestare l'attività svolta (il libro e le carte di lavoro). Il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale è un libro sociale espressamente regolato dall'art. 2421, comma 1, n. 5, c.c., tenuto a cura del collegio sindacale, la cui proprietà è della società. Esso deve registrare i risultati delle verifiche, delle ispezioni e, in generale, dell'attività di vigilanza svolte periodicamente dall'organo di controllo. Le carte di lavoro sono, invece, di proprietà del revisore, il quale deve custodirle secondo precisi *standard* per dieci anni dalla sottoscrizione della relazione di revisione alla quale fanno riferimento (v. l'art. 10-*quater*, d.lgs. 39/2010). In tali documenti deve risultare il lavoro realizzato ai fini dell'emissione del giudizio sul bilancio in conformità ai principi di revisione internazionali ISA Italia e al d.lgs. 39/2010, nonché per la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili (si veda, in particolare, l'art. 14, d.lgs. 39/2010)¹⁶.

In dottrina non manca, comunque, chi ritiene che nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo di cui all'art. 2421 c.c. debba essere mantenuta traccia analitica anche dell'attività di revisione; ciò, fra l'altro, in considerazione della lettera dell'art. 2403-*bis*, comma 3, c.c. che stabilisce di inserire nel libro in modo generico tutti gli accertamenti eseguiti dal collegio sindacale¹⁷

¹⁶ Quanto alle attività tipiche della revisione legale, si è evidenziato altresì che, anche quando tale funzione sia affidata all'organo di controllo interno della società, non trova applicazione l'art. 2404 c.c. («*riunioni e deliberazioni del collegio*»): non è richiesta, quindi, la convocazione da parte del presidente del collegio sindacale e la delibera a maggioranza di tutti i componenti, come necessario, invece, nel caso di verifiche dei sindaci nell'ambito dei doveri di vigilanza *ex art.* 2403 c.c. Inoltre, si ritiene che, nella sfera dell'autonomia organizzativa del lavoro di revisione, sia possibile assegnare ad uno soltanto dei sindaci il compito di effettuare le verifiche periodiche di cui all'art. 14, d.lgs. 39/2010, ovviamente a condizione che il lavoro sia poi riesaminato ed approvato da parte degli altri sindaci effettivi.

In ordine, invece, alla periodicità con cui il revisore deve compiere i controlli, è venuta meno l'esplicita indicazione di un arco temporale massimo di tre mesi tra le operazioni di verifica, contenuto nell'abrogato art. 2409-*ter* c.c. Nell'art. 14, comma 1, lett. b), si fa ora genericamente riferimento a verifiche da effettuare «*nel corso dell'esercizio*»; nella pratica – in particolare, stando alle indicazioni derivanti dal principio di revisione ISA Italia n. 250B – la valutazione sulla continuità del controllo è rimessa al revisore, che «*deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa*».

¹⁷ V. MIOTTO, *op. cit.*, 512. Peraltro, anche nell'ambito delle sopracitate indicazioni provenienti

(per il CNDEC le carte di lavoro relative all'attività svolta dal collegio sindacale rappresentano, viceversa, «un set di documentazione autonomo»¹⁸).

Ovviamente nell'ambito dell'attività di vigilanza e in quella di revisione esistono momenti di sovrapposizione che si riflettono sulla documentazione del lavoro svolto. Come si avrà modo di illustrare in seguito, l'attività di vigilanza dell'organo di controllo è idonea a fornire elementi di indubbio interesse anche ai fini della revisione legale; più in generale, si comprende come la possibilità di prendere parte alle riunioni degli organi di *governance* e di agire quale "organo" della società, permetta al sindaco-revisore di valutare i rischi con maggior consapevolezza rispetto a quanto potrebbe fare un revisore esterno. Al contempo, l'espletamento della funzione di revisione da parte dei sindaci può garantire un miglior *focus* dell'organo di controllo in sede di tradizionale vigilanza sindacale.

Il problema che può porsi in queste situazioni è quello dell'appropriata documentazione delle attività che si sovrappongono¹⁹. In questi casi, è opportuna una duplice attestazione: chiaramente, le attività di vigilanza saranno oggetto di verbalizzazione nel libro del collegio sindacale; ove, però, le evidenze raccolte siano di interesse anche dell'attività di revisione, il collegio procederà a riportare il lavoro svolto e le relative conclusioni anche nelle carte di lavoro della revisione.

Per converso, talune attività resteranno registrate solo nelle carte di lavoro del collegio in veste di revisore: si pensi, ad esempio, al documento riepilogativo (chiamato nella prassi "*memorandum conclusivo*"), che sintetizza gli aspetti significativi identificati durante la revisione, inclusi gli errori non corretti; il modo in cui sono stati affrontati, eventualmente rimandando alla specifica documentazione di revisione; le conclusioni raggiunte in merito ai diversi aspetti salienti; le decisioni rilevanti assunte; etc. Il *memorandum conclusivo* serve, infatti, essenzialmente a consentire al revisore, a distanza di tempo, di riconsiderare il percorso che lo ha portato alle decisioni rilevanti sul giudizio professionale che ha espresso

dalla prassi, si ritiene che – ferma l'esigenza di una documentazione non indebitamente promiscua – ove il collegio opti per dar corso, in un'unica seduta, a entrambe le verifiche periodiche (quella relativa alle attività di vigilanza e quella del revisore *ex art. 14, d.lgs. 39/2010*) si possa procedere alla trascrizione nel libro dei verbali del collegio anche delle risultanze delle verifiche relative alla revisione; ciò però a condizione che le informazioni riportate nella verifica di revisione non siano tali da pregiudicare l'efficacia della revisione legale. In questo caso, si ritiene necessario includere nella documentazione della revisione copia del verbale.

