

SOMMARIO

| | Pag. | | Pag. |
|--|-------------|--|-------------|
| Introduzione: La funzione di controllo del collegio Sindacale | 1000 | finiti e merci, acconti | 1012 |
| PARTE I - PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE NELLE SOCIETÀ NON ASSOGGETTATE ALLA CERTIFICAZIONE OBBLIGATORIA DEL BILANCIO | 1004 | <u>Norma 3.2.4</u> - Immobilizzazioni materiali | 1014 |
| Premessa | 1004 | <u>Norma 3.2.5</u> - Immobilizzazioni immateriali | 1015 |
| CAPO I - FORMALITÀ DA OSSERVARE E COMPORTAMENTO DEI SINDACI IN OCCASIONE DELLA LORO NOMINA | 1004 | <u>Norma 3.2.6</u> - Titoli e partecipazioni | 1016 |
| <u>Norma 1.1</u> - Comportamento dei sindaci in occasione della loro nomina | 1004 | Sez. B - Voci del passivo | 1017 |
| CAPO II - VERIFICHE TRIMESTRALI E CONTROLLO DELLA CONTABILITÀ | 1005 | <u>Norma 3.2.7</u> - Debiti, ratei e risconti passivi | 1017 |
| Sez. A - Verifiche della Cassa dei titoli e degli altri valori | 1005 | <u>Norma 3.2.8</u> - Fondi di ammortamento | 1018 |
| Premessa | 1005 | <u>Norma 3.2.9</u> - Fondi per rischi ed oneri e trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato | 1018 |
| <u>Norma 2.1</u> - Denaro ed altri valori esistenti in Cassa | 1005 | <u>Norma 3.2.10</u> - Conti di patrimonio netto | 1019 |
| <u>Norma 2.2</u> - Cauzione degli amministratori | 1005 | Sez. C - Conti d'ordine | 1019 |
| <u>Norma 2.3</u> - Titoli ed altri valori di proprietà sociale | 1005 | <u>Norma 3.2.11</u> - Conti d'ordine | 1019 |
| <u>Norma 2.4</u> - Titoli e valori di terzi, ricevuti dalla Società in pegno, cauzione o custodia | 1006 | Sez. D - Varie | 1020 |
| Sez B - Controllo della contabilità | 1006 | <u>Norma 3.3</u> - Controllo delle voci del conto economico | 1020 |
| Premessa | 1006 | <u>Norma 3.4</u> - Verbalizzazione del controllo sul bilancio | 1021 |
| <u>Norma 2.5</u> - Valutazione del sistema di controllo interno e dell'organizzazione contabile della Società | 1006 | <u>Norma 3.5</u> - Controllo della "Nota integrativa" | 1021 |
| <u>Norma 2.6</u> - Libri sociali e registri obbligatori | 1007 | <u>Norma 3.6</u> - Controllo della relazione sulla gestione | 1021 |
| <u>Norma 2.7</u> - Controllo delle rilevazioni contabili | 1007 | <u>Norma 3.7</u> - Contenuto della relazione dei sindaci | 1021 |
| <u>Norma 2.8</u> - Controllo della situazione finanziaria della Società e verifica della permanenza della "continuità aziendale" | 1007 | CAPO IV - PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI SOCIALI | 1023 |
| <u>Norma 2.9</u> - Redazione dei verbali di verifica e controllo | 1008 | Premessa | 1023 |
| <u>Norma 2.10</u> - Bilanci di verifica periodici | 1008 | <u>Norma 4.1</u> - Assemblee dei soci | 1023 |
| Sez C - Il controllo a campione | 1009 | <u>Norma 4.2</u> - Assemblee degli obbligazionisti | 1024 |
| <u>Norma 2.11</u> - Scelta del campione | 1009 | <u>Norma 4.3</u> - Consiglio di Amministrazione | 1024 |
| Sez. D - Organizzazione dell'attività di controllo | 1009 | <u>Norma 4.4</u> - Comitato esecutivo | 1024 |
| <u>Norma 2.12</u> - Organizzazione dell'attività di controllo | 1009 | CAPO V - CONTROLLO SULL'AMMINISTRAZIONE DELLA SOCIETÀ | 1024 |
| <u>Norma 2.13</u> - Utilizzo di dipendenti ed ausiliari | 1009 | Premessa | 1024 |
| CAPO III - CONTROLLI SUL BILANCIO D'ESERCIZIO E CONTENUTO DELLA RELAZIONE ALL'ASSEMBLEA DEI SOCI | 1009 | <u>Norma 5.1</u> - Contenuto e modalità del controllo | 1024 |
| Premessa | 1009 | <u>Norma 5.2</u> - Esecuzione di denunce e di comunicazioni, depositi e pubblicazioni di atti sociali | 1025 |
| <u>Norma 3.1</u> - Oggetto e finalità del controllo | 1010 | <u>Norma 5.3</u> - Casi di convocazione obbligatoria dell'assemblea dei soci | 1025 |
| <u>Norma 3.2</u> - Norme, principi e direttive di riferimento nell'esecuzione del controllo contabile | 1010 | <u>Norma 5.4</u> - Redazione del verbale | 1026 |
| Sez. A - Voci dell'attivo | 1011 | CAPO VI - CONTROLLO DELLE OPERAZIONI SOCIALI STRAORDINARIE | 1026 |
| <u>Norma 3.2.1</u> - Disponibilità liquide | 1011 | <u>Norma 6.1</u> - Conferimenti di beni in natura e di crediti | 1026 |
| <u>Norma 3.2.2</u> - Crediti, ratei e risconti attivi | 1011 | <u>Norma 6.2</u> - Aumenti di capitale | 1026 |
| <u>Norma 3.2.3</u> - Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati, lavori in corso su ordinazione, prodotti | 1011 | <u>Norma 6.3</u> - Riduzione del capitale per perdite | 1026 |
| | | <u>Norma 6.4</u> - Trasformazione | 1026 |
| | | <u>Norma 6.5</u> - Fusione e scissione | 1026 |
| | | <u>Norma 6.6</u> - Conferimento di aziende | 1027 |
| | | <u>Norma 6.7</u> - Emissione di prestiti obbligazionari | 1027 |
| | | CAPO VII - COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE NEI CASI DI DENUNCE AI SENSI DELL'ART. 2408 CODICE CIVILE | 1027 |
| | | <u>Norma 7.1</u> - Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentino meno di 1/20 del capitale | 1027 |
| | | <u>Norma 7.2</u> - Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentino almeno 1/20 del capitale | 1027 |
| | | <u>Norma 7.3</u> - Formalizzazione delle indagini svolte dai | 1027 |

continua

| <i>segue</i> | Pag. | | Pag. |
|---|------|--|------|
| sindaci in relazione alla denuncia | 1027 | Voci del passivo | 1035 |
| CAPO VIII - CONTROLLO DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI, PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI | 1027 | <u>Norma 3.3</u> - Controllo delle voci del conto economico | 1036 |
| Premessa | 1027 | <u>Norma 3.4</u> - Verbalizzazione del controllo sul bilancio | 1036 |
| <u>Norma 8.1</u> - Versamenti e pagamenti periodici d'imposte e di contributi previdenziali | 1028 | <u>Norma 3.5</u> - Controllo della "Nota integrativa" | 1036 |
| <u>Norma 8.2</u> - Controllo di libri e registri obbligatori | 1028 | <u>Norma 3.6</u> - Controllo della relazione sulla gestione | 1036 |
| <u>Norma 8.3</u> - Controllo delle dichiarazioni e denunce in materia tributaria, previdenziale e assistenziale | 1028 | <u>Norma 3.7</u> - Contenuto della relazione dei sindaci | 1036 |
| <u>Norma 8.4</u> - Verbalizzazione delle infrazioni e irregolarità riscontrate | 1028 | <u>Norma 3.8</u> - Lettera di attestazione dei legali rappresentanti della società | 1036 |
| <u>Norma 8.5</u> - Firma dei modelli di dichiarazioni dei redditi | 1029 | CAPO IV - PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI SOCIALI | 1036 |
| CAPO IX - CONTROLLI SUL BILANCIO CONSOLIDATO | 1029 | CAPO V - CONTROLLO SULL'AMMINISTRAZIONE DELLA SOCIETÀ | 1036 |
| Premessa | 1029 | CAPO VI - CONTROLLO DELLE OPERAZIONI SOCIALI STRAORDINARIE | 1036 |
| <u>Norma 9.1</u> - Coordinamento ai fini del controllo del bilancio consolidato | 1029 | <u>Norma 6.1</u> - Conferimenti di beni in natura e di crediti | 1036 |
| <u>Norma 9.2</u> - Controllo del bilancio consolidato | 1030 | <u>Norma 6.2</u> - Aumenti di capitale | 1036 |
| <u>Norma 9.3</u> - Contenuto della relazione del Collegio Sindacale | 1031 | <u>Norma 6.3</u> - Riduzione del capitale per perdite | 1037 |
| PARTE II - PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE NELLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE ALLA CERTIFICAZIONE OBBLIGATORIA DEL BILANCIO | 1032 | <u>Norma 6.4</u> - Trasformazione | 1037 |
| A - Area di applicazione dei principi contenuti in questa seconda parte | 1032 | <u>Norma 6.5</u> - Fusione e scissione | 1037 |
| B - Ripartizione delle funzioni di controllo contabile fra sindaci e società di revisione, ai sensi del DPR n. 136/1975 | 1032 | <u>Norma 6.6</u> - Conferimenti di aziende | 1037 |
| C - I principi di comportamento valevoli per le società assoggettate alla certificazione obbligatoria - Rapporti tra sindaci e società di revisione | 1033 | <u>Norma 6.7</u> - Emissioni di prestiti obbligazionari | 1037 |
| CAPO I - COMPORTAMENTO DEI SINDACI IN OCCASIONE DELLA LORO NOMINA | 1033 | CAPO VII - COMPORTAMENTO DEI SINDACI NEI CASI DI DENUNCE AI SENSI DELL'ART. 2408 CODICE CIVILE | 1037 |
| CAPO II - VERIFICHE TRIMESTRALI E CONTROLLO DELLA CONTABILITÀ | 1034 | <u>Norma 7.1</u> - Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentino meno di 1/20 di capitale | 1037 |
| A. Verifiche della cassa, dei titoli e degli altri valori | 1034 | <u>Norma 7.2</u> - Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentino almeno 1/20 del capitale | 1037 |
| B. Controllo della contabilità | 1034 | <u>Norma 7.3</u> - Formalizzazione delle indagini svolte dai sindaci in relazione alla denuncia | 1037 |
| <u>Norma 2.5</u> - Valutazione del sistema di controllo interno e dell'organizzazione contabile della società | 1034 | CAPO VIII - CONTROLLO DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI, PREVIDENZIALI ED ASSISTENZIALI | 1037 |
| <u>Norma 2.6</u> - Libri sociali e registri obbligatori | 1034 | CAPO IX - CONTROLLI SUL BILANCIO CONSOLIDATO | 1037 |
| <u>Norma 2.7</u> - Controllo delle rilevazioni contabili | 1034 | <u>Norma 9.1</u> - Controllo del bilancio consolidato | 1037 |
| <u>Norma 2.8</u> - Controllo della situazione finanziaria della società | 1034 | <u>Norma 9.2</u> - Contenuto della relazione dei sindaci | 1037 |
| <u>Norma 2.9</u> - Redazione dei verbali di verifica e controllo | 1034 | | |
| <u>Norma 2.10</u> - Bilanci di verifica periodici | 1034 | | |
| CAPO III - CONTROLLI SUL BILANCIO D'ESERCIZIO E CONTENUTO DELLA RELAZIONE ALL'ASSEMBLEA DEI SOCI | 1034 | | |
| <u>Norma 3.1</u> - Oggetto e finalità del controllo | 1035 | | |
| <u>Norma 3.2</u> - Norme, principi e direttive di riferimento nell'esecuzione del controllo contabile e contenuto minimo della relazione | 1035 | | |
| Voci dell'attivo | 1035 | | |
| | | APPENDICE | |
| | | 1. Relazione del Collegio dei Sindaci sul bilancio al 31.12.19..., ai sensi dell'art. 2429 C.C. | 1038 |
| | | 2. Relazione del Collegio dei sindaci sul bilancio consolidato di gruppo al .../... ai sensi dell'articolo 41 del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127 | 1041 |
| | | 3. Documento sulla valutazione del controllo interno, con questionario, per la parte generale e la parte fiscale | 1042 |
| | | 4. Documento "su carte di lavoro e documenti di controllo" | 1044 |
| | | 5. Documento su "divisione dei compiti all'interno del Collegio Sindacale (società non quotate)" | 1046 |
| | | 6. Documento sul "campionamento" | 1046 |

I PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE

«Attraverso l'osservanza e l'applicazione uniforme e costante di tali «Principi» (applicazione che avrà luogo a partire dal 1° gennaio 1997, dopo un periodo di formazione e approfondimento che vedrà impegnati circa 70 mila professionisti iscritti nei due Albi) i dottori commercialisti e i ragionieri italiani forniranno un importante contributo alla trasparenza dell'informazione contabile e, in definitiva, al progresso del nostro Paese.»

Matteo Caratozzolo

INTRODUZIONE

La funzione di controllo del Collegio Sindacale

I - L'INDIPENDENZA DEL SINDACO

Il sindaco di società, nello svolgimento della propria attività di controllo amministrativo, legale, contabile e fiscale, deve operare con imparzialità ed obiettività, ossia deve essere "indipendente".

L'indipendenza è uno dei requisiti fondamentali del revisore contabile, indicati dall'VIII Direttiva Cee, e quindi anche del sindaco (il quale, nell'esercizio delle proprie funzioni di controllo, svolge anche l'attività di revisore contabile).

Al di là delle specifiche incompatibilità previste dalla legge, l'indipendenza del sindaco, intesa come obiettività e imparzialità nello svolgimento della propria funzione, può essere posta in pericolo al verificarsi di alcune circostanze o situazioni le quali attentano: agli eventuali legami, economici e non economici, con la società controllata; all'entità del compenso percepito rispetto all'ammontare complessivo dei proventi professionali; agli eventuali condizionamenti derivanti da rapporti di stretta amicizia con gli amministratori della società o da una durata eccessiva dell'incarico o, ancora, da cariche ricoperte in passato in quella società.

Si tratta di circostanze o situazioni che possono comportare un'attenuazione dell'indipendenza dei

sindaci, o, al limite, il venir meno di essa.

Facendo riferimento alle indicazioni contenute nell'importante «Position paper» della Fee - Federation des Experts Comptables Europeens, del giugno 1995 su «Audit Independence and Objectivity» si possono indicare le seguenti situazioni:

a) legami attuali (anche attraverso componenti della propria famiglia o soci del proprio studio o della propria società professionale) di tipo economico o commerciale con la società controllata, come il possesso di partecipazioni al capitale di essa (specie se superiore al 20%), la concessione o ricevimento di prestiti o garanzie dalla medesima (i prestiti o le garanzie ricevuti, peraltro, costituiscono reato ai sensi dell'articolo 2624 C.C.) o l'ottenimento di vantaggi economici di qualsiasi genere (diversi, però, da quelli relativi a rapporti di consulenza consentiti dalla legge);

b) l'aver ricoperto nel biennio precedente la qualifica di amministratore o dirigente della società controllata;

c) il fatto di percepire un compenso, per un singolo incarico, superiore a una determinata percentuale (15%) dei proventi professionali medi dell'ultimo quinquennio, che crea un'eccessiva dipendenza da un singolo cliente (tuttavia, la percentuale indicata non vale per i primi e per gli ultimi anni di attività professionale);

d) il mantenere legami di stretta amicizia con gli amministratori che hanno le maggiori responsabilità

di gestione nella società controllata;

e) il mantenere l'incarico di sindaco presso le medesime società per un numero eccessivo di anni (anche se la legge non prevede alcun limite in proposito, a differenza di quanto stabilito per le società di revisione dall'articolo 2 del D.P.R. n. 136/1975).

Per quanto riguarda i contemporanei rapporti di consulenza con la medesima società, essi sono disciplinati dalla norma dell'articolo 2399, 1° comma C.C., la quale ha avuto interpretazioni non univoche in dottrina e giurisprudenza.

In tema di indipendenza del sindaco si veda anche quanto osservato al successivo par. II.1.

II - MODALITÀ DI FUNZIONAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE

1. Nomina ed accettazione

I sindaci sono nominati dall'assemblea dei soci fra gli iscritti nel registro dei revisori contabili. Tutti i sindaci, nessuno escluso, indipendentemente dall'ammontare del capitale della società oggetto del controllo.

Il Presidente del Collegio Sindacale è nominato, dall'assemblea; infatti viene a mancare quella differenza fra i sindaci revisori e sindaci non revisori che automaticamente riservava la presidenza del Collegio al sindaco che fosse anche revisore.

La nomina è sottoposta a condizioni: (I) di eleggibilità, (II) di compatibilità, (III) di accettazione. Le prime due sono condizioni di validità della delibera di nomina, la terza è condizione di efficacia della delibera.

(I) Sono cause di ineleggibilità quelle che privano il nominando della capacità di assumere la funzione: accanto alle cause indicate dell'articolo 2382 C.C. si pongono ora:

a. la cancellazione e la sospensione dal registro dei revisori contabili;

b. la mancanza dei requisiti di onorabilità chiesti dalla normativa speciale in materia di attività bancaria, finanziaria, di intermediazione mobiliare, assicurativa, fiduciaria, di gestione collettiva di patrimoni mobiliari e immobiliari (O.I.C.V.M.), fondi comuni aperti e chiusi, fondi pensione, sicav, fondi immobiliari.