¹⁸ Così l'art. R.30.60 delle *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale*, cit. Quanto alla conservazione, l'art. R.30.70 delle stesse *Linee* dispone che «il presidente è, solitamente, responsabile della conservazione degli atti e dei documenti. È comunque possibile che il collegio sindacale si organizzi diversamente. Dopo la cessazione dell'incarico, ad esempio, la conservazione può essere affidata dal collegio al presidente o ad un altro componente appositamente delegato o ad un soggetto esterno; di tale decisione è consigliabile dare menzione nell'ultima verbalizzazione sul libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale. La conservazione mediante l'utilizzo di supporti informatici può consentire a ciascuno dei componenti del collegio incaricato dell'attività di revisione legale di poter avere a disposizione la documentazione necessaria».

¹⁹ Cfr. *Approccio*, cit., 50 ss.; *Linee guida per il Sindaco-Revisore*, cit., 82.

nella relazione finale (e non ha, invece, lo scopo di registrare fatti di gestione o di vigilanza dal punto di vista societario)²⁰.

4. *L'organizzazione dell'organo di controllo revisore contabile: risorse umane e procedure* – Nel caso dei sindaci-revisori non si pone evidentemente un problema in relazione alle garanzie “minimali” di competenza e formazione professionale: ciò perché singoli membri dell'organo collegiale sono necessariamente professionisti abilitati iscritti nel registro dei revisori legali.

A rafforzamento di tale presidio, i §§ 29, 30 e 31 dell'ISQC Italia 1 prescrivono, tuttavia, in tema di risorse umane, l'adozione di direttive e procedure interne articolate, che garantiscano la presenza di «*personale professionale*» preparato e competente, in grado di fare fronte alle proprie responsabilità con la dovuta diligenza (si vedano in proposito anche le “Linee guida ed altro materiale esplicativo” allegate al documento, nonché l’“Appendice”)²¹.

La predisposizione di un'apposita procedura interna in tema di risorse umane è suggerita, anzitutto, nel caso in cui vengano coinvolti dal collegio (o dal sindaco unico) nell'attività di revisione dipendenti, ausiliari e collaboratori (i quali assumono la posizione di «*personale professionale*» non diversamente dai dipendenti di una società di revisione²²).

La procedura deve, peraltro, tener conto delle indicazioni dell'ISQC Italia 1, per cui le procedure relative al personale possono risultare meno formalizzate in caso di soggetti di minori dimensioni, poiché la valutazione, in questi casi, avviene “sul campo” mediante la supervisione dello svolgimento dell'attività da parte del *team* di lavoro (si veda, in particolare, quanto evidenziato dal § A29 delle “Linee guida ed altro materiale esplicativo” nonché dall’“Appendice”)²³.

²⁰ Come riportato nell'*Approccio*, cit., 284 s., il *memorandum* (consigliato dal principio di revisione internazionale ISA Italia 230 § A11) deve riferire in ordine, tra l'altro, ai rischi significativi identificati in sede di pianificazione ed i relativi aggiornamenti; i problemi e rilievi emersi, con l'indicazione degli errori non corretti e dei loro effetti; le eventuali limitazioni incontrate nel lavoro di revisione; le decisioni rilevanti assunte; etc.

²¹ Trattano delle risorse umane nell'ISQC Italia 1 anche i §§ da A24 ad A31 e l'*Appendice*. Nell'ISA Italia 220 cfr. il § A1, nonché i §§ 14 e i §§ A10 e A11, con particolare attenzione alle questioni relative al *team* di revisione. Anche le *Linee guida ed altro materiale esplicativo* si occupano delle direttive e delle procedure: si veda, in particolare, il § A24, secondo cui le tematiche legate al personale rilevanti ai fini delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato relative alle risorse umane includono, per esempio: l'assunzione; la valutazione della *performance*; le capacità, inclusa la tempistica per lo svolgimento delle mansioni assegnate; le competenze; il percorso di carriera; l'avanzamento; la retribuzione; la valutazione delle esigenze del personale.

²² Al § 12 dell'ISQC Italia, lettera *r*, viene dettata la definizione di «*personale professionale*»: «*dipendenti e collaboratori professionali, diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto abilitato*»; v. anche l'art. 30.40 delle *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*, cit.