(II) Sono cause di incompatibilità quelle che fanno presupporre la mancanza di indipendenza da parte del nominando; in proposito oltre a quelle previste dalla seconda parte del primo comma dell'articolo 2399, C.C. vi sono quelle portate dall'articolo 3, D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136 (che riguardano i sindaci di società di revisione iscritte nell'albo Consob).

Della compatibilità o meno con i contemporanei rapporti di consulenza con la società assoggettata al controllo si è già detto sopra.

(III) La nomina deve essere accettata. L'accettazione deve avere le caratteristiche di pubblicità che le sono proprie.

Il nominato che si trovi in una delle condizioni indicate decade dalla carica. Analogamente decade il sindaco, che, regolarmente in carica, venga privato dei requisiti richiesti.

2. Collegialità

Il Collegio Sindacale è, per definizione, un organo collegiale. Il principio di collegialità, ormai pacificamente riconosciuto da dottrina e giurisprudenza, comporta che l'attività da svolgere non sia individuale e richiede che le decisioni conseguenti siano prese a maggioranza (assoluta).

La disciplina codicistica prevede le eccezioni al principio di collegialità, consentendo che anche individualmente si proceda ad attività di ispezione e di controllo, ossia ad iniziative di carattere istruttorio propedeutiche all'assunzione di una decisione che rimane sempre collegiale.

Il sindaco dissenziente (come l'amministratore dissenziente) deve annotare i motivi del proprio dissenso sul libro delle adunanze del Collegio. A differenza dell'amministratore il sindaco deve riporre maggiore attenzione sulle ragioni del proprio dissenso; poichè se è vero che al sindaco non incombe un generale obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria per le eventuali violazioni penali degli amministratori, specie dopo la riforma del Codice Penale, tuttavia egli è pur sempre destinatario di obblighi specifici e può incorrere in responsabilità civile per il danno prodotto alla società, ai sensi dell'art. 2407 C.C.

La facoltà per il Collegio, prevista ora dall'arti-

colo 2403-bis C.C. di avvalersi di collaboratori e dipendenti di studio di ciascun sindaco, o di ausiliari «esterni», non inficia il principio di collegialità e non attenua la responsabilità dei sindaci medesimi.

L'organizzazione dei lavori del Collegio spetta al presidente, il quale, per la normativa speciale, è anche investito dell'onere della trasmissione degli atti del Collegio alle Autorità di controllo cui la società controllata è soggetta.

3. Riunioni e deliberazioni

Delle riunioni del Collegio fa fede il registro delle adunanze e delle deliberazioni; pertanto particolare cura deve essere riservata alla verbalizzazione degli atti del Collegio.

La periodicità delle verifiche è trimestrale, senza intendere il periodo intercorrente fra l'una riunione e l'altra come termine perentorio. Verifiche più ravvicinate possono essere imposte dall'attività della società controllata e da eventuali momenti di difficoltà o di tensione che essa potrebbe trovarsi ad attraversare.

Specifica attenzione deve essere riservata dal Collegio al rapporto con gli Organi di controllo dell'attività esercitata: Banca d'Italia, Ministero del Tesoro, Consob, Isvap, Ministero dell'Industria del commercio e dell'artigianato, Ufficio Italiano dei Cambi, Garante per l'editoria, Antitrust. Il Collegio Sindacale è destinatario delle osservazioni dell'Organo di controllo e deve renderne conto nelle proprie verbalizzazioni. Così come è responsabile delle informazioni da dare all'Organo di controllo e deve motivare l'eventuale decisione di non fornire una determinata informazione, se sussiste il dubbio che essa sia dovuta.

Estremamente delicato è il compito del Collegio in tema di segnalazioni all'Autorità di operazioni sospette ai sensi della disciplina cosiddetta antiriciclaggio del denaro sporco. Proprio la delicatezza del compito (e la responsabilità connessa, che è responsabilità penale) dovrebbe suggerire al Collegio di valutare fino dalla prima riunione, dopo la nomina, se la società da controllare sia soggetta a quella disciplina e, di conseguenza, stabilire le modalità con le quali saranno svolte le successive verifiche.

Anzi, le «Indicazioni operative per la segnalazione di operazioni sospette» emanate il 24 novembre

1994 dalla Banca d'Italia (*in "Finanza & Fisco Mensile" di Giugno 1995, pag. 1855*) prevedono che il Collegio Sindacale «dovrà predisporre programmi di accertamento e specifiche tecniche di riscontro per verificare l'osservanza della normativa antiriciclaggio». E, aggiunge il documento, il Collegio Sindacale dovrà verificare anche la «rispondenza delle misure organizzative adottate, con specifico riferimento all'adeguatezza delle procedure interne e alla formazione del personale».

4. Intervento alle adunanze del Consiglio di amministrazione e alle assemblee

4.1 La partecipazione dei sindaci alle riunioni del Consiglio di amministrazione e a quelle dell'assemblea dei soci (ordinaria e straordinaria) è prevista dalla disciplina generale: esempio articoli 2366, 2405, 2429 C.C.

Per le riunioni di entrambi gli Organi, il sindaco svolge il proprio compito di controllo: di pura legittimità per le riunioni dei soci, di legittimità e di pertinenza per quelle degli amministratori.

La regolarità della convocazione è accertata anche dal Collegio Sindacale

La rispondenza delle deliberazioni assembleari alla legge e allo Statuto è verifica che compete al Collegio Sindacale. Attenzione dovrà essere riposta nella verifica della legittimità della costituzione di tutte le assemblee di società che sono regolate da leggi speciali (banche, società di intermediazione mobiliare, società di assicurazione, società di intermediazione finanziaria non bancaria, società di gestione di fondi comuni e via dicendo) che richiedono la onorabilità dei soci e il rispetto di particolari adempimenti (ad esempio l'invio dei protocolli di autonomia).

Le delibere viziate di illegittimità devono essere impugnate anche dal Collegio Sindacale, nelle ipotesi previste dal capo IV dei «Principi di comportamento».

La partecipazione alle riunioni del Consiglio di amministrazione è imposta dall'obbligo di esercizio del controllo di legittimità demandato al Collegio, nonché per la manifestazione del «parere» sulle materie per le quali esso è espressamente previsto (compeso per particolari incarichi all'amministratore de-

liberato dal Consiglio, cooptazione di amministratori, eccetera).

Al Collegio è inoltre demandato il compito di accertare che anche le singole operazioni deliberate dal Consiglio siano contemplate dall'oggetto sociale e che queste non vengano a ledere la capacità patrimoniale della società. Non per nulla nelle società con valori mobiliari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato, nelle società di intermediazione mobiliare, nella società di gestione di fondi comuni e via dicendo, il Collegio Sindacale è destinatario della relazione semestrale o situazione di metà periodo e l'apposita «funzione» (di cui agli articoli 16 sia del regolamento della Banca d'Italia dal 1° luglio 1991, sia del Regolamento Consob emanato con delibera n. 5387 sempre dal 1° luglio 1991 ai sensi della delega contenuta nella legge 2 gennaio 1991, n. 1) invia le proprie osservazioni al Collegio Sindacale.

Opportuna ma non obbligatoria la partecipazione del Collegio Sindacale alle riunioni del Comitato esecutivo, ove nominato, e delle assemblee degli obbligazionisti.

4.2 Nelle società nelle quali l'Organo amministrativo non è collegiale (Amministratore Unico) il Collegio avrà cura di creare le occasioni di incontro con l'amministratore al fine di non rimanere disinformato.

5. Comunicazioni al Collegio Sindacale

Il Collegio è destinatario di una serie di comunicazioni che la disciplina generale e speciale pone a carico degli amministratori. Sarà, pertanto, compito del Collegio verificare che gli amministratori abbiano adempiuto l'obbligo di comunicazione e nel caso di omissione verbalizzarne l'avvenuta violazione.

6. Cessazione

L'incarico di sindaco trova il suo termine per la fine fisica del soggetto (morte) e per la scadenza del periodo di durata. Questa seconda, a differenza della prima, è fonte di contrasti interpretativi. La prevalen-

te opinione considera il termine «triennio» dell'articolo 2400 C.C. riferito non all'anno solare ma all'esercizio sociale, onde assumere come termine il giorno dell'assemblea ordinaria che approva il bilancio del terzo esercizio sociale.

Altri casi di cessazione sono quelli della revoca e della decadenza.

In dottrina si distingue la decadenza ordinaria, di cui si è detto a proposito della nomina, dalla decadenza sanzionatoria, portata dagli articoli 2404 e 2405 C.C. che richiede l'assenza di un «giustificato motivo».

Di rilievo è il momento dal quale decorrono gli effetti della decadenza, ossia se dal momento in cui si è verificata la causa di decadenza o da quello del suo accertamento. La determinazione di tale momento assume rilevanza ai fini della prescrizione dell'azione di responsabilità, dell'accertamento di responsabilità per i fatti omissivi e dello svolgimento della procedura di sostituzione di cui all'articolo 2401 C.C.

La tesi prevalente, non sempre condivisa dalla giurisprudenza, rinviene tale momento nell'accertamento della causa di decadenza. La questione potrebbe essere riesaminata alla luce delle leggi speciali le quali, peraltro, non contemplano una disciplina identica. Il D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385 (testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia) attribuisce al Consiglio di amministrazione l'obbligo di dichiarare la decadenza; l'obbligo deve essere adempiuto entro il termine di trenta giorni «dalla nomina o dalla conoscenza del difetto sopravvenuto». In caso di inerzia del Consiglio provvede la Banca d'Italia.

La disciplina delle società di gestione di fondi comuni, come innovata dal D.Lgs. 15 gennaio 1992, n. 83, aggiunge l'obbligo di auto-denuncia da parte dei soggetti decadenti alla società, alla Banca d'Italia e al Ministro del Tesoro.

Una situazione nuova è quella della sospensione temporanea dalla carica che deve essere dichiarata con modalità da stabilire da un apposito regolamento.

La cessazione della carica richiede di essere portata a conoscenza di terzi secondo le modalità note.

PARTE I

PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE NELLE SOCIETÀ NON ASSOGGETTATE ALLA CERTIFICAZIONE OBBLIGATORIA DEL BILANCIO

PREMESSA

I principi di comportamento vengono suddivisi in nove gruppi:

- 1) comportamento dei sindaci in occasione della loro nomina;
- 2) verifiche trimestrali e controllo della contabilità;
- 3) controlli sul bilancio d'esercizio e contenuto della relazione dell'assemblea dei soci;
- 4) partecipazione alle riunioni degli organi sociali (assemblee dei soci, assemblee degli obbligazionisti, consigli di amministrazione, comitato esecutivo);
- 5) controllo sull'amministrazione della società;
- 6) controllo delle operazioni sociali straordinarie (conferimenti in natura, aumenti e riduzioni di capitale, trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti di aziende ed emissione di obbligazioni);
- 7) comportamento dei sindaci nei casi di denunce dei soci ai sensi dell'articolo 2408 Codice Civile;
- 8) controllo degli adempimenti tributari, previdenziali ed assistenziali;
- 9) controlli sul bilancio consolidato di gruppo e sulla relazione di gestione.

L'attività di controllo del Collegio Sindacale, caratterizzata da elevati contenuti professionali, richiede che il Collegio medesimo operi con una adeguata organizzazione del lavoro, anche attraverso l'utilizzo di dipendenti e ausiliari, secondo quanto previsto dall'articolo 2403-bis Codice Civile.

In appendice vengono riportati i seguenti documenti:

1. schema di relazione del Collegio dei sindaci al bilancio d'esercizio, ai sensi dell'articolo 2429 Codice Civile;
2. schema di relazione del Collegio dei sindaci al bilancio consolidato di gruppo, ai sensi dell'articolo

41 del D.Lgs 9 aprile 1991, n. 127;

3. documento sulla valutazione del controllo interno, con questionario, per la parte generale e la parte fiscale;
4. documento su «carte di lavoro e documenti di controllo»;
5. documento su «divisione dei compiti all'interno del Collegio Sindacale» (società non quotate);
6. documento sul «campionamento».

I documenti indicati non fanno parte dei «Principi di comportamento» e hanno un contenuto puramente esemplificativo e non vincolante. In particolare, gli schemi di relazione al bilancio di cui ai numeri 1 e 2 riguardano direttamente le società non assoggettate alla certificazione obbligatoria; il loro contenuto deve essere opportunamente adattato nelle società alle quali si applicano le disposizioni dell'articolo 1 del D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136 sulla ripartizione dei compiti di controllo fra sindaci e società di revisione.

CAPO I

Formalità da osservare e comportamento dei sindaci in occasione della loro nomina

Norma 1.1 - Comportamento dei sindaci in occasione della loro nomina

I sindaci, prima di esprimere la formale accettazione della nomina, dovranno accertare che siano state osservate le disposizioni degli articoli 2397, 2398, 2399 e 2488 Codice Civile, nonché le disposizioni delle leggi speciali per quanto riguarda i requisiti dei sindaci nelle società operanti in particolari settori.

Il compenso determinato dall'assemblea dei soci non dovrà essere inferiore sia ai minimi stabiliti dalla tariffa professionale dei dottori commercialisti e

sia a quelli previsti per la determinazione del corrispettivo dei revisori contabili, ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs 27 gennaio 1992, n. 88.

Subito dopo la nomina dovrà essere richiesto all'organo amministrativo il rilascio di una lettera nella quale siano precisati, in caso di società inserite in «gruppi», la composizione del gruppo, l'eventuale estensione alla società di cui si è sindaci di particolari obblighi e di specifici incombeni disposti da norme disciplinanti particolari settori economici, l'ente o l'autorità alla cui vigilanza si è sottoposti (a esempio: Autorità garante della concorrenza - articolo 16, 1° comma, legge 10 ottobre 1990, n. 287; Autorità garante dell'editoria, eccetera).

CAPO II

Verifiche trimestrali e controllo della contabilità

Sez. A - Verifiche della Cassa dei titoli e degli altri valori

PREMESSA

Le verifiche trimestrali previste dall'articolo 2403, 2° comma, Codice Civile hanno la funzione di accertare l'esistenza e la reale consistenza di alcuni beni facenti parte del patrimonio sociale o detenuti temporaneamente dalla società ma di proprietà di terzi.

Il significato dell'espressione «ogni trimestre» va inteso nel senso che, nel corso di ciascun trimestre, deve essere eseguito il controllo richiesto: è opportuno che l'intervallo fra una verifica e l'altra non sia superiore a tre mesi, pur non essendo tale periodicità da intendersi con rigidità assoluta ma nell'ambito di una ragionevole elasticità.

Le verifiche dovranno essere più frequenti quando particolari ragioni lo richiedano.

I criteri di seguito indicati per il controllo del denaro, dei titoli e degli altri valori devono essere opportunamente adattati per i controlli eseguiti nelle banche e nelle imprese di assicurazione.

Norma 2.1 - Denaro e altri valori esistenti in cassa

Effettuare il controllo fisico della consistenza di cassa e accertare la concordanza del saldo contabile con la giacenza effettiva, separando il denaro contante dai valori bollati (francobolli, marche da bollo, eccetera) e dai titoli di credito (assegni, vaglia e titoli analoghi).

Qualora le rilevazioni contabili non siano aggiornate alla data del controllo, la concordanza andrà effettuata nella verifica successiva.

Il controllo fisico completo dovrà essere eseguito, nei limiti del possibile, anche se vi sono diverse casse, poste nella medesima sede della società.

Nel caso di aziende presso le quali normalmente l'attività viene svolta in più filiali (in particolare nelle aziende di credito), non essendo possibile procedere al controllo fisico totale, il controllo stesso dovrà essere effettuato a rotazione, filiale per filiale, e facendo ricorso a tecniche di campionamento.

Qualora nella filiale posta sotto controllo la mole fisica dei valori giacenti in cassa renda impossibile un controllo fisico completo, si dovrà ricorrere a tecniche di campionamento. Le tecniche di campionamento impiegate nella scelta delle filiali, nonché nella scelta del campione di valori da verificare all'interno della singola filiale, dovranno essere utilizzate seguendo i criteri esposti nella Sez. C del presente Capo.

Se vi sono «sospesi di cassa» dovrà essere richiesta la tempestiva regolarizzazione degli stessi, con la presentazione di idonea documentazione.

Norma 2.2 - Cauzione degli amministratori

Nella società in cui la costituzione delle cauzioni sia ancora obbligatoria perché prevista dallo statuto, accertare la regolare costituzione delle cauzioni degli amministratori e verificare l'avvenuta annotazione del vincolo cauzionale

Norma 2.3 - Titoli ed altri valori di proprietà sociale

Effettuare il controllo dell'esistenza dei titoli di proprietà della società, o della documentazione bancaria nel caso di avvenuta immissione in depositi in amministrazione, e verificare la concordanza con i

dati risultanti dalla contabilità.

Nel caso di titoli in notevole quantità, non essendo possibile procedere al controllo fisico totale, dovranno essere effettuati controlli a campione. In modo analogo si dovrà procedere per i titoli esistenti presso le filiali della società.

Le norme indicate valgono anche per gli «altri valori» di proprietà sociale (monete estere, preziosi che non costituiscono «merce», monete auree, eccetera).

Norma 2.4 - Titoli e valori di terzi, ricevuti dalla società in pegno, cauzione o custodia

Effettuare i controlli con le medesime norme esposte per i titoli ed i valori di proprietà. Verificare la concordanza con i dati risultanti dalla contabilità.

Sez. B - Controllo della contabilità

PREMESSA

Il controllo della contabilità non può essere inteso in senso puramente formale, ma è rivolto ad accertare la corretta e sostanziale corrispondenza delle registrazioni contabili, scelte a campione, con i relativi supporti documentali, oltre che la regolarità nelle modalità di tenuta dei libri, registri ed altre scritture.

Il controllo dovrà essere eseguito secondo le norme, i principi e le direttive di riferimento descritte nella norma 3.2.

Per quanto riguarda la periodicità nei controlli, non può essere fissata alcuna regola, variando la frequenza da caso a caso; pertanto, il solo rispetto della cadenza trimestrale, di per sé generalmente sufficiente, non potrebbe ritenersi sufficiente in taluni casi. Il controllo dovrà comunque essere tale da convincere il Collegio Sindacale della regolare tenuta della contabilità.

Dovranno essere eseguiti controlli straordinari, oltre che nei casi di denunce, qualora vi siano sospetti di irregolarità o alterazioni contabili e/o documentali, e in presenza di operazioni sociali straordinarie.

Norma 2.5 - Valutazione del sistema di controllo interno e dell'organizzazione contabile della società

1) In mancanza di un sistema di controllo interno o in presenza di gravi carenze del medesimo, circostanze che più frequentemente possono verificarsi nelle società di piccole dimensioni nelle quali le rilevazioni contabili e la redazione del bilancio d'esercizio sono affidate a poche persone (casi nei quali il Collegio Sindacale non può fare affidamento sul controllo interno) non vanno osservate le procedure di esame e valutazione di cui al punto 2d) e i sindaci devono organizzare diversamente il proprio lavoro, estendendo il controllo su singole operazioni aziendali scelte a campione.

2) In presenza di un sistema di controllo interno:

2a) il Collegio Sindacale dovrà preliminarmente accertare l'adeguatezza dell'organizzazione contabile, l'esistenza ed il grado di affidabilità del sistema di controllo interno della società in funzione del rispetto della legge, dei corretti principi contabili e del raggiungimento degli obiettivi di cui al seguente punto 2b).

2b) Il sistema di controllo interno è definito come l'insieme delle direttive delle procedure e delle tecniche contabili ed extracontabili adottate dalla società allo scopo di garantire la conformità dell'attività aziendale all'oggetto sociale, la salvaguardia del patrimonio e l'attendibilità dei dati dell'informazione sociale.

2c) La valutazione del grado di affidabilità del sistema di controllo interno è anche finalizzata a determinare in che misura l'attività di controllo contabile possa fondarsi su tale affidabilità, pianificando in conseguenza il lavoro di controllo sulle varie poste del bilancio di esercizio e sulla contabilità della società.

2d) Ai fini della pianificazione del lavoro di verifica contabile, quando vi sia un sistema di controllo interno, la valutazione dell'affidabilità dello stesso prevede i seguenti passaggi:

- Giudizio preliminare sulla sua affidabilità.
- Rilevazione documentata dei cicli procedurali rilevanti ed identificazione dei principali punti di

debolezza.

— Verifica a campione dell'effettivo operare, nel periodo in esame, dei principali punti di controllo identificati

— Valutazione definitiva del sistema di controllo e pianificazione delle verifiche sulle diverse poste di bilancio e sulla contabilità in funzione dei risultati ottenuti.

Esame e valutazione del sistema di controllo interno devono essere effettuati e documentati indipendentemente dal metodo di trattamento dei dati utilizzati (manuale, Edp, eccetera).

3) Il Collegio Sindacale dovrà segnalare agli amministratori le carenze riscontrate, perché vengano eliminate al più presto, verificando successivamente che ciò sia stato effettuato.

4) La valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno va ripetuta nel caso di intervenuti rilevanti mutamenti procedurali.

5) In presenza di una funzione di revisione interna nella struttura organizzativa della società, il Collegio Sindacale dovrà valutarne l'autonomia, l'affidabilità e l'efficienza con riguardo al grado di obiettività e di competenza del personale addetto, all'organizzazione della funzione e alle attività svolte.

Norma 2.6 - Libri sociali e registri obbligatori

Dovrà essere preliminarmente accertata l'esistenza di tutti i libri e registri obbligatori, previsti sia dal Codice Civile che dalla legislazione fiscale, valutaria, previdenziale del lavoro e da disposizioni di norme speciali.

Le eventuali omissioni saranno rilevate nel verbale.

Dovrà essere accertata la tempestività e la regolarità delle vidimazioni di legge.

Norma 2.7 - Controllo delle rilevazioni contabili

1) Il controllo delle rilevazioni contabili dovrà essere effettuato «a campione» (determinato con criteri precisati nella Sezione C del presente Capo) per le aree del Piano dei conti dove è rilevato il maggior numero di registrazioni contabili.

2) Il controllo delle registrazioni, che avverrà a rotazione nel corso dell'esercizio, dovrà riguardare i

seguenti aspetti:

a) loro conformità ai fatti amministrativi evidenziati nella documentazione di supporto, anche considerando le informazioni di cui i sindaci siano comunque venuti a conoscenza;

b) loro correttezza, tenuto conto del Piano dei conti della società, delle disposizioni civilistiche, dei principi contabili nazionali (CNDCR) e, ove questi manchino, di quelli internazionali dell'I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee) nonché della normativa fiscale;

c) aggiornamento delle stesse, per quanto disposto dalla norma civilistica e fiscale e per le esigenze gestionali della società.

Norma 2.8 - Controllo della situazione finanziaria della società e verifica della permanenza della «continuità aziendale»

Ove il Collegio sindacale raccolga seri indizi o affidabili informazioni atti a provocare in esso il convincimento ragionevole di allarme circa lo stato di equilibrio finanziario della società, esso dovrà analizzare la situazione finanziaria della medesima utilizzando le strutture, le varie forme di controllo e i rapporti contabili-informativi in essere presso l'azienda. A tal fine, a titolo puramente indicativo, i controlli potranno riguardare le seguenti aree:

a) esame del sistema finanziario aziendale in generale, chiedendo anche informazioni agli amministratori e ai responsabili operativi;

b) monitoraggio e controllo della situazione finanziaria aziendale con analisi critica di eventuali indici significativi quali a esempio: 1) indici di struttura (fonti, impieghi, margini caratteristici); 2) indici di situazioni (investimenti, liquidità a breve e a lungo termine, tesoreria); eccetera;

c) esame dei conti cassa e bancari e dell'utilizzo degli affidamenti;

d) esame delle operazioni sul capitale proprio;

e) esame dei conti d'ordine, con particolare riferimento alle garanzie rilasciate nell'interesse di terzi e agli impegni di maggiore rilevanza.

Opportuni rilievi dovranno essere formulati agli amministratori quando siano accertate situazioni di

particolare difficoltà.

Nelle ipotesi di cui al primo comma, il Collegio Sindacale dovrà valutare se la situazione finanziaria della società sia tale da suscitare fondati dubbi sulla permanenza della «continuità aziendale» e se i piani e i programmi eventualmente predisposti dagli amministratori siano idonei per superare le difficoltà finanziarie e garantire la permanenza della «continuità». Le conclusioni raggiunte dovranno essere evidenziate nella relazione al bilancio. I sindaci dovranno richiedere agli amministratori che gli eventuali piani e programmi sopra menzionati siano adeguatamente commentati nella nota integrativa.

Ove, nonostante tali piani, i sindaci ritengano che esistano significativi dubbi sulla permanenza della continuità aziendale, essi dovranno valutare l'opportunità di richiedere agli amministratori, in sede di redazione del bilancio, l'adozione di appropriati criteri di valutazione delle attività e passività patrimoniali diversi da quelli di funzionamento e dovranno altresì esprimere la propria valutazione sull'adeguatezza o meno di tali criteri nella relazione al bilancio.

Norma 2.9 - Redazione dei verbali di verifica e controllo

Nel verbale redatto a seguito della valutazione del sistema di controllo interno, dovranno essere sinteticamente descritti i criteri di valutazione e i documenti utilizzati per il giudizio di affidabilità del sistema di controllo e dell'eventuale funzione di revisione interna.

Nei verbali, anche relativi a controlli periodici, dovranno essere indicate:

- le carenze riscontrate nonché il successivo accertamento della loro eliminazione;
- i controlli eseguiti, le divergenze, le omissioni e alterazioni;
- le richieste di chiarimenti eventualmente rivolte ad amministratori, dirigenti e impiegati e le risposte da questi fornite.

Il Collegio Sindacale dovrà trattenere la documentazione relativa al lavoro di controllo svolto descritto nel verbale di verifica, nonché gli elementi probativi a supporto delle eccezioni indicate.

Il verbale dovrà essere redatto contestualmente o subito dopo l'esecuzione delle verifiche e dei controlli: potrà essere trascritto sul libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio Sindacale in un momento successivo.

Il verbale dovrà essere sottoscritto da tutti i sindaci intervenuti.

Si raccomanda che il sindaco eventualmente assente, presa visione successivamente del verbale della riunione alla quale non ha potuto partecipare, lo sottoscriva esprimendo il proprio assenso (o dissenso) in ordine a eventuali rilievi formulati dagli altri sindaci.

Il verbale contenente rilievi dovrà essere inviato sollecitamente agli amministratori, con l'invito a eliminare al più presto le carenze riscontrate. Esso, inoltre, ove prescritto dalla legge o comunque da specifiche normative di settore, dovrà essere inviato alle autorità pubbliche che esercitano attività di vigilanza e di controllo (Banca d'Italia, Isvap, eccetera).

Norma 2.10 - Bilanci di verifica periodici

Al ricorrere di situazioni societarie o imprenditoriali che, a giudizio del Collegio Sindacale, provocano in esso il convincimento ragionevole di allarme per l'integrità del patrimonio sociale, i sindaci dovranno richiedere agli amministratori informazioni e bilanci di verifica per rilevazione contabile risalente a data non anteriore a quindici giorni dalla loro richiesta. Tali bilanci, integrati dalle altre notizie utili fornite dagli amministratori, dovranno consentire al Collegio Sindacale di:

- a) effettuare comparazioni capaci di esprimere con efficacia i caratteri salienti di svolgimento della gestione;
- b) analizzare l'evolversi delle varie poste di bilancio;
- c) rilevare la presenza eventuale di situazioni anormale e/o ingiustificate variazioni nelle voci di bilancio analizzate e darne rilievo e tempestiva segnalazione all'organo amministrativo per le opportune spiegazioni ed eventuali correzioni;
- d) accertare l'eventuale presenza di perdite superiori a un terzo del capitale sociale.

Sez. C - Il controllo a campione

Norma 2.11 - Scelta del campione

La verifica dei conti richiede che il Collegio Sindacale acquisisca sufficienti elementi probativi tali da costituire una valida base di giudizio.

Ogni criterio di scelta del campione dovrà tenere in debito conto i seguenti elementi:

a) le dimensioni dell'impresa, le procedure contabili ed organizzative adottate e l'esistenza o meno di un controllo interno efficiente e quindi il grado di probabilità che nel complesso possano risultare errori, irregolarità o fatti censurabili;

b) il possesso da parte dei sindaci di elementi reperiti a seguito di denunce dei soci o in altri modi, che facciano presumere l'esistenza di irregolarità, alterazioni e frodi di natura contabile e/o documentale;

c) «l'ordinarietà» o «straordinarietà» delle operazioni amministrative, delle poste di bilancio da controllare e il loro valore assoluto e relativo.

La scelta del campione può essere effettuata in base a selezioni soggettive o statistiche da indicare a verbale.

Sez. D - Organizzazione dell'attività di controllo

Norma 2.12 - Organizzazione dell'attività di controllo

L'organizzazione dell'attività di controllo contempla le seguenti fasi: pianificazione, programmazione, svolgimento del lavoro e conclusioni.

La pianificazione comporta lo studio della disciplina giuridica del settore in cui opera l'azienda e dell'organizzazione dell'azienda medesima. Inoltre è necessario procedere all'analisi preliminare del bilancio, per identificarne le aree significative e/o critiche da tenere presenti nella definizione delle verifiche da effettuare. Il risultato del processo di pianificazione porta a identificare la strategia di controllo da adottare.

La programmazione, tenuto conto dei risultati dell'analisi preliminare del bilancio e in base all'affida-

bilità del sistema di controllo interno (vedi norma 2.5), determina le verifiche e i controlli in concreto da effettuare prevedendone i tempi, le modalità e il contenuto.

Lo svolgimento del lavoro deve essere coerente con le linee guida definite in sede di programmazione e pianificazione e deve portare il Collegio Sindacale a esprimere le proprie conclusioni.

La documentazione dei controlli svolti, compresa la copia dei verbali di verifica e delle eventuali carte di lavoro, sarà opportuno venga custodita dal Presidente del Collegio Sindacale, anche dopo la cessazione del mandato.

Norma 2.13 - Utilizzo di dipendenti e ausiliari

Il Collegio Sindacale può, quando le dimensioni e l'articolazione organizzativa dell'impresa lo richiedano, deliberare, sotto la propria responsabilità, di utilizzare per l'espletamento delle programmate attività di controllo, dipendenti o collaboratori di studio dei sindaci o altri soggetti esterni.

Nella scelta dei dipendenti e ausiliari occorre verificare che per gli stessi non ricorrano le cause di ineleggibilità o di decadenza proprie dei sindaci.

Inoltre particolare attenzione dovrà essere riposta nel valutare la competenza e diligenza professionale di tali soggetti nonché la loro posizione di indipendenza formale e sostanziale nell'espletamento dell'incarico e la loro attitudine al rispetto del segreto professionale.

Quando vengono utilizzati dipendenti e ausiliari è richiesta da parte del Collegio Sindacale, un'adeguata direzione del lavoro, un riesame critico delle risultanze e delle conclusioni raggiunte. Quando nell'ambito del programma di lavoro definito, alcune attività di controllo sono svolte direttamente da uno dei componenti del Collegio Sindacale, le conclusioni dovranno essere oggetto di valutazione collegiale.

CAPO III**Controlli sul bilancio d'esercizio e contenuto della relazione all'assemblea dei soci****PREMESSA**

Nel recepire le disposizioni dell'articolo 51 del-

la IV Direttiva Cee, il legislatore nazionale, con il decreto legislativo 127/91, ha stabilito che il controllo del bilancio esercizio è attribuito al Collegio Sindacale. Inoltre, al fine di armonizzare il diritto italiano alle norme comunitarie, è stato altresì previsto che i membri del Collegio devono essere iscritti nel Registro dei Revisori contabili tenuto presso il Ministero di Grazia e giustizia e quindi in possesso di particolari requisiti professionali.

Tenuto conto che la verifica del bilancio d'esercizio costituisce uno dei momenti più qualificanti dell'attività di sindaco ed è compito che richiede specifica competenza e professionalità vengono indicati nel presente Capo gli «standards» di controllo la cui osservanza consente di assicurare l'attendibilità e la conformità alla legge del bilancio medesimo e della relazione sulla gestione.

Allo scopo di poter disporre in tempo utile delle informazioni occorrenti per il controllo del bilancio, si raccomanda ai sindaci di verificare, in tempi congruenti con i termini previsti dalla legge e dallo statuto, che la società abbia posto in atto le procedure necessarie per la tempestiva e regolare formazione del bilancio d'esercizio, tenuto conto della natura e delle dimensioni dell'azienda.

Norma 3.1 - Oggetto e finalità del controllo

Il Collegio Sindacale controlla il bilancio d'esercizio (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) e la relazione sulla gestione.

Il controllo pur trovando un necessario antecedente nei periodici controlli sulla contabilità e sull'amministrazione e nelle verifiche di cassa, dei titoli e degli altri valori consiste in una serie autonoma di accertamenti coordinati fra di loro che ha come finalità l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio d'esercizio per la tutela dei soci e dei terzi.

A tal fine si rende necessario accertare la conformità:

- del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;
- delle scritture contabili alla documentazione dei fatti di gestione;
- delle scritture contabili alle risultanze degli accertamenti fatti;
- del bilancio alle norme di legge.

Tutti gli accertamenti indicati vanno compiuti non necessariamente per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico, bensì per una quantità di voci (e/o sottovoci), che sia significativa e consenta di esprimere un fondato giudizio sulla correttezza del bilancio nel suo complesso.

Pertanto, la descrizione dei controlli compiuta sulle norme successive delle sezioni A e B di questo Capo significa che quei controlli devono essere eseguiti non per tutte le voci e sottovoci, bensì solo per quelle prescelte dal Collegio Sindacale.

In particolare, nel riscontrare la conformità delle scritture contabili alla documentazione dei fatti di gestione e alle risultanze degli accertamenti effettuati, è implicito il richiamo ai principi contabili predisposti dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

Tali principi devono costituire, nell'ambito del controllo generale del bilancio, lo strumento interpretativo-integrativo delle norme di legge che disciplinano la formazione e il contenuto dei documenti contabili.

Norma 3.2 - Norme, principi e direttive di riferimento nell'esecuzione del controllo contabile

Nello svolgimento del controllo contabile il Collegio Sindacale dovrà fare riferimento ai presenti principi di comportamento.

Il Collegio, nel valutare l'importanza delle voci da verificare e la misura del possibile errore, tiene conto della significatività di esse, così come considera il rischio relativo con riferimento alla natura delle operazioni osservate e all'affidabilità del sistema di controllo interno.

Il giudizio professionale sul bilancio deve risultare dalla relazione del Collegio Sindacale redatta nel rispetto della seguente norma 3.7.