²³ Secondo il § 29 delle *Linee guida ed altro materiale esplicativo*, cit., «*la dimensione e le condizioni del soggetto abilitato influiscono sulla struttura del suo processo di valutazione della per-*

In secondo luogo, l'organo deve adottare direttive e procedure (relative alle modalità di svolgimento dell'incarico di revisione) in modo da regolare (a) l'uniformità della qualità nello svolgimento dello stesso, (b) le responsabilità della supervisione e (c) le responsabilità del riesame del lavoro (cfr. il § 32 dell'ISQC Italia 1)²⁴.

L'uniformità della qualità (lett. a) viene di solito garantita mediante l'utilizzo da parte dei responsabili degli incarichi e del personale professionale di manuali operativi e di altri strumenti, soprattutto informatici. Secondo le indicazioni fornite dalla prassi, l'organo di controllo incaricato della revisione – successivamente all'accettazione e durante lo svolgimento dell'incarico – deve individuare (eventualmente a livello collegiale) l'approccio metodologico in base al quale espletare (e documentare) il proprio incarico. Ciascun sindaco-revisore dovrebbe adottare individualmente (e fornire al proprio personale professionale un manuale) delle procedure di controllo della qualità nonché modelli *standard* di carte di lavoro.

Per quanto riguarda la responsabilità della supervisione del lavoro (lett. b), le direttive e le procedure interne del controllo della qualità devono prevedere che il lavoro svolto sia adeguatamente e tempestivamente controllato e che la supervisione sia realizzata dal responsabile dell'incarico. Quanto a tale responsabilità, si ritiene che essa – in caso di organo pluripersonale – competa a tutti i componenti del collegio, essendo costoro tenuti ad adempiere allo stesso modo all'incarico di revisione (una diversa opinione ritiene, invece, che la responsabilità debba essere esclusivamente «assunta dal presidente del collegio in quanto avente funzioni di direzione e di indirizzo delle attività dell'organo di controllo»²⁵).

Per ciò che concerne, infine, la responsabilità da riesame del lavoro (lett. c), le direttive e le procedure del controllo della qualità devono prevedere che tale attività sia espletata da parte dei membri del *team* di revisione con maggiore esperienza. In particolare, in caso di sindaci-revisori che utilizzino proprio personale professionale meno preparato, le persone più esperte del *team* (a cui affidare il riesame) dovrebbero essere semplicemente gli stessi componenti del collegio sin-

formance. I soggetti abilitati di dimensioni minori, in particolare, possono utilizzare metodi meno formali per valutare la performance del proprio personale». Per l'Approccio, cit., in materia di risorse umane, «altre semplificazioni [...] non indicate esplicitamente nel principio ISQC Italia 1 per i soggetti abilitati di minori dimensioni, possono essere le seguenti: la formazione del personale può essere fatta ricorrendo a personale tecnico esterno in presenza di una struttura interna che non prevede la presenza di persone tecniche adeguate; l'assegnazione del personale professionale agli incarichi può essere fatta con minori formalità in presenza di pochi dipendenti e collaboratori».

²⁴ Il § 33 richiede, inoltre, che le direttive e le procedure del soggetto abilitato sulla responsabilità del riesame del lavoro si informino al principio che il lavoro dei membri meno esperti del *team* sia riesaminato da quelli più esperti. Nell'ISQC Italia 1 la parte dedicata allo svolgimento dell'incarico è molto ampia; il tema è trattato – oltretutto genericamente dai § 32 e 33 – dai §§ 34-47 e A32-A63 e nell'Appendice. Nell'ISA Italia 220 cfr. sullo svolgimento dell'incarico i §§ 15-22 e A13-A29.

²⁵ Cfr. in questo senso ad es. BERNARDI, *Il controllo di qualità*, in AA.VV., *Revisione legale negli ISA Italia. Manuale operativo per il revisore legale e il sindaco di società*, a cura di D'Alessio e altri, Milano, 2015, 21.

dacale. La prassi raccomanda appunto un sistema di riesame del lavoro «collegiale»: in ogni carta di lavoro dovrebbero comparire sempre le firme di tutti i componenti del collegio sindacale, con indicazione specifica di chi ha preparato la carta di lavoro, di chi l'ha riesaminata ed approvata, nonché delle date di preparazione e riesame.

In conclusione, emerge come l'organo di controllo incaricato della revisione debba necessariamente dotarsi di una maggiore struttura organizzativa al fine di adempiere alle prescrizioni derivanti dalla legge e dai principi di revisione, in particolare sul controllo interno della qualità²⁶.

La disciplina non deve però essere interpretata con eccessiva rigidità. Il criterio di proporzionalità, a cui è indiscutibilmente ispirata l'intera normativa, impone una lettura che privilegi, con riferimento ai soggetti abilitati alla revisione di dimensioni minori (tra i quali si ritiene rientri il collegio incaricato della revisione), la sostanza dell'attività del revisore rispetto alla forma, fermi restando gli obblighi minimi di documentazione previsti dai principi di riferimento. Ciò si rende necessario al fine di non aumentare oltre misura i costi a carico delle piccole e medie imprese e di non imporre alle entità di revisione di minori dimensioni oneri burocratici eccessivi rispetto alle limitate risorse disponibili, nonché al fine di evitare che vengano applicate sanzioni sproporzionate a fronte del comportamento professionale tenuto²⁷.

Del resto è lo stesso ISQC Italia 1 a chiarire che alcune regole, pensate per la società di revisione, devono essere adattate agli altri soggetti abilitati o, addirittura, disapplicate perché semplicemente non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono (si pensi a tutte le previsioni che non hanno ragione di essere invocate nel caso del singolo professionista che operi senza personale dedicato).

²⁶ Una struttura organizzativa adeguata si rende oltremodo indispensabile alla luce del codice della crisi, che impone non solo a tutti i collegi sindacali, ma anche ai soggetti incaricati della revisione legale dei conti, «ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni» prima di «segnalare immediatamente all'organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi» (avviando la procedura di allerta contemplata dall'art. 12 ss.), e, successivamente, in presenza dei presupposti stabiliti dall'art. 14, comma 2, di informare senza indugio il competente Organismo di Composizione della Crisi d'Impresa (OCRI) «fornendo ogni elemento utile per le relative determinazioni» (v. ex multis BINI, *Procedura di allerta: indicatori della crisi ed obbligo di segnalazione da parte degli organi di controllo*, in *Società*, 2019, 430 ss.; CARDARELLI, *Insolvenza e stato di crisi tra scienza giuridica e aziendalistica*, in *Dir. fall.*, 2019, I, 11 ss.; FERRANDI, *Sentieri normativi verso l'introduzione delle misure di allerta e prevenzione della crisi di impresa nell'ordinamento italiano*, ivi, I, 311 ss.; GUIOTTO, *I sistemi di allerta e l'emersione tempestiva della crisi*, in *Fall.*, 2019, 409 ss.; FERRO, *Allerta e composizione assistita della crisi nel D.Lgs. n. 14/2019: le istituzioni della concorsualità preventiva*, ivi, 419 ss.).

²⁷ Soggetti di dimensioni minori, come chiarito dall'*Appendice*, cit., sono quelli dotati delle seguenti «caratteristiche qualitative»: una clientela «costituita per la maggior parte da imprese di dimensioni minori; un numero limitato di incarichi; un numero limitato di personale professionale; l'utilizzo di risorse esterne per integrare risorse tecniche limitate». L'*Appendice* precisa poi che «tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive del soggetto abilitato di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali soggetti».

D'altra parte, non si può trascurare che il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire i medesimi obiettivi previsti dal principio ISQC Italia 1 anche per gli altri soggetti preposti alla revisione. Di conseguenza è rimessa al giudizio professionale dei sindaci-revisori la decisione di come declinare – conformemente a criteri di efficienza, efficacia e non gravosità – le direttive e le procedure necessarie o anche solo opportune secondo un giudizio di diligenza.

5. Segue. *Il «sistema di controllo interno della qualità»* – I nuovi artt. 10-ter e 10-quater del d.lgs. 39/2010²⁸ – intervenendo su temi già presi in considerazione dalla disciplina professionale di riferimento e, in particolare, dal principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1 e dal principio di revisione ISA Italia 220²⁹ – hanno stabilito che il revisore legale o la società di revisione debbano dotarsi (oltre che di procedure adeguate) di «*un sistema di controllo interno della qualità*», al fine di verificare il rispetto di tali procedure a tutti i livelli della propria struttura³⁰.

In particolare, secondo l'ISQC Italia 1 il «*soggetto abilitato*» alla revisione³¹

²⁸ Le due disposizioni sono state introdotte nell'ambito della disciplina sulla revisione dal d.lgs. 135/2016.

²⁹ Il principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1, a cui si fa principalmente riferimento nel prosieguo, è dedicato al «*controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi*»; il principio di revisione internazionale ISA Italia 220 riguarda, invece, il «*controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*». Come rilevato in *Approccio*, cit., 33, esiste piena coerenza tra le procedure di verifica della qualità applicate al singolo incarico contenute nel principio di revisione ISA Italia 220 e le disposizioni del principio ISQC Italia 1 sulle modalità di definizione e sulla struttura del sistema di controllo della qualità da parte dei soggetti abilitati.

³⁰ Si segnala, per completezza, che il d.lgs. 39/2010 prevede, all'art. 20, anche un controllo esterno della qualità su tutti i revisori legali iscritti nel registro, compresi, quindi, i sindaci che esercitano la revisione come componenti del collegio sindacale. In particolare, secondo il comma 2 della disposizione, tutti i revisori iscritti nel Registro sono soggetti ad un controllo esterno che ha per oggetto l'incarico di revisione legale, mentre le sole società di revisione legale sono soggette anche al controllo esterno del proprio sistema di controllo della qualità. Ai sensi dell'art. 21, tale controllo esterno è rimesso al Ministero dell'economia e delle finanze ove si tratti di revisori legali o di società di revisione che non hanno incarichi di revisione legale sugli enti di interesse pubblico (EIP) o su enti sottoposti a regime intermedio, ai sensi dell'art. 19-bis dello stesso d.lgs. 39/2010 (ESRI) (il controllo della qualità per gli incarichi di revisione in EIP è, invece, svolto dalla Consob secondo le disposizioni contenute nell'art. 26 del Regolamento europeo n. 537/2014; il controllo della qualità per gli incarichi di revisione in ESRI è svolto sempre dalla Consob ma secondo le disposizioni contenute nell'art. 20 del d.lgs. 39/2010).