Nelle società assoggettate alla certificazione volontaria del bilancio, per alcuni dei controlli indicati nelle norme seguenti sulle voci dello stato patrimoniale e del conto economico, e in particolare per i controlli maggiormente onerosi sul piano del dispendio di tempo necessario (controllo delle «riconciliazioni» dei saldi bancari, esame delle conferme scritte dei saldi di crediti e debiti, confronti fra bolle di accompagnamento e fatture, riscontro dell'esistenza fi-

sica delle rimanenze di magazzino e dei titoli, esame della «movimentazione» dei beni ammortizzabili, eventuale esecuzione di visure ipo-catastali su immobili, controllo dell'esattezza dei conteggi riguardanti il fondo trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, controllo degli importi delle voci di conto economico eccetera), il Collegio Sindacale potrà astenersi dall'eseguirli e potrà far affidamento sulle risultanze degli analoghi controlli che la società di revisione sarà tenuta a svolgere; purché essi vengano eseguiti in base ai «principi di revisione» dei Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri. All'uopo dovranno essere presi opportuni accordi con gli amministratori della società di revisione.

Si raccomanda, comunque, ai sindaci di coordinare sempre le loro procedure di controllo con quelle della società di revisione incaricata della certificazione volontaria del bilancio.

Sez. A - Voci dell'Attivo

Norma 3.2.1. - Disponibilità liquide

Gli obiettivi del controllo delle disponibilità sono i seguenti:

a) l'accertamento dell'esistenza delle giacenze di cassa e dei crediti verso le banche e amministrazioni postali e della loro libera disponibilità;

b) la verifica della competenza di periodo delle registrazioni, della loro completezza e l'accertamento che le poste di bilancio siano corrispondenti alle giacenze di cassa e ai crediti verso banche e amministrazioni postali come risultano dai saldi contabili;

c) l'accertamento della loro corretta classificazione in bilancio, della loro corretta valutazione e dell'esistenza delle necessarie informazioni in Nota Integrativa.

A tal fine il Collegio Sindacale dovrà:

— verificare la coincidenza fra i saldi contabili e i valori esposti in bilancio, la corretta valutazione al valore nominale e la conversione di eventuali giacenze di valute estere ai rispettivi cambi di fine esercizio;

— analizzare gli stati di concordanza tra le risul-

tanze contabili dell'azienda e quelle bancarie e accertare che le informazioni ottenute dagli istituti di credito siano correttamente contabilizzate secondo il principio della competenza e completamente recepite nelle rilevazioni contabili della società;

— richiedere, per il tramite degli amministratori, ove ritenuto opportuno per mancanza di documentazione, informazioni scritte dalle banche per quanto concerne il saldo contabile e altri dati ritenuti utili, quali a esempio, interessi maturati, garanzie date o ricevute, effetti accreditati e non ancora scaduti, poteri di firma, titoli in deposito presso istituti di credito, conti chiusi prima della fine dell'esercizio eccetera;

— considerare l'esistenza di eventuali vincoli sulla libera disponibilità delle giacenze di cassa o dei crediti verso le banche e di eventuali garanzie, impegni, eccetera da evidenziare nei conti d'ordine o nella nota integrativa.

Norma 3.2.2 - Crediti, ratei e risconti attivi

Gli obiettivi del controllo dei crediti sono i seguenti:

— accertamento della loro esistenza;

— accertamento della loro corretta iscrizione in bilancio;

— verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i crediti;

— accertamento della loro corretta valutazione e dell'esistenza delle necessarie informazioni nella nota integrativa;

— verifica dell'uniformità dei principi contabili nel tempo.

Il controllo va eseguito a campione, con quelle, fra le procedure di seguito indicate, ritenute più opportune in base al grado di affidabilità del sistema di controllo interno.

1 - Crediti commerciali e altri crediti in generale

a) Accertamento dell'esistenza

— Esame delle principali caratteristiche del sistema di controllo interno e precisamente:

— separazione dei compiti e delle responsabilità per ciascuna fase di formazione dei crediti;

— uso e controllo dei documenti (idoneità e ap-

provazione) comprovanti l'origine, la modificazione e l'estinzione dei crediti;

— esame periodico delle risultanze contabili da parte di personale indipendente;

— esame, per i crediti di maggior rilevanza e significatività, di idonea documentazione e richiesta, ove ritenuto necessario, della conferma scritta dei saldi, per il tramite degli amministratori.

b) Accertamento della corretta esposizione in bilancio

— Accertare l'esistenza di un corretto piano dei conti per classificazione e descrizione;

— Verificare l'esistenza di saldi «avere» compensati nel saldo totale.

c) Accertamento della corretta valutazione

— Esame dell'anzianità dei crediti scaduti alla data di chiusura dell'esercizio;

— Esame dei crediti in sofferenza;

— Esame dell'incidenza delle perdite sui crediti riportate nei bilanci degli esercizi precedenti (gli ultimi due o tre);

— Esame dei cambi di conversione per i crediti in valuta;

— Esame degli interessi per i crediti a lungo termine e verifica della valutazione del credito stesso secondo i principi contabili;

— Esame dei resi, degli sconti e abbuoni dell'anno rilevati in sede di riscossione dei crediti;

— Verifica, alla luce degli esami sopra indicati, della congruità delle componenti rettificative del valore nominale dei crediti.

d) Verifica della corretta competenza di periodo

— Confronto delle ultime bolle di uscita di fine esercizio con le fatture di vendita (partendo dalle bolle e dalle fatture) e controllo della rilevazione del credito alla data del bilancio;

— Confronto delle prime bolle di uscita dell'esercizio successivo con le fatture di vendita (partendo dalle bolle e dalle fatture) e controllo della rilevazione del credito dopo la data del bilancio.

2 - Crediti verso società controllate, collegate, controllanti e soci

— Verificare l'esistenza del rapporto di controllo o di collegamento;

— Effettuare i controlli di cui al punto 1, ove ne

ricorrano i presupposti;

— Per i crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti con separata indicazione della parte già richiamata, verificare la posizione rispetto alle delibere assembleari e relative omologhe e autorizzazioni e alle sottoscrizioni.

3 - Effetti attivi

— Accertare, a campione, l'esistenza degli effetti attivi, esaminando le conferme scritte dei depositari, ove essi risultino custoditi da terzi;

— Effettuare i controlli di cui alle lettere da *a) a d)* del punto 1, ove ne ricorrano i presupposti.

4 - Ratei e risconti attivi

Il Collegio Sindacale, senza preventivo accordo con gli amministratori, deve accertare che i ratei e i risconti attivi rappresentino rispettivamente i proventi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi e i costi sostenuti entro la data del bilancio ma di competenza futura e che vengano iscritte in tali voci soltanto quote di proventi e costi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

Controllare a campione i saldi delle voci, e le relative modalità di calcolo, dopo la chiusura dell'esercizio, e verificare la relativa documentazione contabile.

Norma 3.2.3 - Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione e semilavorati, lavori in caso su ordinazione, prodotti finiti e merci, acconti

Gli obiettivi del controllo delle rimanenze sono i seguenti:

a) riscontro dell'esistenza fisica;

b) sussistenza del titolo di proprietà o di possesso;

c) verifica della corretta valutazione mediante:

c1) analisi della modalità di determinazione del costo;

c2) analisi delle modalità di determinazione del prezzo di mercato quale termine di comparazione con il costo;

d) verifica della competenza dei costi e dei ricavi d'esercizio, rispetto alle rimanenze;

e) verifica dell'uniformità dei principi contabili nel tempo.

Per le componenti delle voci di rimanenze che vengono assoggettate a controllo, questo va eseguito a campione, con le procedure (fra quelle di seguito indicate) ritenute più opportune in base al grado di affidabilità del sistema di controllo interno.

a) Riscontro della esistenza fisica.

a1) Se viene eseguito un inventario fisico annuale:

1 - Valutare se le procedure di inventario predisposte dalla società siano idonee e tecnicamente corrette chiedendo, se necessario, eventuali modifiche di esse.

2 - Presenziare, nelle sole ipotesi di cui al capoverso seguente e nei limiti e nei luoghi ritenuti necessari, utilizzando, se del caso, collaboratori o ausiliari, alle operazioni di inventario fisico che vengono effettuate dalla società accertando che le procedure e le istruzioni predisposte siano rispettate ed effettuando sondaggi a campione sulla accuratezza dei conteggi.

La presenza di uno o più sindaci alle operazioni di inventario deve, comunque, avvenire in casi eccezionali, qualora sia ritenuto scarsamente affidabile il sistema di controllo interno e sussistano gravi motivi che consigliano quella presenza.

3 - Accertare se siano stati effettuati approfondimenti in caso di emersione di differenze inventariali rilevanti e che i dati contabili siano stati allineati alle risultanze fisiche.

4 - Accertare la rilevazione da parte della società di eventuali giacenze presso terzi.

5 - In caso di inventario non coincidente con la chiusura dell'esercizio verificare i movimenti tra data di inventario e data di bilancio nonché il rispetto della competenza di costi e ricavi rispetto alle rimanenze.

a2) Se vengono eseguiti inventari parziali a rotazione o con altri metodi applicare le procedure di controllo sopra indicate agli inventari comunque effettuati, dopo averle opportunamente adattate.

b) Sussistenza del titolo di proprietà o di possesso.

La sussistenza del titolo di proprietà o di possesso per le rimanenze della società è da desumere dalla valutazione del sistema di controllo interno per il ciclo procedurale del magazzino, effettuata come indicato alla norma 2.5.

c) Accertamento della corretta valutazione delle rimanenze.

c1) Per le rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti e merci occorre:

— accertare in generale il rispetto delle norme dell'articolo 2426 del C.C. che prevede la valutazione al minore tra costo di acquisto o di produzione determinato, per beni fungibili con il metodo della media ponderata o con quello del «primo entrato, primo uscito» e «ultimo entrato, primo uscito», e valore di realizzazione.

A tal fine:

1 - verificare a campione la corretta determinazione dei costi di acquisto con verifiche documentali;

2 - verificare a campione la corretta determinazione dei costi di produzione sia esaminandone le componenti sia esaminando la relativa documentazione di supporto;

3 - accertare a campione che le condizioni stabilite dall'articolo 2426 del C.C. per l'imputazione ai costi di produzione degli oneri indiretti e degli oneri finanziari siano rispettate;

4 - accertare a campione la corretta identificazione del valore di realizzazione ai fini del confronto;

5 - accertare a campione che siano state opportunamente svalutate le rimanenze soggette a obsolescenza o di lento realizzo della cui esistenza i sindaci sono venuti a conoscenza;

6 - accertare che, qualora sia stato utilizzato uno dei metodi di flusso dei costi previsto dall'articolo 2426 n. 10, C.C. (L.I.F.O., F.I.F.O., costo medio ponderato) la Nota Integrativa indichi la differenza, se apprezzabile, rispetto ai costi correnti delle rimanenze;

7 - verificare a campione la correttezza di quest'ultima valutazione.

c2) Per i lavori in corso su ordinazione, che possono essere valutati in base ai corrispettivi con-

trattuali maturati con ragionevole certezza (articolo 2426 C.C.):

1 - verificare a campione i dati figuranti negli appositi prospetti ed allegati esplicativi (da redigersi anche ai fini fiscali) e in particolare i criteri adottati per la determinazione della percentuale di completamento dell'opera e dell'ammontare delle riserve e revisioni prezzi incluse nel valore del bilancio;

2 - accertare a campione che le eventuali perdite previste sul completamento dei lavori siano state rilevate.

d) Verifica della competenza dei costi e dei ricavi di esercizio rispetto alle rimanenze.

1 - Selezionato un campione di bolle di accompagnamento da fornitori immediatamente antecedenti e successive alla data di bilancio, accertare che le relative fatture siano state registrate nel rispetto della competenza determinata in funzione del momento di entrata;

2 - selezionato un campione di bolle di accompagnamento a clienti immediatamente antecedenti e successive alla data di bilancio, accertare che le relative fatture siano state registrate nel rispetto della competenza determinata in funzione del momento di uscita;

e) Verifica dell'uniformità dei principi contabili nel tempo.

— Il controllo va effettuato con riferimento:

- alla classificazione;
- alla valutazione.

In caso di mancata uniformità devono essere rispettate le condizioni previste dagli articoli 2423-bis 1° comma n. 6 e 2423-ter C.C.

Norma 3.2.4 - Immobilizzazioni materiali

Gli obiettivi del controllo delle immobilizzazioni materiali sono i seguenti:

a) accertamento dell'esistenza, della proprietà e della libera disponibilità delle immobilizzazioni;

b) accertamento della corretta valutazione e dell'uniformità dei principi contabili nel tempo;

c) accertamento della corretta determinazione dei fondi di ammortamento con particolare riferimento al valore preso a base del calcolo delle quote, e all'attribuzione delle quote ai singoli esercizi in relazione alla residua possibilità di utilizzazione;

d) accertamento della competenza di periodo delle registrazioni contabili e della corretta esposizione nello Stato Patrimoniale e nella Nota Integrativa, con l'evidenza di eventuali vincoli gravanti sulle immobilizzazioni.

Il controllo va eseguito a campione, con le procedure (fra quelle di seguito indicate) ritenute più opportune in base al grado di affidabilità del sistema di controllo interno.

1 - Verifica per ciascuna categoria dei cespiti che vengono sottoposti a controllo e dei relativi fondi di ammortamento, del riepilogo dei movimenti intervenuti nei relativi conti (saldi iniziali, incrementi, decrementi, saldi finali) e della corrispondenza dei saldi iniziali con quelli finali dell'esercizio precedente (si tenga presente che i fondi di ammortamento, anche se non vengono più iscritti distintamente al passivo dello stato patrimoniale, sono sempre presenti nella contabilità generale della società).

2 - Controllo a campione per gli incrementi e decrementi dell'esistenza e della regolarità della documentazione di base (fatture di acquisto, fogli di commessa per cespiti costruiti internamente, verbali di demolizione, fatture di vendita, eccetera) nonché della correttezza delle relative registrazioni contabili.

3 - Controllo dell'accuratezza degli interventi inventari fisici periodici e controllo delle risultanze con i dati contabili ed extra-contabili se esistenti. In assenza di inventari fisici effettuare alcune verifiche a campione sull'esistenza fisica dei cespiti confrontando le risultanze con i dati contabili ed extra-contabili.

4 - Solo in casi particolari e quando sussistano elementi che possano far temere occultamento di informazioni da parte degli amministratori, effettuare a campione visure ipo-catastali sugli immobili, per verificare l'effettiva proprietà e l'eventuale esistenza di vincoli.

5 - Controllo tramite sondaggi sulle scritture contabili ed extra-contabili, della correttezza dei criteri di valutazione adottati dall'azienda (costo di acqui-

sto, costo di produzione interna, perizie di esperti, eccetera).

6 - Raffronto fra i principi contabili adottati nell'esercizio in esame e quelli adottati nell'esercizio precedente (contenuto e classificazione delle voci di bilancio, criteri di valutazione adottati, criteri di calcolo delle quote di ammortamento) con sondaggi opportunamente predisposti.

7 - Controllo della correttezza del metodo seguito dalla società per la periodica determinazione della vita utile residua dei cespiti e delle conseguenti quote di ammortamento.

8 - Controllo dell'esattezza dei conteggi e della congruità del saldo finale del fondo di ammortamento mediante il ricalcolo effettuato sul saldo dell'esercizio precedente.

9 - Controllo della competenza di contabilizzazione, verificando che i documenti relativi agli incrementi e decrementi (fatture fornitori, commesse interne, fatture di vendita, verbali di demolizione), siano stati rilevati in base alla data di effettuazione delle operazioni, analizzando in particolare i movimenti antecedenti e successivi alla fine dell'esercizio.

Norma 3.2.5 - Immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali comprendono i costi ad utilità pluriennale capitalizzati, ed in particolare i costi d'impianto e d'ampliamento ed i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità. Gli obiettivi del controllo delle immobilizzazioni immateriali sono i seguenti:

a) accertamento della appropriata iscrizione, della corretta valutazione e dell'uniformità dei principi contabili nel tempo;

b) accertamento del corretto computo degli ammortamenti con particolare riferimento alla residua possibilità di utilizzazione;

c) accertamento della competenza di periodo delle registrazioni contabili e della corretta esposizione nello Stato patrimoniale e nella Nota integrativa.

Il controllo, così come per le immobilizzazioni materiali, va eseguito a campione, con l'utilizzo delle procedure più idonee, fra quelle di seguito indicate, in base al grado di affidabilità del sistema di controllo interno.

1) Verifica, per ciascuna categoria dei costi, al

loro e al netto dei relativi ammortamenti complessivamente accumulati, del riepilogo dei movimenti intervenuti nei relativi conti (saldi iniziali, incrementi, decrementi, saldi finali) e della corrispondenza dei saldi iniziali con quelli finali dell'esercizio precedente.

2) Controllo a campione per gli incrementi e decrementi dell'esistenza e della regolarità della documentazione di base (fatture di acquisto, fogli di commessa per cespiti realizzati internamente, fatture di vendita, eccetera) nonché della correttezza delle relative registrazioni contabili.

3) Controllo della correttezza dei criteri di valutazione adottati dalla società (costo di acquisto, costo di produzione interna, perizie di esperti, eccetera) e della sussistenza delle condizioni che giustificano l'iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni immateriali.

4) Raffronto tra i principi contabili adottati nell'esercizio in esame e quelli adottati nell'esercizio precedente (contenuto e classificazione delle voci di bilancio, criteri di valutazione adottati, criteri di calcolo degli ammortamenti) con sondaggi opportunamente predisposti.

5) Controllo della correttezza del metodo seguito dalla società per la periodica determinazione dei costi.

6) Controllo a campione che i documenti relativi agli incrementi o decrementi siano stati contabilizzati per competenza in base alla data di effettuazione delle operazioni, analizzando in particolare i movimenti antecedenti e successivi alla fine dell'esercizio.

Per quanto riguarda in particolare i costi di impianto e ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, il Collegio Sindacale dovrà:

— esprimere il consenso esplicito all'iscrizione nell'attivo del bilancio a norma dell'articolo 2426, comma V C.C.;

— accertare che l'ammortamento sia stato calcolato per un periodo non superiore ai 5 anni;

— accertare, finché l'ammortamento è in corso, che non vengano distribuiti dividendi se non residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati (articolo 2426 C.C., V comma).

In presenza di avviamento, il Collegio Sindacale

dovrà esprimere il consenso all'iscrizione nell'attivo del bilancio del medesimo, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto, considerando i termini dell'ammortamento previsti dall'articolo 2426, n. 6.

Se l'avviamento viene ammortizzato in un periodo superiore a cinque anni, occorre accertare la plausibilità delle ipotesi formulate dagli amministratori e la fondatezza delle motivazioni da essi fornite nella nota integrativa.

Per tutte le immobilizzazioni immateriali, inoltre, vanno verificati, di esercizio in esercizio, gli effetti sulla residua vita utile prodotti dai risultati reddituali della gestione e da eventuali mutamenti delle prospettive originarie (esempio: gli effetti di perdite persistenti sulla riduzione della vita utile dell'avviamento).

Norma 3.2.6 - Titoli e partecipazioni

Gli obiettivi e le procedure di controllo sono i seguenti:

- a) accertamento dell'esistenza e del titolo di proprietà;
- b) verifica della corretta rappresentazione in bilancio;
- c) verifica della corretta valutazione in conformità dell'articolo 2426 Codice Civile;
- d) verifica della competenza relativamente agli acquisti, vendite, utili o perdite;
- e) accertamento dell'uniformità dei principi contabili e criteri di valutazione nel tempo;
- f) accertamento del corretto comportamento in tema di azioni proprie.

Con riferimento agli obiettivi di cui sopra, tenuto conto dell'affidabilità del sistema di controllo interno, dovranno applicarsi le seguenti procedure di controllo, con il metodo del campione, ponendo particolare attenzione alle partecipazioni più significative nelle società controllate e collegate:

a) accertamento dell'esistenza e del titolo di proprietà nonché di eventuali vincoli o limiti alla disponibilità

— per i titoli e le partecipazioni in esistenza presso la società alla fine dell'esercizio, riscontro fisico dell'esistenza e del titolo di proprietà, da effettuarsi a

data vicina o coincidente con la chiusura dell'esercizio con eventuale esame documentale dei movimenti dalla data di verifica a quella di chiusura;

— per le partecipazioni in società a responsabilità limitata, verifica attraverso l'esame del libro soci della partecipata, ovvero di conferma scritta della medesima;

— per i titoli in deposito presso terzi, verifica mediante esame della conferma scritta del depositario (eventualmente da coordinare con la richiesta di conferma agli istituti di credito);

— per i movimenti intervenuti su titoli e partecipazioni nel corso dell'esercizio, e per i relativi riflessi nel conto economico, verifica sulla base dei documenti pertinenti;

b) verifica della corretta valutazione in conformità all'articolo 2426 C.C.

b1) Titoli e partecipazioni iscritte nell'attivo circolante

— verifica a campione della corretta applicazione del criterio di costo adottato;

— verifica a campione della corretta applicazione del criterio del minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato mediante l'esame di documentazione pertinente;

b2) Partecipazioni e titoli iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie e valutati al costo

— verifica della corretta applicazione del criterio del costo in base alla documentazione pertinente;

— ove siano state effettuate, nell'esercizio o in passato, svalutazioni per perdite durevoli di valore, verifica dell'applicazione dei criteri di legge;

b3) Partecipazioni in controllate e collegate iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie

— se valutate al costo accertare la corretta applicazione del criterio di valutazione con le procedure di cui al precedente punto b2);

— se valutate con il metodo del patrimonio netto accertare la corretta applicazione di tale metodo con riferimento all'articolo 2426 C.C. comma 4 e ai Principi contabili del CNDCR;

— verificare che l'eventuale differenza positiva tra valore a bilancio e frazione di patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa partecipata sia motivata nella Nota integrativa;

b4) Bilanci delle partecipazioni in controllate e collegate

— con riferimento alle verifiche indicate per l'esame della corretta valutazione delle partecipazioni in controllate e collegate, il Collegio Sindacale:

a) farà riferimento alla relazione del Collegio Sindacale o dei revisori contabili, in caso di partecipazione estera, se questa è soggetta a controllo, prendendo opportuni accordi per averne visione in tempo utile e facendone menzione nella propria relazione;

b) se il bilancio della partecipata non è soggetto a controllo e la partecipazione è significativa, il Collegio Sindacale svolgerà autonomamente, sulla base dei documenti disponibili presso la controllante, le verifiche necessarie a esprimere il proprio giudizio. Della circostanza della mancanza di controllo dovrà essere fatta menzione nella relazione al bilancio dei sindaci;

c) Verifica della competenza relativamente ad acquisti, vendite, utili o perdite

— verifica della documentazione pertinente;
— verifica attraverso ricalcoli degli stanziamenti per interessi maturati ma non ancora incassati;

d) Verifica della corretta rappresentazione in bilancio

— esame dei criteri in base ai quali i titoli e le partecipazioni sono stati iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie o l'attivo circolante, utilizzando anche le informazioni acquisite nel corso di altre verifiche;

e) Accertamento dell'uniformità dei principi contabili e dei criteri di valutazione nel tempo

— verifica, utilizzando le informazioni ottenute nel corso di altre verifiche, del rispetto dei principi di uniformità e comparabilità;

— in caso di deroga accertare che siano rispettate le condizioni previste dall'ultimo comma dell'articolo 2423 bis C.C. (eccezionalità e informazione);

f) Accertamento del corretto comportamento in tema di azioni proprie

— accertare che le azioni proprie siano state acquistate con l'osservanza delle disposizioni degli articoli 2357 e seguenti C.C. e iscritte in bilancio separatamente dagli altri titoli;

— accertare, inoltre, che le azioni della controllante siano state acquistate dalla controllata con l'os-

servanza delle disposizioni dell'articolo 2359 bis, primo comma C.C.;

— verificare, infine, che non siano stati violati i divieti degli articoli 2360 e 2361 C.C. sulla sottoscrizione reciproca di azioni nonché sull'assunzione di partecipazioni da cui risulti sostanzialmente modificato l'oggetto sociale.

In ogni caso i sindaci, qualora accertino che le azioni proprie o le azioni della controllante siano state acquisite dalla società in violazione delle disposizioni, rispettivamente, dell'articolo 2357 e dell'articolo 2359 bis C.C., dovranno attivarsi prontamente chiedendo l'alienazione o l'annullamento di esse e, in mancanza, chiedendo al tribunale competente l'emissione del provvedimento previsto, rispettivamente, dagli articoli 2357, quarto comma, ultimo periodo e 2359 ter, secondo comma, ultimo periodo C.C.

Sezione B - Voci del Passivo

Norma 3.2.7 - Debiti, ratei e risconti passivi

1 - Debiti

Gli obiettivi del controllo dei debiti (che comprendono debiti di natura commerciale, finanziaria e diversa) sono i seguenti:

a) accertamento della loro esistenza (ossia che non si tratti di debiti fittizi);

b) accertamento della loro completa e corretta iscrizione in bilancio;

c) verifica della competenza di periodo delle operazioni che hanno generato i debiti;

d) accertamento della loro corretta valutazione (specie per i debiti in valuta) e dell'esistenza delle necessarie informazioni nella nota integrativa;

e) verifica dell'uniformità dei principi contabili nel tempo.

A tal fine i controlli richiesti, tenuto conto dell'affidabilità del sistema di controllo interno, prevedono a campione:

1) l'analisi per i debiti commerciali ritenuti più significativi e rilevanti, della relativa documentazione e la richiesta, ove ritenuto necessario, della conferma scritta dei saldi, per il tramite degli amministratori;

2) l'analisi dei documenti di entrata merci non ancora coperti da fattura alla data del bilancio e la verifica delle operazioni contabilizzate nel periodo successivo alla chiusura dell'esercizio. Per le prestazioni di servizi ricevute, le procedure di controllo devono essere opportunamente adattate;

3) nel caso di debiti diversi, tra cui quelli verso dipendenti, istituti previdenziali, erario, eccetera, il controllo è da effettuarsi in base all'analisi dei documenti che li hanno originati. Per i debiti di natura fiscale occorre controllare i criteri di determinazione dei relativi importi, in base all'analisi della documentazione pertinente;

4) l'analisi, per i debiti verso le banche, e altri istituti di credito, degli stati di concordanza tra le risultanze contabili della società e quelle degli istituti di credito e accertamento che le informazioni ottenute da questi ultimi siano correttamente e completamente contabilizzate;

5) l'analisi, per i debiti a lungo termine, dei contratti con particolare riferimento alle scadenze, agli interessi, alle altre condizioni concordate e alle garanzie fornite;

6) per le obbligazioni emesse, la verifica delle emissioni e dei rimborsi in linea capitale e interessi secondo i piani di ammortamento e della corretta contabilizzazione dei ratei passivi e delle quote dei disaggi e degli aggi;

7) l'analisi dei contratti particolarmente significativi e delle altre informazioni esistenti presso la società;

8) per i debiti in valuta, la verifica della loro corretta valutazione al valore nominale e conversione in moneta di conto;

9) la verifica della concordanza fra gli importi delle varie categorie di debiti iscritti in bilancio e i saldi delle relative schede contabili, nonché dell'esistenza di tutte le informazioni richieste dal C.C. relative ai debiti e della separata indicazione per ciascuna voce degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

2 - Ratei e risconti passivi

Il Collegio Sindacale, senza preventivo accordo con gli amministratori, deve accertare che i ratei e i risconti passivi rappresentino rispettivamente costi di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi succes-

sivi e proventi percepiti entro la chiusura dell'esercizio ma di competenza di esercizi successivi e che vengano iscritte in tali voci, soltanto quote di costi e proventi, comuni a due o più esercizi, l'entità dei quali varia in ragione del tempo.

Occorre, inoltre, controllare, sempre a campione, la chiusura delle voci e le relative modalità dopo la chiusura dell'esercizio, e verificare la relativa documentazione contabile.

Norma 3.2.8 - Fondi di ammortamento

Le norme di comportamento per il controllo della congruità degli importi dei fondi sono già esposte ai punti 3.2.4 e 3.2.5.

Norma 3.2.9 - Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

Gli obiettivi del controllo sono identici a quelli indicati alla norma 3.2.7 per i debiti.

Con riferimento agli obiettivi di cui sopra, tenuto conto dell'affidabilità del sistema di controllo interno, dovranno applicarsi a campione le seguenti procedure:

1) Fondi per rischi e oneri

— Accertamento della circostanza che tali fondi siano costituiti e alimentati soltanto per coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa (fondi per oneri) o probabile (fondi per rischi), dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza, secondo il disposto dell'articolo 2424 bis C.C.

1.1. Fondi per trattamento di quiescenza e obblighi simili

— Verifica dell'esposizione in bilancio di tali fondi, sulla base delle disposizioni legislative regolamentari e contrattuali che ne hanno resa necessaria la costituzione.

— Verifica dei criteri di calcolo e dei conteggi, sia per quanto riguarda la consistenza di fine esercizio sia per quanto riguarda gli accantonamenti di periodo.

— Verifica, in base alla documentazione pertinente, degli utilizzi dell'esercizio.

— Accertamento che i criteri utilizzati siano

costanti rispetto agli esercizi precedenti.

1.2 Fondi per imposte

— Esame dello stato del contenzioso in corso per accertamenti ricevuti.

— Se ritenuta utile, richiesta di informazioni agli amministratori sulle eventuali pratiche di contenzioso aperte affidate a professionisti esterni.

— Verifica della necessità di eventuali accantonamenti per imposte differite.

— Analisi sulla congruità dei fondi accantonati, o sulla eventuale necessità di accantonamenti.

— Verifica della corretta rilevazione dei movimenti dei fondi avvenuti nell'esercizio.

— Accertamento che i criteri utilizzati siano costanti rispetto agli esercizi precedenti.

1.3 Altri fondi

— Verifica della documentazione a supporto degli altri fondi accantonati in bilancio.

— Analisi dei criteri di accantonamento utilizzati, riscontri documentali ed eventuali ricalcoli sulla congruità dei fondi esposti in bilancio.

— Verifica, alla luce delle risultanze emerse dall'esame delle altre voci di bilancio, della completezza dei fondi esposti nello stato patrimoniale.

— Esame della corretta rilevazione degli utilizzi avvenuti nell'esercizio per i fondi esposti in bilancio.

— Accertamento che i criteri utilizzati siano costanti rispetto agli esercizi precedenti.

2) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

— Verifica, attraverso l'esame della documentazione di supporto, che il trattamento di fine rapporto sia stato calcolato secondo il disposto dell'articolo 2120 C.C.

— Accertamento, attraverso l'esame dei documenti giustificativi, della corretta rilevazione dei movimenti dell'esercizio.

— Accertamento che i criteri utilizzati siano costanti rispetto agli esercizi precedenti.

Norma 3.2.10 - Conti di patrimonio netto

I principali obiettivi del controllo sono i seguenti:

a) la completa e corretta esposizione in bilancio delle voci del patrimonio netto;

b) la corretta esecuzione delle operazioni che hanno interessato le voci di patrimonio netto;

c) l'accertamento dell'uniformità dei principi contabili nel tempo.

Tenuto conto del grado di affidabilità del sistema di controllo interno, si applicheranno le seguenti procedure di verifica:

— Analisi e verifica delle variazioni nei conti di patrimonio netto con riferimento alle variazioni dei saldi iniziali, relativi al precedente esercizio, verificatesi nel periodo di riferimento del bilancio e la determinazione dei valori finali.

— *Per le variazioni del capitale sociale:*

— esame delle deliberazioni dell'assemblea dei soci e della documentazione relativa all'esecuzione di tali delibere.

— *Per le variazioni delle riserve:*

— verifica dell'osservanza delle disposizioni di legge, di quanto previsto nello statuto e dell'esecuzione delle delibere assembleari.

Sez. C - Conti d'ordine

Norma 3.2.11 - Conti d'ordine

Gli obiettivi del controllo di questa voce di bilancio sono i seguenti:

— verifica della completezza delle informazioni con riferimento al disposto dell'articolo 2424 C.C., ultimo comma e dell'articolo 2427 C.C., punto 9;

— verifica della corretta esposizione e valutazione in bilancio.

In relazione a tali obiettivi e tenendo conto dei risultati della valutazione del sistema di controllo interno, nonché delle risultanze emerse in sede di verifica delle altre poste patrimoniali, si dovrà, a campione e per i valori ritenuti più significativi:

1) controllare le esistenze di eventuali giacenze di merci dell'azienda presso terzi mediante richiesta di conferma o esame di altra documentazione ritenuta

ta probante. Per le merci di terzi presso l'azienda eseguire le medesime procedure di controllo di cui alla norma 3.2.3;

2) per le garanzie prestate e ricevute effettuare l'analisi della relativa documentazione;

3) verificare l'esistenza dei titoli e valori presso terzi mediante richiesta di conferma o esame di altra documentazione ritenuta probante. Per i titoli e valori di terzi presso l'azienda, eseguire le medesime procedure di controllo di cui alla norma 3.2.6;

4) per gli altri conti d'ordine, effettuare il controllo tenuto conto degli elementi a conoscenza.

Sez. D - Varie

Norma 3.3 - Controllo delle voci del conto economico

Gli obiettivi del controllo delle voci del conto economico riguardano:

a) accertamento della corretta imputazione dei ricavi e dei costi secondo il principio di competenza;

b) accertamento della corretta rispondenza delle voci del conto economico alle risultanze delle scritture contabili;

c) accertamento della corretta classificazione e descrizione delle voci del conto economico e dell'uniformità di applicazione dei principi contabili nel tempo.

Di norma i controlli delle seguenti voci di conto economico vengono svolti contestualmente alla verifica delle contropartite di stato patrimoniale:

1) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (voce A.2) e dei lavori in corso su ordinazione (voce A.3);

2) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni (voce A.4);

3) ammortamenti e svalutazioni (voce B.10);

4) variazioni delle rimanenze delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (voce B.11);

5) accantonamento per rischi (voce B.12) e altri accantonamenti (voce B.13);

6) proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi a imprese controllate e collegate (voce C.15);

7) rettifiche di valore di attività finanziarie (voce D.18 Rivalutazioni) (voce D.19 Svalutazioni);

8) imposte sul reddito d'esercizio (voce 22).

Per quanto riguarda invece le seguenti altre voci di conto economico i controlli da effettuarsi per voci significative e a campione, tenuto conto dell'affidabilità del sistema di controllo interno sono di seguito indicati in relazione ai diversi componenti del conto economico.

1) — Ricavi delle vendite e delle prestazioni (voce A.1).

— Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio (voce A.5).

— Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci (voce B.6).

— Costi per servizi (voce B.7) e per godimento di beni di terzi (voce B.8), oneri diversi di gestione (voce B.14).

— Costi per il personale (voce B.9).

Espletare su singole operazioni registrate nell'esercizio, procedure di controllo specifiche e, se ritenute necessarie, procedure di controllo comparative relative a più esercizi.

2) Altri proventi finanziari (voce C.16).

Il controllo di questa voce che comprende gli interessi dei crediti verso banche, verso società controllate e collegate, verso la clientela e di altri crediti e altri proventi finanziari, va effettuato in maniera coordinata con il controllo delle corrispondenti poste dello stato patrimoniale e tenendo presente in particolare le informazioni ottenute dall'azienda per la gestione dei rapporti di credito infragruppo.

3) Interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti (voce C.17).