Sull'art. 20 è intervenuto il d.lgs. 135/2016, definendo in modo più preciso i termini e le modalità di svolgimento del controllo della qualità sia degli incarichi di revisione, sia del sistema di controllo della qualità. Tuttavia, in mancanza del regolamento applicativo che dovrà essere emesso dal MEF, autorità competente per i controlli della qualità della revisione legale di enti non EIP, questa attività di controllo non è stata ancora avviata.

³¹ Secondo il § 12, lett. g), il concetto di «*soggetto abilitato alla revisione*» (o più brevemente di

«deve istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi: a) le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato; b) i principi etici applicabili; c) l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi; d) le risorse umane; e) lo svolgimento dell'incarico; f) il monitoraggio» (così il § 16 del principio ISQC Italia 1). È fondamentale, inoltre, che il soggetto abilitato documenti le proprie direttive e procedure e le comunichi a tutto il personale (cioè ai responsabili degli incarichi, ai dipendenti, agli ausiliari, ai collaboratori; si esprime in questi termini il § 17 dell'ISQC Italia 1).

Tornando alla disciplina di legge, l'art. 10-ter impone, fra l'altro, che il soggetto preposto alla revisione provveda a verifiche annuali sull'adeguatezza e sull'efficacia del sistema di controllo interno della qualità (c.d. "procedura di monitoraggio"), conservando la documentazione dei risultati della verifica e delle misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate (art. 10-ter, comma 7). Il legislatore ha precisato, altresì, che tale sistema deve essere proporzionato all'ampiezza e alla complessità delle attività svolte dal revisore o dalla società di revisione, i quali devono essere in grado di dimostrare all'autorità competente l'adeguatezza del sistema adottato (art. 10-ter, comma 11).

Come è stato osservato, l'organizzazione del collegio sindacale – sia nel caso in cui utilizzi collaboratori ed ausiliari, sia nel caso in cui ne faccia a meno – «si pone idealmente a un livello intermedio tra una piccola società di revisione e un revisore individuale senza collaboratori»; essa, infatti, costituisce un vero e proprio «team di revisione»³². Per questa ragione, il collegio sindacale (ma anche l'organo monocratico) titolare della funzione di revisione deve predisporre tutte le direttive e le procedure pertinenti che formano il sistema di controllo interno della qualità, anche se applicate in misura proporzionale alle proprie dimensioni. Il principio ISQC Italia 1 costituisce il documento da cui muovere per determinare come adattare la disciplina del sistema di controllo interno al caso in cui la funzione di revisione sia affidata al collegio sindacale³³.

«soggetto abilitato») è molto ampio; esso ricomprende il revisore legale, come «singolo professionista o come membro di un organo societario incaricato della revisione, una società di revisione legale o un'altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione».

³² V. *Approccio*, cit., 11. In senso conforme, nella dottrina aziendalistica, pare anche BERNARDI, *Il controllo*, cit., 21, che ipotizza assimilare il collegio, a seconda dei casi, «ad una piccola società di revisione con tre soci», «ad un team di revisione composto da tre revisori singoli indipendenti», e ancora «ad un'entità composta da tre revisori singoli di pari rango tra cui il presidente assume il ruolo di coordinatore».

³³ Nello specifico assumono rilievo soprattutto le già citate *Linee guida ed altro materiale esplicativo* allegate al documento e l'*Appendice* dedicata a sviluppare «ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati» alla revisione «di dimensioni minori», tra i quali si tende a ricondurre anche il collegio sindacale incaricato della revisione. Queste parti dell'ISQC Italia 1 rispondono all'esigenza di garantire che le regole sul sistema di controllo interno della qualità siano applicate «in modo proporzionato alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato» alla revisione. Alcune regole dettate dal principio ISQC Italia 1 possono, infatti, non risultare «pertinen-

I §§ 18 e 19 dell'ISQC Italia 1, prevedono poi che il medesimo soggetto abilitato stabilisca direttive e procedure che promuovano «una cultura che riconosca che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi». Tali direttive e procedure devono sancire: (i) che l'amministratore delegato del soggetto abilitato (o figura equivalente) ovvero, ove appropriato, il consiglio di amministrazione (od organismo equivalente), si assumano la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità; (ii) che la persona o le persone a cui l'amministratore delegato o il consiglio di amministrazione abbia attribuito la responsabilità operativa del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, abbiano esperienza e capacità sufficienti e appropriate, nonché l'autorità necessaria ad assumere tale responsabilità³⁴.

Per ottemperare a queste indicazioni, secondo la prassi, il collegio sindacale dovrebbe, dal punto di vista operativo, elaborare «un manuale delle norme etiche e del sistema di controllo della qualità», da rispettare in tutte le fasi di svolgimento dell'incarico di revisione. Ogni sindaco e tutti gli eventuali dipendenti, ausiliari o collaboratori coinvolti nello svolgimento del lavoro di revisione (nonché, addirittura, ogni persona appartenente alla eventuale rete professionale di uno o più dei membri del collegio), dovrebbero confermare per iscritto, prima dell'avvio del lavoro, di avere preso visione e capito le direttive generali relative all'etica professionale e al controllo qualità contenute nel manuale.

Con riferimento all'individuazione della responsabilità finale del sistema di controllo della qualità, infine, si tende a ritenere che se per le società di revisione essa è posta (come detto) in capo al consiglio di amministrazione, nell'ambito dell'organo di controllo spetta ai sindaci di assumere la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità³⁵.

ti» rispetto alle caratteristiche di determinati soggetti preposti alla revisione; di ciò il documento tiene ampiamente conto sia nelle *Linee guida ed altro materiale esplicativo* sia nell'*Appendice*. In particolare, il § A1 delle *Linee* chiarisce che l'ISQC Italia 1 «non richiede la conformità a regole non pertinenti, per esempio, nel caso di un singolo professionista senza personale professionale. Alcune regole del presente principio, [...] non sono pertinenti in assenza di personale professionale». Ancora più chiaro è l'incipit dell'*Appendice*: «coerentemente con i principi di revisione internazionali ISA Italia, anche l'ISQC Italia 1 richiede l'applicazione delle regole in esso contenute in modo proporzionato alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato. Ciò comporta, in primo luogo, che alcune regole possono risultare non applicabili perché non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono. In secondo luogo, ciò comporta che il soggetto abilitato eserciti appropriatamente il proprio giudizio professionale per implementare il sistema di controllo della qualità proporzionato alla propria dimensione, motivando e documentando adeguatamente le proprie scelte. Pertanto, il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire, attraverso la conformità alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio ISQC Italia 1. Ciò che varia è la declinazione del principio generale in direttive e procedure che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo della qualità».

³⁴ Sulle «responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato» si vedano nell'ISQC Italia 1 anche i §§ A4-A6. Su questi i temi nell'ISA Italia 220 cfr., in particolare, il § 8 e il § A3.

³⁵ Si veda anche BERNARDI, *Il controllo*, cit., 21, secondo cui «per quanto riguarda la responsabilità per la qualità essa potrebbe essere assunta collettivamente da tutti i sindaci in quanto aventi pari ruolo professionale».

6. *Le «sinergie» tra funzioni di vigilanza sindacale e di revisione contabile: il caso del sistema di controllo interno.* – Nel caso in cui il collegio sindacale sia incaricato della revisione legale, sullo stesso organo vengono a cumularsi due funzioni che rispondono a fonti normative diverse e si ispirano a distinti *standard* professionali.

Uno dei momenti in cui si registra con maggiore vistosità una duplicazione degli obblighi in capo all'organo è quello riguardante la vigilanza sugli assetti organizzativi, amministrativi e contabili e sul sistema di controllo interno.

Come noto, il sistema di controllo interno è definito dal principio di revisione ISA Italia 315, come «*il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili*».

Un'altra definizione di sistema di controllo interno è formulata nell'ambito dei «Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate». In particolare, la norma 3.5 evidenzia che tale sistema «*può essere definito come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative adottate allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi [...] obiettivi strategici [...]; obiettivi operativi [...]; obiettivi di reporting [...]; obiettivi di conformità*» delle attività societarie a leggi e regolamenti.

A livello legislativo un riferimento al sistema di controllo interno è contenuto invece, come noto, nell'art. 149, comma 1, lett. c), t.u.f., per cui «*il collegio sindacale vigila [...] sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione*».

Poiché un riferimento a tale sistema non è presente nell'art. 2403 c.c., la dottrina si è chiesta se nelle società chiuse sussista o meno l'obbligo per l'organo gestorio di istituire misure volte a garantire un controllo interno così come definito in precedenza³⁶. Sul punto si registrano alcuni contrasti; le opinioni degli autori paiono, però, convergere sull'idea che l'istituzione di un sistema di controllo interno sia doveroso almeno nelle società chiuse di maggiori dimensioni o la cui attività si caratterizzi per una certa complessità³⁷.

³⁶ Cfr., *ex multis*, SFAMENI, *op. cit.*, 1554 ss. e 1588 ss.; FERRARINI, *Controlli interni e strutture di governo*, in AA.VV., *Il nuovo diritto societario. Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, Asago, 2007, II, 17 ss.; MERUZZI, *L'informativa endo-societaria nella società per azioni*, in *Contratto e impr.*, 2010, 749, n. 78; IRRERA, *Assetti organizzativi adeguati e governo delle società di capitali*, Milano, 2005, 72.

³⁷ Lo rileva SFAMENI, *op. cit.*, 1554.

La prassi, che incidentalmente ha esaminato il tema, dà, invece, per acquisito che nelle società chiuse sia presente un sistema di controllo interno (ciò persino nel caso in cui si tratti di «imprese di minori dimensioni», nelle quali dovrebbero esservi delle forme «non strutturate e informali» di controllo)³⁸.