Il controllo di questa voce, che comprende principalmente interessi e altri oneri su debiti obbligazionari, sui debiti verso società controllate e collegate, sui debiti verso banche, su altri debiti e gli sconti e gli altri oneri finanziari, va effettuato in maniera coordinata con il controllo delle corrispondenti poste dello stato patrimoniale e tenendo presente in particolare i piani di ammortamento delle obbligazioni, la politica attuata dall'azienda nella gestione dei rapporti infragruppo e le informazioni ottenute dalle ban-

che a fine esercizio.

4) Proventi e oneri straordinari (voce E.20 Proventi) (voce E.21 Oneri).

Il controllo di tali voci va effettuato accertandone la corretta classificazione.

Relativamente alle plusvalenze e alle minusvalenze da alienazione, i cui effetti contabili non sono iscrivibili tra gli altri ricavi e proventi (voce A.5) e tra gli oneri diversi di gestione (voce B.14), il controllo va effettuato congiuntamente con l'esame delle voci di stato patrimoniale che le hanno originate.

Per quanto riguarda le rettifiche di valore e gli accantonamenti operati esclusivamente in applicazione di norme tributarie per le quali non è più richiesta l'iscrizione di due distinte, specifiche voci, il controllo deve accertare la loro corretta iscrizione nel conto economico (nonché la corretta iscrizione della loro contropartita nello stato patrimoniale), la completezza delle informazioni da fornire nella nota integrativa e l'esistenza delle informazioni richieste dalla legge e dai corretti principi contabili sulla fiscalità latente (imposte differite).

Norma 3.4 - Verbalizzazione del controllo sul bilancio

Ferma la norma 2.9 per la verifica del bilancio, i sindaci dovranno redigere apposito verbale, da riportare nel Libro del Collegio Sindacale, nel quale riassumeranno sinteticamente le operazioni svolte, e le eventuali osservazioni.

Dovrà altresì essere riportato il testo della relazione dei sindaci al bilancio che verrà sottoposto all'assemblea.

Norma 3.5 - Controllo della «Nota integrativa»

Il Collegio Sindacale dovrà accertare che la nota integrativa indichi con sufficiente chiarezza le informazioni di cui ai vari punti previsti dall'articolo 2427 del C.C. o in caso di bilancio in forma abbreviata, ai punti previsti dall'articolo 2435-bis del C.C., accertando inoltre che tali informazioni corrispondano alle risultanze dei libri e delle scritture contabili come previsto dall'articolo 2403 C.C.

Qualora il bilancio sia stato redatto valendosi delle deroghe di cui artt. 2423, quarto comma e 2423

bis, ultimo comma C.C., si dovrà accertare che nella nota integrativa tali deroghe siano state adeguatamente motivate e che sia stata indicata la loro influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico. Si dovrà, inoltre, verificare che nell'ipotesi di deroga di cui all'art. 2423, quarto comma, gli eventuali utili da essa derivanti vengano iscritti in apposita riserva non distribuibile ai soci se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Nella verifica della completezza e della attendibilità dei dati e delle informazioni contenute nella nota integrativa, si dovrà inoltre accertare, in tutti i casi in cui ne ricorrano le condizioni, il rispetto delle seguenti norme che richiedono informazioni e specificazioni:

a) circa la rappresentazione, la forma e la comparabilità delle voci di bilancio, l'art. 2423 ter C.C., commi 2° e 5° e l'art. 2424, comma 2°;

b) circa i criteri di valutazione applicati, l'art. 2426 C.C., n° 2, 3, 4, 6 e 10;

c) circa altre disposizioni, la nota integrativa dovrà inoltre contenere tutte le ulteriori informazioni ritenute obbligatorie dal 3° comma dell'art. 2423 C.C. e da altre norme di legge.

Norma 3.6 - Controllo della Relazione sulla Gestione

Le procedure di controllo da svolgere sulla Relazione sulla Gestione, che correda il bilancio d'esercizio, sono le seguenti:

— accertamento della sussistenza del contenuto obbligatorio secondo quanto previsto dall'art. 2428 C.C.;

— accertamento della corrispondenza e coerenza con i dati e le risultanze del bilancio;

— valutazione di completezza e chiarezza informativa alla luce dei principi di verità, correttezza e chiarezza stabiliti dalla legge.

La relazione sulla gestione dovrà inoltre contenere tutte le informazioni ritenute obbligatorie per legge, se queste non siano già contenute nella nota integrativa.

Norma 3.7 - Contenuto della Relazione dei sindaci

La relazione al bilancio, che ha un notevole valo-

re informativo per i soci ed i creditori sociali, dovrà essere compilata con precisione ed accuratezza, evitando di usare frasi generiche, prive di concreto significato, e di dare attestazione di regolarità e conformità alla legge se esse non risultino effettivamente dai controlli ed accertamenti eseguiti, seguendo i presenti principi di comportamento.

La relazione al bilancio deve contenere:

- 1) i risultati dei controlli sulla contabilità;
- 2) i risultati dei controlli sul bilancio e sulla relazione sulla gestione;
- 3) i risultati degli altri controlli ai quali i sindaci sono tenuti;
- 4) le osservazioni sui risultati dell'esercizio sociale e le osservazioni e proposte in ordine al bilancio ed alla sua approvazione.

La relazione dovrà avere la seguente struttura:

a) Titolo della relazione

L'intestazione dovrà identificare l'intero documento quale «Relazione del collegio dei sindaci sul bilancio al giorno/mese/anno ai sensi dell'art. 2429 C.C.».

b) Destinatari della relazione

La relazione deve essere indirizzata all'assemblea dei soci.

c) Identificazione del bilancio oggetto di esame

Oggetto di esame sarà il bilancio inteso come insieme dello Stato patrimoniale, del Conto economico e della Nota integrativa, corredato (se la sua redazione è obbligatoria) dalla relazione sulla gestione. Potrà essere opportuno identificare ulteriormente il bilancio con l'indicazione del risultato d'esercizio, del totale attivo, delle passività, del totale dei conti d'ordine, del totale del patrimonio netto e delle principali voci del conto economico.

d) Riferimento ai principi utilizzati per il controllo ed alle norme di legge

Il controllo di un bilancio presuppone l'identificazione di norme di riferimento per esprimere un giudizio e l'applicazione di un *corpus* riconosciuto di tecniche di verifica.

Tali tecniche di verifica sono da riconoscersi nei presenti principi di comportamento e le norme di ri-

ferimento sono le norme di legge che disciplinano il bilancio dell'esercizio interpretate e, ove necessario, integrate dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri, nonché, ove necessario, dai principi contabili internazionali dell'I.A.S.C.

e) Osservazioni in merito alle deroghe ex art. 2423 C.C., IV comma ed in merito all'art. 2423 bis C.C., ultimo comma

Nel caso in cui gli amministratori abbiano fatto ricorso alle deroghe di cui agli artt. 2423, IV comma, e 2423 bis, ultimo comma, C.C., il collegio sindacale dovrà riferire se gli obblighi ricorrenti in tali circostanze siano stati o meno osservati dagli amministratori, segnalando le proprie osservazioni in merito. Qualora i sindaci non concordassero con il comportamento degli amministratori, ciò costituirebbe eccezione alla correttezza del bilancio.

f) Consenso all'iscrizione nell'attivo dello Stato patrimoniale di alcune categorie di immobilizzazioni immateriali e dell'avviamento (art. 2426, punti 5 e 6 C.C.)

Il Collegio Sindacale dovrà esplicitamente confermare il proprio consenso o dissenso all'iscrizione di tali poste nell'attivo dello stato patrimoniale effettuata dagli amministratori.

g) Segnalazione di significative eccezioni alla correttezza del bilancio predisposto dagli amministratori

Oltre a quanto indicato ai precedenti punti e) e f), tali eccezioni sono da ricondursi alle due seguenti tipologie:

g1) deviazioni dalle norme che disciplinano il bilancio d'esercizio interpretate ed integrate dai corretti principi contabili (le possibili deviazioni di cui ai punti e) e f) precedenti sono da ricondursi a questo caso);

g2) deviazione dalle regole di verifica definite dai presenti principi di comportamento per mancanza di sufficienti elementi probativi o per limitazioni allo svolgimento di procedure di controllo nei casi in cui queste siano ritenute indispensabili.

h) Espressione del giudizio sul bilancio e osservazioni e proposte in ordine ai risultati dell'esercizio sociale, al bilancio ed alla sua approvazione

Il giudizio del Collegio Sindacale deve attestare

la correttezza o meno del bilancio, col conseguente parere favorevole o sfavorevole alla sua approvazione. In presenza di eccezioni alla correttezza del bilancio indicate al precedente punto g), il giudizio richiamerà tali eccezioni e le conseguenti proposte del collegio sindacale in merito all'approvazione, previe modifiche, o alla non approvazione del bilancio. Indipendentemente dalle proposte relative all'approvazione del bilancio, il Collegio potrà esprimere il suo eventuale dissenso rispetto alle proposte formulate dagli amministratori in ordine alla distribuzione degli utili o alla sistemazione delle perdite e potrà eventualmente suggerire modifiche a quelle proposte.

i) Elementi di incertezza e richiami di informativa

Dopo aver espresso il giudizio sul bilancio esaminato, sarà facoltà del Collegio Sindacale richiamare l'attenzione dell'assemblea dei soci su eventuali elementi di incertezza, che dovrebbero essere già indicati in nota integrativa, la cui risoluzione dipende dall'esito di eventi futuri fuori dal controllo della società ed i cui effetti sul bilancio possono essere ragionevolmente quantificati.

Similmente sarà facoltà del Collegio Sindacale richiamare l'attenzione dell'assemblea dei soci su fatti di particolare rilevanza, già indicati in nota integrativa.

l) Attestazioni in merito ai doveri di cui all'art. 2403 C.C.

I sindaci attesteranno di aver proceduto ai controlli sulla tenuta della contabilità (richiesti anche dall'art. 2429 C.C.), al controllo dell'amministrazione e di aver vigilato sull'osservanza della legge dell'atto costitutivo, partecipando anche alle riunioni delle assemblee, dei consigli di amministrazione e dei comitati esecutivi (se esistenti) ed effettuando le verifiche periodiche.

Le eventuali osservazioni e proposte relative alla tenuta della contabilità, al controllo dell'amministrazione ed all'osservanza della legge e dell'atto costitutivo (comprese quelle riguardanti l'osservanza delle disposizioni di natura tributaria) è opportuno vengano contenute in questa parte della relazione.

m) Attestazioni in merito ad eventuali denunce da parte dei soci (art. 2408 C.C.)

In caso di denunce da parte dei soci, ai sensi

dell'art. 2408 C.C. il Collegio Sindacale dovrà dare conto delle azioni intraprese nel rispetto di quanto stabilito dalle norme 7.1, 7.2 e 7.3. (a meno che ciò non sia stato già fatto in una precedente assemblea dei soci).

La relazione del Collegio Sindacale si concluderà con l'indicazione del luogo e della data di redazione e con la sottoscrizione di ciascuno dei sindaci, indicando il proprio ruolo all'interno del Collegio Sindacale (presidente o sindaco effettivo).

CAPO IV

Partecipazione alle riunioni degli organi sociali

PREMESSA

Uno degli aspetti più qualificanti della funzione del controllo del Collegio Sindacale è quello della partecipazione alle riunioni degli altri organi sociali (assemblee, consiglio di amministrazione, comitato esecutivo).

L'intervento dei sindaci è diretto in primo luogo all'acquisizione e alla valutazione di elementi attinenti la linea di condotta degli amministratori e in secondo luogo a un'eventuale critica (possibilmente costruttiva e positiva) concernente le proposte formulate agli amministratori onde evitare l'assunzione di delibere non conformi ai principi contenuti nella successiva norma 4.3.

Norma 4.1- Assemblee dei soci

Il Collegio Sindacale dovrà in primo luogo accertare la regolarità di convocazione dell'assemblea.

I sindaci dovranno intervenire criticamente nel corso del dibattito qualora ravvisino violazioni della legge e/o dello statuto della società.

Nel caso poi, nonostante l'intervento dei sindaci, dovessero essere assunte delibere ritenute in contrasto con la legge e con lo statuto, gli stessi dovranno far porre a verbale il proprio motivato dissenso e, se del caso, impugnare le deliberazioni nei termini e con le modalità di cui all'art. 2377 C.C., qualora le stesse non vengano sostituite con altre conformi alla legge e allo statuto.

Norma 4.2 - Assemblee degli obbligazionisti

È opportuna la partecipazione di almeno uno dei sindaci alle riunioni delle assemblee degli obbligazionisti.

I comportamenti da tenere sono analoghi a quelli indicati per le assemblee dei soci.

Norma 4.3 - Consiglio di amministrazione

I sindaci dovranno accertare la conformità alla legge e allo statuto delle formalità di convocazione del consiglio e delle delibere assunte.

Qualora il Collegio Sindacale accerti che il contenuto delle deliberazioni che il consiglio sta per assumere è in contrasto con la legge e/o lo statuto o che esso riguarda operazioni manifestamente imprudenti che potrebbero compromettere la situazione patrimoniale della società, oppure operazioni non giustificabili in relazione all'oggetto sociale, dovranno manifestare con fermezza il proprio dissenso con l'inserimento di dichiarazioni a verbale.

Se, nonostante il dissenso del Collegio Sindacale, la delibera viene ugualmente adottata, si dovrà richiedere la convocazione dell'assemblea dei soci, presentando a essa una relazione completa ed esauriente.

Norma 4.4 - Comitato esecutivo

È opportuna la partecipazione di almeno un sindaco alle riunioni del comitato esecutivo.

Qualora vengano adottate deliberazioni in violazione alla legge e/o allo statuto, o riguardanti operazioni manifestamente imprudenti e tali da compromettere la situazione patrimoniale della società, o non giustificabili in relazione all'oggetto sociale, i sindaci dovranno comportarsi come indicato nel punto 4.3 tenendo presente che l'organo al quale essi si dovranno rivolgere è — in questo caso —, il consiglio di amministrazione che, se necessario, dovrà essere prontamente convocato dallo stesso Collegio Sindacale (quando risultino vane le richieste di convocazione rivolte al presidente del consiglio medesimo).

CAPO V

Controllo sull'amministrazione della società

Premessa

Alcuni dei controlli dei sindaci sull'amministrazione della società sono stati già indicati nel Capo precedente.

In questo Capo verranno esaminati i controlli da svolgere periodicamente, a prescindere dalla partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo.

Per quanto riguarda la periodicità di tali controlli valgono, anche in questo caso, i principi enunciati per i controlli contabili ordinari e straordinari.

In linea di massima il controllo sull'amministrazione potrà essere svolto in concomitanza con il controllo contabile.

Particolare cura dovrà essere posta nei casi di organo amministrativo unipersonale (amministratore unico) o di presidente del consiglio di amministrazione o di amministratore delegato al quale siano stati conferiti tutti i poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione. In questi casi, mancando le riunioni periodiche dell'organo collegiale amministrativo o risolvendosi esse in una semplice presa d'atto e/o ratifica di decisioni ed operazioni gestionali assunte o compiute altrove, per i sindaci risulta impossibile, o almeno notevolmente difficoltoso, l'esercizio del controllo preventivo e concomitante.

In tali casi i sindaci dovranno chiedere periodicamente agli amministratori notizie sull'andamento della gestione.

Norma 5.1 - Contenuto e modalità del controllo

Il Collegio Sindacale non è tenuto a svolgere un controllo di merito sull'opportunità e la convenienza delle operazioni poste ad essere dagli amministratori o sulle loro modalità di svolgimento.

Se però, nel corso delle verifiche o attraverso le notizie delle quali è venuto a conoscenza, il Collegio Sindacale accerta l'esistenza di operazioni manifestamente imprudenti che a suo giudizio possono compromettere la situazione patrimoniale della società, o di operazioni non giustificabili in relazione all'og-

getto sociale, ha l'obbligo di intervenire: dapprima con il chiedere agli amministratori chiarimenti sul loro operato; poi, qualora i chiarimenti non fossero convincenti, col segnalare il loro operato al consiglio di amministrazione, se esistente, o all'assemblea dei soci, organi dei quali dovrà essere richiesta la convocazione.

Poiché i controlli del Collegio Sindacale sono periodici, è da escludere una sua responsabilità generalizzata per tutte le operazioni svolte dalla società.

Per quanto riguarda il controllo di legalità prescritto dall'art. 2403, 1° comma C.C., questo viene inteso come controllo della conformità degli atti e delle deliberazioni degli organi della società, soggetti a controllo del Collegio Sindacale, a norme di legge ed alle disposizioni dello statuto.

Nel caso in cui, a seguito dello svolgimento dei propri controlli, il Collegio Sindacale accerti l'esistenza di fatti e di situazioni suscettibili di pregiudicare la continuazione dell'attività dell'impresa (postulato del «going concern»), dovrà prontamente segnalarlo agli amministratori, chiedendo l'adozione di opportuni provvedimenti.

Norma 5.2 - Esecuzione di denunce e di comunicazioni, depositi e pubblicazioni di atti sociali

In occasione dei periodici controlli amministrativi i sindaci dovranno accertarsi che gli amministratori eseguano puntualmente e regolarmente il deposito e la pubblicazione degli atti sociali previsti dalla legge (verbali di assemblea, verbali di consiglio, ecc.).

Qualora gli amministratori non abbiano provveduto e sia trascorso il termine di legge per il deposito e la pubblicazione degli atti sociali (verbali, bilanci, relazioni, ecc.) i sindaci dovranno prima invitare gli amministratori a provvedervi con urgenza e poi, occorrendo, provvedervi direttamente.