Il sistema di controllo interno, la sua adeguatezza e il suo funzionamento si considerano oggetto di verifica da parte dei sindaci, trattandosi di un'attività rientrante nel più ampio ambito della vigilanza sugli assetti organizzativi³⁹. Per quanto attiene, invece, alla revisione legale dei conti, il principio ISA Italia 315 richiede che il revisore acquisisca la «*comprensione*» del sistema di controllo interno. Tale comprensione costituisce un punto chiave della prima fase del procedimento di revisione, dedicata alla valutazione del rischio, e dovrebbe permettere al revisore di determinare la corretta natura e articolazione delle procedure di revisione da porre successivamente in essere⁴⁰. Se il controllo interno è apparso debole, il revisore pianifica di conseguenza il proprio approccio alla revisione: in casi del genere non sarà possibile sfruttare «*procedure di conformità*», cioè procedure che presuppongono l'affidamento del revisore sull'efficacia del sistema di controllo interno della società oggetto di revisione e sono volte a verificare l'effettivo funzionamento di tale sistema così come è stato ipotizzato; il revisore procederà, piuttosto, alle sole «*procedure di validità*», che hanno come scopo l'accertamento diretto della correttezza delle asserzioni di bilancio (si tratta, in concreto, di procedure di analisi comparativa e verifiche di dettaglio su classi di operazioni, saldi contabili e informativa)⁴¹.

La verifica del sistema di controllo interno non è, però, soltanto un tema di comune interesse per i titolari della funzione di vigilanza sindacale e di quella di revisione legale; esso costituisce, secondo i rilevati della prassi, un profilo intorno al quale si possono realizzare amplissime «sinergie» (così come definite dai documenti del CNDEC) nel caso in cui entrambe le funzioni (quella di vigilanza sindacale e quella di revisione) siano poste in capo al collegio.

La «massimizzazione» di queste sinergie si rende possibile – è stato rilevato sempre dal CNDEC⁴² – quando i sindaci-revisori procedono sin dall'inizio dell'incarico ad una profonda analisi del sistema di controllo interno, individuandone le eventuali debolezze, e si attivano, quindi, concretamente e tempestivamente per rimediare ai punti di criticità.

Grazie a queste tempestive iniziative diviene possibile fare sempre affidamento sul sistema di controllo interno o, almeno, su parti rilevanti di esso; da qui di-

³⁸ V. *Approccio*, cit., 137; si veda anche *Principi*, cit., norma 3.5, che considera la «*vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno*».

³⁹ Per tutti, SFAMENI, *op. cit.*, 1554.

⁴⁰ V. *Approccio*, cit., 124.

⁴¹ Sulle procedure di conformità e di validità, oltre al citato ISA Italia 315, cfr. *Approccio*, cit., 121 ss. e *Linee guida per il Sindaco-Revisore*, cit., 48.

⁴² V. *Approccio*, cit., 155; v. anche l'art. R.20.10 delle *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale*, cit.

scende, a sua volta, la possibilità di pianificare e svolgere la revisione secondo procedure di conformità e non solo di validità.

Per converso, la sempre più approfondita conoscenza dell'impresa e del suo contesto acquisita dai sindaci-revisori partecipando alle riunioni degli organi di *governance* favorisce l'aggiornamento delle valutazioni di rischio ai fini della revisione, tutte le volte che ciò si rivela necessario. Per fare un solo esempio – ripreso dai documenti del CNDEC – «*la vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e la partecipazione alle riunioni degli altri organi sociali consentono al collegio sindacale di identificare tempestivamente i problemi connessi ai rapporti con le parti correlate ed i problemi di continuità aziendale, applicando efficacemente i principi di revisione specifici su tali temi*»⁴³.

Con questo metodo diviene ragionevole attendersi che, durante il periodo di svolgimento dell'incarico, a seguito di una vigilanza seria ed efficace, il controllo interno dell'impresa vada migliorando, così che la revisione possa essere svolta prevalentemente nel corso dell'esercizio, con estese procedure di conformità, finalizzate sia alla revisione sia alla vigilanza, limitando le procedure di validità da svolgere dopo la chiusura dell'esercizio al minimo indispensabile, a seguito della progressiva riduzione del rischio residuo da coprire.

7. *La «relazione unitaria» sulla vigilanza sindacale e sulla revisione dei conti.* – Occorre, da ultimo, soffermarsi sul momento di conclusione annuale del lavoro di controllo societario, cioè sulla fase in cui l'organo incaricato deve rendicontare all'assemblea dei soci i risultati della vigilanza sindacale con la relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c. ed i risultati della revisione legale con la relazione di revisione secondo l'art. 14, comma 1, lett. a), d.lgs. 39/2010.

Sebbene nulla vieti ai sindaci-revisori di predisporre due relazioni separate, in questo caso l'indicazione fornita dalla pratica professionale è di non mantenere distinta la documentazione; al contrario, si ritiene che la redazione di una relazione unitaria sia raccomandabile per la sua peculiare valenza comunicativa⁴⁴.