Per quanto riguarda il deposito del bilancio d'esercizio non ancora approvato dall'assemblea, si ritiene che i sindaci non siano tenuti a chiedere il deposito del «progetto di bilancio», ciò non essendo previsto dalla legge. In questo caso i sindaci dovranno piuttosto invitare gli amministratori a convocare con urgenza l'assemblea per la discussione e l'approvazione del bilancio stesso, provvedendo essi stessi a convocarla senza indugio in caso di inerzia degli

amministratori (art. 2406 C.C.).

Per le denunce e dichiarazioni previste dalla normativa fiscale e previdenziale si rinvia al Capo VIII.

Norma 5.3 - Casi di convocazione obbligatoria dell'assemblea dei soci

I casi in cui i sindaci devono obbligatoriamente convocare l'assemblea dei soci per non incorrere nel reato di cui all'art. 2632 n. 2) C.C. sono i seguenti:

1) per obbligo proprio

a) denuncia di una minoranza qualificata di soci ex art. 2408, 2° comma C.C. (questo caso sarà esaminato nel Capo VII);

b) cessazione dalla carica di tutti gli amministratori o dell'amministratore unico (art. 2386, ultimo comma, C.C.).

2) in caso di omissione degli amministratori

a) scadenza del termine per la convocazione dell'assemblea che deve approvare il bilancio (già esaminato al n. 5.2);

b) accertamento di perdite superiori ad un terzo del capitale, che impongano l'adozione dei provvedimenti di cui agli artt. 2446 e 2447 C.C.;

c) cessazione dalla carica della maggioranza degli amministratori ed impossibilità di procedere alle sostituzioni per cooptazione (art. 2386, secondo comma, C.C.);

d) verificarsi di una causa di scioglimento della società ai sensi dell'art. 2448 C.C..

Nei casi sub 2) i sindaci dovranno previamente invitare gli amministratori a convocare l'assemblea entro il termine di legge (o con urgenza ove questo non esista) e provvedere direttamente, dopo aver preso atto del rifiuto degli amministratori o del protrarsi della loro inerzia oltre il termine di legge.

Vi sono poi dei casi in cui la convocazione dell'assemblea, anche se non esplicitamente prevista dalla legge, deve ritenersi ugualmente obbligatoria, in quanto il Collegio Sindacale è venuto a conoscenza di fatti gravi compiuti dagli amministratori che possono pregiudicare l'integrità del patrimonio sociale.

Non essendo possibile individuare tassativamente tutte le fattispecie di fatti gravi, si possono indicare i fatti (commissivi ed omissivi) che costituiscono secondo la dottrina e la giurisprudenza, «gravi irrego-

larità» idonee ad attivare il procedimento di denuncia da parte dei soci o del P.M. al Tribunale ai sensi dell'art. 2409 C.C.

Norma 5.4 - Redazione del verbale

Dai controlli eseguiti ai sensi di questo Capo, dovrà essere dato atto nel libro verbale dei sindaci. Per il contenuto del verbale si applicheranno le norme esposte al n. 2.9 del Capo II.

CAPO VI

Controllo delle operazioni sociali straordinarie

Norma 6.1 - Conferimenti di beni in natura e di crediti

Il controllo della valutazione dei conferimenti in natura e dei crediti deve essere eseguito entro sei mesi anche dal Collegio Sindacale (art. 2343, secondo comma, C.C.).

Il controllo deve accertare se il perito abbia adottato corretti criteri di valutazione e se la stima sia completa e sufficientemente dettagliata.

Nel caso di scarto nel valore del conferimento superiore ad un quinto, il Collegio Sindacale dovrà accertarsi dell'osservanza del procedimento di cui all'art. 2343, ultimo comma (versamento della differenza parte del socio o riduzione del capitale sociale). Il Collegio Sindacale dovrà, infine, accertare che, fino a quando il controllo delle valutazioni del perito non sia stato eseguito (anche dagli amministratori), le azioni corrispondenti ai conferimenti restino depositate presso la società.

Norma 6.2 - Aumenti di capitale

Il Collegio Sindacale dovrà attentamente controllare l'esecuzione dell'aumento sollecitando gli amministratori alla regolare e puntuale esecuzione delle formalità di legge e degli adempimenti previsti dall'art. 2441 C.C..

In ipotesi di aumento di capitale con conferimenti in denaro, si dovrà, inoltre, accertare l'avvenuto versamento, da parte dei sottoscrittori, di almeno i tre

decimi del valore nominale della azioni sottoscritte (salvo il maggior importo stabilito dalla delibera di aumento) e dell'intero sovrapprezzo.

In caso di esclusione o limitazione del diritto di opzione, si dovrà controllare la corrispondenza al patrimonio netto del prezzo di emissione delle azioni, redigendo l'apposito parere previsto dal sesto comma dell'art. 2441.

Norma 6.3 - Riduzione del capitale per perdite

Il Collegio Sindacale deve formulare le osservazioni alla relazione degli amministratori previste dall'art. 2446 del C.C. controllando la situazione patrimoniale, con un procedimento analogo a quello valevole per il bilancio d'esercizio, nel quale però le procedure di verifica potranno essere di tipo sommario e complessivo, anziché analitico, date le finalità della situazione patrimoniale previste dal citato art. 2446.

Il Collegio Sindacale deve, altresì, procedere alla convocazione dell'assemblea, senza indugio, qualora gli amministratori non vi provvedano.

Il Collegio Sindacale dovrà sollecitare gli amministratori alla presentazione della situazione e della relazione, qualora i medesimi non vi abbiano provveduto, ove vengano a conoscenza dell'esistenza delle condizioni di cui agli artt. 2446 e 2447.

Nell'ipotesi di inadempienza degli amministratori si dovrà convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti

In caso di rinvio, il Collegio Sindacale, nel successivo esercizio, dovrà controllare che l'assemblea riduca il capitale in proporzione alla perdita, se questa non risulta ridotta a meno di un terzo; in mancanza di ciò, si dovrà chiedere al Tribunale l'emissione del provvedimento di riduzione.

Norma 6.4 - Trasformazione

In caso di trasformazione, il Collegio Sindacale, dovrà accertare la conformità alla legge della delibera e degli atti di esecuzione della medesima.

Norma 6.5 - Fusione e scissione

In ipotesi di fusione di società, il collegio sinda-

cale deve accertare che il progetto di fusione abbia il contenuto previsto dall'art. 2501 bis C.C. e che vengano osservate le altre disposizioni di legge sul procedimento di fusione, specie quelle riguardanti il contenuto della relazione degli amministratori e il deposito e la pubblicazione di atti e deliberazioni.

Analoghi controlli devono essere eseguiti in ipotesi di scissione di società.

Norma 6.6. - Conferimento di aziende

Nel conferimento di aziende in altre società, il Collegio Sindacale della società conferente deve accertare se i criteri seguiti nella determinazione del valore dell'azienda conferita e del valore delle azioni o quote ricevute in corrispettivo, siano tecnicamente corretti.

Particolare cura deve essere posta nel controllo della valutazione dell'avviamento, di altre entità immateriali (brevetto, concessioni, know-how, ecc.) e di costi di utilità pluriennali capitalizzati (spese di ricerca, spese di pubblicità, ecc.).

Norma 6.7 - Emissione di prestiti obbligazionari

Qualora venga deliberata dall'assemblea dei soci l'emissione di un prestito obbligazionario, il Collegio Sindacale deve accertare l'osservanza delle disposizioni degli artt. 2410 e 2420 bis C.C. sui limiti all'emissione delle obbligazioni e l'osservanza delle altre disposizioni di legge in materia.

CAPO VII

Comportamento del Collegio Sindacale nei casi di denunce ai sensi dell'art. 2408 Codice Civile

Norma 7.1 - Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentino meno di 1/20 del capitale

Qualora la denuncia di fatti ritenuti censurabili provenga da uno o più soci che rappresentano meno di 1/20 del capitale sociale, il Collegio dovrà esaminare se la stessa sia fondata.

Nel caso di manifesta infondatezza nella relazione annuale all'assemblea dei soci, il Collegio Sinda-

cale potrà limitarsi a scrivere: «Il Collegio ha ricevuto una denuncia, da parte dei soci, di fatti ritenuti censurabili compiuti dagli amministratori, che si è rilevata infondata». Per contro, nel caso in cui, la denuncia abbia qualche fondamento il Collegio dovrà svolgere le necessarie indagini e se i fatti censurati risultano fondati dovrà intimare agli amministratori di sanare in un termine breve le irregolarità riscontrate.

Se ciò non è possibile, o se si tratta di fatti gravi, dovrà convocare l'assemblea alla quale dovrà presentare una relazione sui risultati delle indagini svolte.

Norma 7.2 - Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentano almeno 1/20 del capitale

Se la denuncia proviene da tanti soci che rappresentino almeno 1/20 del capitale dovranno essere effettuate senza ritardo le opportune indagini.

Se la denuncia si rivela infondata, alla prima assemblea successiva il Collegio Sindacale relazionerà nei termini di cui alla precedente norma 7.1, co. 2.

Se, invece, essa si rivela fondata, occorrerà procedere come nel caso 7.1, co. 3, per cui l'obbligo di convocazione dell'apposita assemblea sorgerà solo quando vi è urgente necessità di provvedere o se si tratta di fatti gravi.

Se la denuncia si rivela fondata, ma i fatti segnalati non sono gravi e sono stati sanati, sarà sufficiente che nella prima assemblea utile il Collegio ne dia relazione.

Norma 7.3 - Formalizzazione delle indagini svolte dai sindaci in relazione alla denuncia

I sindaci valuteranno, caso per caso, come formalizzare le ispezioni e le indagini in relazione alle denunce.

CAPO VIII

Controllo degli adempimenti tributari, previdenziali e assistenziali

PREMESSA

L'accertamento dell'esecuzione degli adempi-

menti previsti dalle norme tributarie e sul lavoro dovrà avvenire con le modalità di cui al Capo II (verifiche trimestrali e controllo della contabilità).

Il controllo degli adempimenti tributari dovrà essere eseguito con particolare riferimento agli obblighi in materia di imposte sui redditi e di Iva.

Norma 8.1 - Versamenti e pagamenti periodici d'imposte e di contributi previdenziali

Il Collegio Sindacale dovrà: controllare «a campione» i versamenti delle imposte, delle ritenute e dei contributi previdenziali ed assistenziali, accertando la tempestività e la regolarità delle relative registrazioni nei libri o registri obbligatori.

Norma 8.2 - Controllo di libri e registri obbligatori

Il controllo dei libri e dei registri la cui tenuta è obbligatoria secondo la vigente normativa tributaria e la normativa sul lavoro, dovrà essere effettuato «a campione», con i medesimi criteri esposti per gli altri libri e registri contabili.

Con il controllo deve accertarsi, nell'ambito del campione prescelto ed in base alla specifica normativa, la regolarità della messa in uso e della vidimazione iniziale dei libri e dei registri obbligatori nonché il loro tempestivo aggiornamento.

Ai sensi dell'art. 51, ultimo comma D.P.R. n. 600/73, dovrà essere denunciata l'eventuale mancanza delle scritture contabili previste dallo stesso D.P.R. n. 600.

Norma 8.3 - Controllo delle dichiarazioni e denunce in materia tributaria, previdenziale e assistenziale

Il controllo della dichiarazione annuale Iva, che normalmente è un controllo successivo, consisterà nell'accertare:

- la completezza della dichiarazione;
- la corrispondenza dei dati relativi ai versamenti periodici esposti in dichiarazione con gli importi risultanti dalle attestazioni di pagamento;
- la corrispondenza del saldo d'imposta a debito o a credito risultante dalla dichiarazione con il corre-

lativo importo esposto nella contabilità.

Il controllo della dichiarazione Mod. 760, prima della sottoscrizione da parte del presidente del Collegio, consisterà nell'accertare:

- la completezza della dichiarazione;
- la legittimità del procedimento di quantificazione del reddito e delle imposte, partendo dai valori esposti in bilancio, con particolare riguardo alle «variazioni» di cui al quadro 760/A;
- la corrispondenza degli importi delle imposte versate in acconto con le relative attestazioni di versamento;
- a campione, la corrispondenza dei crediti e delle ritenute detratte in dichiarazione con le risultanze documentali;
- a campione, la regolare registrazione degli importi suddetti in contabilità;
- la correttezza della classificazione fiscale delle riserve e dei fondi e la corrispondenza a quanto esposto nella nota integrativa del bilancio.

Il controllo della dichiarazione dei sostituti d'imposta Mod. 770, consisterà nell'accertare la corrispondenza degli importi relativi alle ritenute indicate nei diversi modelli con quelli risultanti dalle attestazioni di pagamento e la completezza della dichiarazione.

In occasione della prima verifica periodica successiva dovrà essere accertata la tempestività della presentazione, all'Ufficio competente, delle dichiarazioni predette.

Lo stesso vale per le altre denunce previste dalla normativa tributaria riguardante le imposte sia dirette che indirette (nonché delle norme in materia previdenziale ed assistenziale) per le quali sia legislativamente prevista la sottoscrizione dell'organo di controllo.

Per la dichiarazione dei redditi Mod. 760, il Collegio Sindacale dovrà chiedere agli amministratori spiegazioni che giustifichino l'eventuale mancato versamento, nei termini di legge, delle imposte dovute a saldo.

Norma 8.4 - Verbalizzazione delle infrazioni e irregolarità riscontrate

Qualora il Collegio Sindacale accerti alterazioni, omissioni o, comunque, un'esecuzione non conforme alla legge degli adempimenti di cui al presente Capo, dovrà verbalizzare le irregolarità riscontrate e

renderle note agli amministratori.

In caso di mancata regolarizzazione si dovrà far menzione delle irregolarità nella relazione annuale al bilancio; nei casi più gravi, qualora il comportamento degli amministratori sia suscettibile di produrre un danno di rilevante ammontare, i sindaci dovranno richiedere agli amministratori la convocazione dell'assemblea dei soci, e qualora la richiesta non venga adempiuta, dovranno convocarla direttamente.

Norma 8.5 - Firma dei modelli di dichiarazione dei redditi

Tutte le volte che il Presidente del Collegio Sindacale non condivide l'impostazione data dall'organo amministrativo alle dichiarazioni dei redditi, farà bene a valutare l'opportunità di astenersi dalla sottoscrizione.

CAPO IX

Controlli sul bilancio consolidato

PREMESSA

L'art. 41 del D.Lgs. 127/91, ha stabilito che il bilancio consolidato (composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) e la relazione sulla gestione, devono essere assoggettati ad un controllo dell'organo (Collegio Sindacale) o dei soggetti cui è attribuito per legge quello sul bilancio di esercizio dell'impresa controllante.

Obiettivo del controllo è l'accertamento della «regolarità» del bilancio consolidato e della sua «corrispondenza» alle scritture contabili della controllante ed alle informazioni trasmesse dalle imprese incluse nel consolidamento.

Lo stesso art. 41 ha altresì previsto che gli accertamenti fatti e l'esito degli stessi devono risultare da una relazione che dovrà rimanere depositata durante i 15 giorni precedenti l'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio d'esercizio dell'impresa controllante, affinché i soci possano prenderne visione.

Norma 9.1 - Coordinamento ai fini del controllo del bilancio consolidato

Il controllo dal bilancio consolidato e dalla relazione sulla gestione del gruppo richiede un coordinamento fra i sindaci della controllante e i soggetti che esercitano il controllo legale dei conti nelle società controllate.

Tale attività di coordinamento deve conseguire i seguenti obiettivi:

a) l'ottenimento di un visto di conformità dell'organo di controllo delle controllate sulle informazioni trasmesse da queste ultime alla capogruppo;

b) l'ottenimento della relazione finale sul bilancio di esercizio dei soggetti che esercitano il controllo legale dei conti delle società controllate con sufficiente anticipo rispetto ai termini per la redazione della propria relazione finale.

Pertanto si rende necessaria l'instaurazione di un rapporto di collaborazione tra i soggetti che esercitano il controllo legale dei conti delle controllate ed i sindaci della capogruppo e l'assunzione di un ruolo di riferimento e coordinamento da parte di questi ultimi.

Il coordinamento comporterà le seguenti attività:

1) da parte del Collegio Sindacale della capogruppo

Premesso che per la predisposizione del bilancio consolidato gli amministratori della capogruppo devono dare opportune istruzioni alle controllate circa la natura, le modalità di trasmissione, i tempi e le fasi di raccolta delle informazioni, il Collegio Sindacale della capogruppo dovrà:

a) verificare se l'organizzazione della capogruppo controllante (persone/reparti coinvolti; tempi e fasi per l'ottenimento delle informazioni e per l'applicazione delle procedure di consolidamento; informazioni da ricevere e modi in cui queste informazioni e/o dati devono essere predisposti) è adeguata al fine di pervenire alla redazione di un bilancio consolidato corretto e completo di tutta la necessaria informativa;

b) prendere visione di copia del verbale redatto dai sindaci delle controllate di cui al successivo punto n. 2 lettera d);

c) prendere visione della relazione al bilancio di esercizio delle controllate o della relazione sull'eventuale bilancio intermedio, redatta dai soggetti che esercitano il controllo legale dei conti sulle controllate medesime, entro un congruo termine rispetto a quello stabilito per la redazione della propria relazione, valutando se eventuali problemi o rilievi segnalati sono tali da influenzare il giudizio di regolarità sul bilancio consolidato (*).

(*) Perché i termini per il deposito della relazione finale sul bilancio dei controllori legali dei conti delle controllate, dopo il primo triennio di applicazione delle disposizioni del D.Lgs. 127/91 (art. 46, 4° comma), coincidono con quelli per il deposito della relazione dei sindaci sul bilancio consolidato, sarà necessario richiedere agli amministratori della capogruppo, di anticipare i termini di approvazione del bilancio delle controllate, rispetto ai termini di legge.