Una simile relazione è particolarmente apprezzabile poiché fornisce – secondo questo approccio – una rendicontazione unica del controllo societario nel suo complesso, sviluppando al massimo i punti di contatto (le “sinergie”) fra le funzioni di vigilanza sindacale e di revisione contabile. La relazione unitaria andrebbe verbalizzata nel libro del collegio sindacale, in modo integrale⁴⁵.

⁴³ V. l'art. R.30.10 delle *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale*, cit.

⁴⁴ Cfr. *Approccio*, cit., 295; nonché il documento “*Relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*” predisposto dal CNDEC, nella sua edizione di marzo 2019, *passim*; v. anche già l'art. 50.10 delle *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale*, cit.

⁴⁵ Le considerazioni sulla opportunità della relazione unitaria, secondo l'approccio in esame, sono valide anche nel caso in cui ad operare come organo di controllo incaricato della revisione legale dei conti sia un sindaco unico di s.r.l.

I sindaci-revisori compongono un organo collegiale che, idealmente, dovrebbe esprimere un'unica volontà. Tuttavia, non è possibile che i componenti del collegio assumano sempre una posizione unanime. Il legislatore si mostra, peraltro, interessato a garantire una certa tutela al componente del collegio sindacale dissenziente, quasi che la composizione collegiale dell'organo sia stata pensata anche come misura di salvaguardia per evitare il rischio di errori di valutazione o di comportamenti superficiali o conniventi. In questo senso depone l'art. 2404, comma 4, c.c., secondo cui il collegio sindacale delibera a maggioranza assoluta dei presenti, ma il sindaco dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del suo dissenso.

Quando il dissenso di un sindaco riguarda il contenuto delle relazioni finali, la sua formalizzazione assume particolare delicatezza, sia perché essa può incidere sulla responsabilità del dissenziente rispetto a quella degli altri membri del collegio, sia per la particolare valenza che la notizia del dissenso può assumere per gli utilizzatori del bilancio.

Quanto al dissenso sul contenuto della relazione di vigilanza *ex art.* 2429, comma 2, c.c., è possibile fare riferimento alle indicazioni provenienti dalla norma di comportamento 7.1, contenuta nei "Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate". È escluso che il sindaco dissenziente possa predisporre una relazione di minoranza: la relazione viene redatta secondo il punto di vista della maggioranza del collegio. Tuttavia, il dissenziente ha diritto di far verbalizzare il proprio dissenso ed ha facoltà di intervenire in assemblea per spiegare le proprie motivazioni, così che queste vengano riportate nel verbale di assemblea. Quest'ultimo, soggetto a pubblicazione, garantisce la necessaria pubblicità della circostanza. In alternativa, la relazione, sebbene redatta dalla maggioranza, può riportare la circostanza e le motivazioni del dissenso⁴⁶.

Per ciò che riguarda a firma della relazione, in quest'ultimo caso anche il dissenziente la può sottoscrivere. Se ritiene, però, che le sue ragioni non siano adeguatamente espresse, egli può rifiutarsi di apporre la propria firma: in tal caso la relazione viene sottoscritta solo dalla maggioranza, illustrando le ragioni del dissenso e della mancata sottoscrizione.

Quando, tuttavia, il dissenso coinvolge il contenuto della relazione di revisione, la questione diventa più complessa. Ciò soprattutto perché, a norma dell'art. 14, comma 4, d.lgs. 39/2010, la relazione di revisione deve essere sottoscritta dal «responsabile della revisione», che, nel caso dei sindaci-revisori, è l'intero collegio.

In assenza di una indicazione legislativa esplicita che risulti utile per il caso delineato, si è ritenuto di poter fare riferimento all'art. 14, comma 3-bis, d.lgs. 39/2010 in materia di «*joint audit*»⁴⁷. Questa previsione dispone che «qualora la

⁴⁶ In questo senso è orientata anche *La relazione unitaria*; cit., 18 ss.; v. già l'art. 50.20 delle *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale*, cit.

⁴⁷ V. *Approccio*, cit., 296. In questo senso è orientata, da ultimo, anche la citata *Relazione unitaria*: si vedano, in particolare, le pp. 7-8.

revisione sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo».

Muovendo da questa norma, si ipotizza in via interpretativa che il collegio possa predisporre la relazione secondo il punto di vista della maggioranza, approvare la relazione con il voto favorevole della maggioranza e poi garantire l'inserimento nella stessa di un apposito paragrafo da cui risulti il dissenso del sindaco-revisore e la relativa motivazione⁴⁸. A ciò dovrebbe accompagnarsi l'invito esplicito all'assemblea a considerare le motivazioni e gli effetti del dissenso del sindaco e a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di decidere in merito all'approvazione del bilancio⁴⁹.

⁴⁸ Si precisa, peraltro, che, secondo questo approccio, le motivazioni del dissenso potrebbero essere riprese e ulteriormente illustrate anche nella relazione ex art. 2429, comma 2, c.c., in sede di osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio.

⁴⁹ Anche il sindaco dissenziente potrebbe, quindi, firmare queste conclusioni, poiché, in tal modo, la sua responsabilità resterebbe ben distinta da quella della maggioranza del collegio.