2) da parte dei Collegi Sindacali delle controllate

I sindaci delle controllate dovranno:

a) accertare la corrispondenza del bilancio da inviare alla capogruppo ai fini del consolidamento con il bilancio d'esercizio;

b) nell'ipotesi di compilazione di un bilancio intermedio, ai sensi dell'art. 30, comma 3 del D.Lgs. 127/91, eseguire sul medesimo un controllo sommario e redigere una relazione avente un contenuto analogo a quello sul bilancio d'esercizio;

c) accertare che il sistema di controllo interno della contabilità permetta di fornire nei termini richiesti informazioni aggiuntive necessarie per il consolidamento e verificarne la correttezza e la completezza sulla base delle istruzioni ricevute dalla capogruppo.

In sede di tale verifica, oltre all'utilizzo delle risultanze dei controlli già effettuati sulle poste del bilancio, se ritenuto necessario, potranno effettuarsi altri riscontri documentali a campione;

d) redigere un apposito verbale nel quale vengano indicati i controlli svolti ai sensi delle precedenti lettere da a) a c) ed i relativi risultati, e trasmetterne copia al Collegio Sindacale della capogruppo in tempo utile per la redazione da parte di questo della relazione finale sul consolidato (il contenuto di tale verbale dovrà essere opportunamente coordinato con

quello della relazione sull'eventuale bilancio intermedio di cui al precedente punto b).

Norma 9.2 - Controllo del bilancio consolidato

Il Collegio Sindacale della capogruppo, esaurito il controllo del bilancio utilizzato per il consolidamento dovrà:

a) verificare la corretta applicazione delle disposizioni di legge sulla formazione dell'area di consolidamento (ponendo particolare attenzione alle partecipazioni estere) e delle disposizioni riguardanti la data di riferimento del bilancio consolidato (art. 30, D.Lgs. 127/91), la struttura e il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati (art. 32 D.Lgs. citato), l'uniformità e la scelta dei criteri di valutazione (art. 34 e 35 D.Lgs. citato);

verificare, inoltre, la corretta applicazione dei principi contabili sul bilancio consolidato, predisposti dalla Commissione per la statuizione dei principi contabili dei Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri;

b) verificare a posteriori che il bilancio della capogruppo utilizzato per il consolidamento sia quello approvato dal consiglio di amministrazione;

c) verificare che i bilanci delle società controllate trasmessi alla capogruppo per il consolidamento siano stati approvati dai rispettivi consigli di amministrazione e che siano opportunamente corredati delle informazioni preventivamente richieste dalla capogruppo, nonché della relazione sulla gestione e della relazione dell'organo di controllo (Collegio Sindacale o revisori);

d) verificare a campione la correttezza e la completezza delle scritture di consolidamento (es. eliminazione delle voci «partecipazioni», eliminazione dei saldi / rapporti intragruppo, eliminazione dei «profitti interni», corretto trattamento contabile delle poste di natura fiscale, ecc.), la corrispondenza ad esse del bilancio consolidato e l'osservanza delle disposizioni degli artt. 31, 33, 36 e 37 D.Lgs. 127/91 sulle rettifiche ed eliminazioni di consolidamento;

e) verificare che i prospetti e le scritture di consolidamento che supportano il bilancio consolidato siano tenuti in modo ordinato così da consentire la verifica della correttezza della procedura seguita per la sua redazione (aggregazione dei dati; scritture di

consolidamento) ed il loro utilizzo per la predisposizione del bilancio consolidato dell'esercizio successivo;

f) verificare la corrispondenza del contenuto della nota integrativa e della relazione sulla gestione alle prescrizioni di legge;

g) verificare la congruenza dei dati ed informazioni contenute nella relazione sulla gestione del gruppo con il bilancio consolidato;

h) verificare il rispetto delle disposizioni in merito alla formazione, al deposito ed alla pubblicazione del bilancio consolidato.

Norma 9.3 - Contenuto della relazione del Collegio Sindacale

La relazione del Collegio Sindacale sul bilancio consolidato e sulla relazione accompagnatoria, dovrà essere redatta con accuratezza, evitando le frasi generiche prive di concreto significato.

Essa dovrà avere il seguente contenuto:

1) Titolo della relazione

La relazione predisposta dal collegio deve essere intitolata: «Relazione del Collegio dei sindaci sul bilancio consolidato al giorno/mese/anno ai sensi dell'articolo 41 del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127».

2) Destinatari della relazione

Il legislatore non ha ritenuto necessario chiarire esplicitamente che il bilancio consolidato, benché portato a conoscenza dell'assemblea della società controllante, non è soggetto ad approvazione da parte di tale organo. Tuttavia, si ritiene che i destinatari della relazione siano prioritariamente i soci dell'impresa controllante.

3) Identificazione dei documenti oggetto del controllo

Oggetto del controllo sono il bilancio consolidato e la relazione sulla gestione. Potrà essere opportuno identificare il bilancio consolidato con l'indicazione del risultato d'esercizio, del totale attivo, del patrimonio netto, dei totali dei conti d'ordine.

4) Riferimento ai principi utilizzati per il controllo e alle norme di legge

La verifica di un bilancio presuppone l'identificazione di norme e principi di riferimento per espri-

mere un giudizio e l'applicazione di un «corpus» riconosciuto di prestabilite tecniche di verifica.

Tali tecniche di verifica sono da riconoscersi nei presenti principi di comportamento e le norme di riferimento sono le norme di legge che disciplinano il bilancio consolidato interpretate e, ove necessario, integrate dai principi contabili enunciati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

5) Altri controllori legali dei conti

Il Collegio Sindacale deve fare menzione di aver preso visione delle relazioni dei soggetti che esercitano il controllo legale sui conti delle controllate, valutando l'impatto di eventuali problemi o rilievi segnalati, sul proprio giudizio di regolarità del bilancio consolidato.

Deve inoltre fare menzione dei casi in cui non esiste la relazione di un organo di controllo legale dei conti, identificando con dati quantitativi le controllate coinvolte.

Esso, infine, deve precisare di non aver svolto direttamente alcun controllo sui bilanci delle società controllate e collegate e di non assumere, dunque, alcuna responsabilità in merito alla loro correttezza.

6) Segnalazione di significative deviazioni dalle norme di legge che disciplinano il bilancio consolidato e delle limitazioni nello svolgimento del controllo

Tali deviazioni e limitazioni sono da ricondursi alle seguenti tipologie:

6.1 deviazione dalle norme di legge che disciplinano il bilancio consolidato interpretate ed integrate dai corretti principi contabili;

6.2 non corrispondenza alle scritture contabili della controllante ed alle informazioni trasmesse dalle controllate;

6.3 deviazione dalle regole di verifica definite dai presenti principi di comportamento per mancanza di sufficienti elementi probativi o per limitazioni allo svolgimento di procedure di controllo nei casi in cui queste siano ritenute indispensabili.

7) Indicazione dell'esito dei controlli effettuati

Tale indicazione dovrà contenere un giudizio complessivo sulla correttezza del bilancio consolidato e della relazione sulla gestione del gruppo.

PARTE II

PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE NELLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE ALLA CERTIFICAZIONE OBBLIGATORIA DEL BILANCIO

A. Area di applicazione dei principi contenuti in questa seconda parte

I principi di comportamento contenuti in questa seconda parte trovano applicazione nelle società con azioni quotate in borsa, nelle quali il D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136, ha trasferito alle società di revisione buona parte dei compiti di controllo sulla contabilità e sul bilancio spettanti ai sindaci.

Essi si applicano anche nelle altre società nelle quali una serie di leggi successive al D.P.R. n. 136/75 ha previsto l'obbligo della certificazione del bilancio d'esercizio purché in esse possa ritenersi attuata una analoga redistribuzione dei compiti di controllo fra sindaci e società di revisione.

B. Ripartizione delle funzioni di controllo contabile fra sindaci e società di revisione, ai sensi del D.P.R. n. 136/1975

Nelle società con azioni quotate in borsa l'art. 1, primo comma del D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136 ha trasferito alle società di revisione iscritte nell'apposito albo tenuto dalla Consob (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) le seguenti funzioni che l'art. 2403, primo comma, C.C., attribuisce in generale ai sindaci: «Accertamento della regolare tenuta della contabilità sociale, della corrispondenza del bilancio alle risultanze delle scritture contabili e dell'osservanza delle norme stabilite dall'art. 2426 del Codice Civile per la valutazione del patrimonio sociale». Le funzioni indicate vengono svolte ai fini della certificazione del bilancio di cui all'art. 4 del citato decreto.

Il medesimo art. 1, 1° comma del D.P.R. n. 136 precisa tuttavia che «restano ferme le altre attribuzioni spettanti al Collegio Sindacale a norma del Codice Civile, comprese quelle di cui all'articolo 2426 n. 5 dello stesso Codice».

Il D.P.R. n. 136 attribuisce, poi, alla società di revisione le seguenti altre funzioni:

a) la formulazione di un parere sulla congruità del prezzo di emissione delle azioni, in caso di aumento del capitale sociale con esclusione o limitazione del diritto di opzione (art. 7, primo comma);

b) lo svolgimento dei compiti propri del Collegio Sindacale nel controllo dei conferimenti in natura (art. 7, terzo comma).

La società di revisione è tenuta ad informare il Collegio Sindacale per i provvedimenti di competenza di questo organo (a norma dell'art. 2408, secondo comma, C.C.) qualora nell'esercizio dei propri accertamenti e controlli venga a scoprire fatti che ritengono censurabili (art. 1, secondo comma, D.P.R. n. 136).

I sindaci mantengono ancora le seguenti attribuzioni di natura amministrativo-contabile:

— consenso all'iscrizione nell'attivo dei costi di impianto e di ampliamento, dei costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale (art. 2426 C.C., punto 5);

— consenso all'iscrizione nell'attivo, dell'avviamento che deve comunque essere stato acquisito a titolo oneroso (art. 2426 C.C., punto 6);

— accertamento periodico della consistenza di cassa e dell'esistenza di valori e titoli di proprietà sociale o ricevuti dalla società in pegno, cauzione o custodia;

— compilazione della relazione al bilancio, nella quale devono essere sempre contenute le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'art. 2423 comma 4;

— esposizione orale all'assemblea di ulteriori osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, oltre quelle contenute nella relazione scritta, dopo aver preso visione della relazione della società di revisione (art. 5, 2° comma D.P.R. 136);

— controlli contabili e sul bilancio, entro i limiti

precisati al Capo II e III e nella misura in cui essi si rivelino necessari per l'esercizio della funzione di vigilanza sugli amministratori e sulle assemblee;

— controllo sull'osservanza degli adempimenti fiscali e in particolare sulla tenuta di libri e registri fiscali e sull'avvenuta compilazione e presentazione delle denunce agli effetti dell'Iva e delle imposte dirette; firma da parte del presidente del collegio, delle dichiarazioni dei redditi della società;

— tenuta del libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio Sindacale.

In relazione alle attribuzioni menzionate i sindaci mantengono le loro responsabilità civili, amministrative e penali.

C. I principi di comportamento valevoli per le società assoggettate alla certificazione obbligatoria - Rapporti tra sindaci e società di revisione

La distribuzione di compiti tra Collegio Sindacale e società di revisione attuata dal D.P.R. n. 136 può creare in alcune aree del controllo contabile sovrapposizione e portare, in alcuni casi, i due organi a conclusioni divergenti o addirittura opposte.

A tale riguardo si sottolineano i seguenti aspetti:

— le norme contenute nel D.P.R. n. 136/75 non prevedono che la società di revisione debba trasmettere la relazione di certificazione sul bilancio d'esercizio al Collegio Sindacale né che debbano essere riferiti a questo organo di controllo i risultati emersi al termine della revisione contabile.

Peraltro l'art. 5, secondo comma del D.P.R. n. 136/75 recita: «Il Collegio Sindacale, tenuto conto della relazione della società di revisione, può formulare, riferendone direttamente in assemblea, eventuali osservazioni e proposte in aggiunta a quelle contenute nella relazione di cui all'art. 2429 del Codice Civile».

Inoltre si ricorda il già citato obbligo delle società di revisione di comunicare tempestivamente ai sindaci l'eventuale esistenza di «fatti censurabili».

Pertanto, anche se non espressamente previsto dalla legge, in considerazione della complementarità e della interconnessione tra le funzioni del Collegio

Sindacale e delle società di revisione e in linea con le disposizioni della Consob riguardanti questo tema, si raccomanda che i due organi di controllo creino gli opportuni collegamenti, in modo che si possano ottenere periodici scambi sui risultati dei rispettivi controlli.

In particolar modo, i Collegi Sindacali dovranno attivarsi in modo tale da ottenere, prima dell'emissione della loro relazione sul bilancio, la relazione della società di revisione o, in alternativa, un documento riepilogante i risultati emersi dalla revisione del bilancio con un'anticipazione del contenuto della relazione di certificazione;

— anche la Consob raccomanda che vi siano interrelazioni tra società di revisione e Collegi Sindacali. In particolare, con la comunicazione n. 94011069 del dicembre 1994, ha invitato le società di revisione a trasmettere anche al Collegio Sindacale la «lettera di suggerimento alla Direzione», con la quale le stesse, al termine dei lavori di revisione, sono solite segnalare al consiglio di amministrazione le carenze significative riscontrate nel sistema di controllo interno e nel sistema amministrativo-contabile della società revisionata.

Così operando i Collegi Sindacali, nell'ambito delle proprie funzioni, avranno modo di verificare l'effettiva rimozione delle carenze riscontrate.

Inoltre, il Collegio Sindacale dovrà, in ogni caso, contattare la società di revisione per acquisire utili informazioni sul funzionamento del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile della società.

Nelle pagine seguenti vengono esposti, con riferimento al contenuto di ciascuno dei precedenti nove capi della parte prima, i principi di comportamento che i sindaci dovranno osservare nelle società assoggettate alla certificazione obbligatoria del bilancio.

CAPO I

Comportamento dei sindaci in occasione della loro nomina

Le norme 1.1 e 1.2 vanno osservate integralmente, perché contengono precetti di validità generale.

CAPO II

Verifiche trimestrali e controllo della contabilità

A. Verifiche della cassa, dei titoli e degli altri valori

L'accertamento trimestrale della «consistenza di cassa e dell'esistenza dei valori e dei titoli di proprietà sociale, o ricevuti dalla società in pegno, cauzione o custodia» (art. 2403, secondo comma C.C.) non è stato trasferito alla società di revisione ma è rimasto di competenza del Collegio Sindacale, perché costituisce un aspetto della più ampia funzione di vigilanza di cui l'organo di controllo interno resta sempre titolare.

Pertanto, anche se la società di revisione compirà anch'essa, indipendentemente dai sindaci, accertamenti e controlli sulla cassa, sui titoli e sugli altri valori in conformità a «corretti» principi di revisione, i sindaci dovranno sempre osservare le norme 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4.

B. Controllo della contabilità

Norma 2.5 - (Valutazione del sistema di controllo interno e dell'organizzazione contabile della società)

Poiché la società di revisione per l'espletamento del suo mandato deve effettuare la valutazione del sistema di controllo interno, non è opportuna una duplicazione di controlli da parte del Collegio Sindacale, per cui questo dovrà acquisire dalla società di revisione:

— le conclusioni raggiunte dalla società stessa al termine della valutazione del sistema di controllo interno della società e del suo sistema amministrativo contabile;

— la «lettera di suggerimento alla Direzione» predisposta dalla società di revisione e la documentazione relativa alla verifica dell'avvenuta rimozione degli aspetti negativi riscontrati dalla società di revisione.

Fino a quando gli aspetti negativi riscontrati non saranno stati rimossi, il Collegio Sindacale dovrà conseguentemente adeguare i propri criteri operativi.

Norma 2.6 - (Libri sociali e registri obbligatori)

Va osservata perché per i sindaci permangono le responsabilità civili e penali relative alla tenuta dei libri sociali e registri obbligatori.

Norma 2.7 - (Controllo delle rilevazioni contabili)

La norma va ugualmente osservata essendo collegata con il potere-dovere di controllo che la legge demanda al Collegio Sindacale.

Norma 2.8 - (Controllo della situazione finanziaria della società)

La norma va ugualmente osservata, trattandosi di una materia che esula dal vero e proprio controllo sulla contabilità.

Norma 2.9 - (Redazione dei verbali di verifica e controllo)

La norma va ugualmente osservata, limitatamente ai controlli di competenza del Collegio Sindacale.

Norma 2.10 - (Bilanci di verifica periodici)

La norma va ugualmente osservata essendo collegata alla generale funzione di vigilanza sulla gestione della società.

CAPO III

Controlli sul bilancio d'esercizio e contenuto della relazione all'assemblea dei soci

In relazione al bilancio d'esercizio i sindaci conservano, oltre alle attribuzioni di loro esclusiva competenza indicate alla precedente sez. B, un generale potere di controllo che è indipendente e autonomo rispetto a quello della società di revisione e che ha natura strumentale rispetto al controllo sull'ammini-

strazione della società e alla vigilanza sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo.

Tranne che per le voci per le quali i sindaci mantengono una specifica competenza (iscrizione dei costi di impianto e di ampliamento, ricerca, sviluppo e pubblicità, iscrizione dell'avviamento - Art. 2426 C.C., punti 5 e 6) il controllo del bilancio dovrà essere di tipo sintetico-complessivo, data la presenza del concomitante controllo della società di revisione, non potendosi richiedere ai sindaci quell'analiticità e quell'approfondimento che sono invece previsti per le società non quotate.

Delle norme e raccomandazioni del Capo III, parte prima, alcune non dovranno essere osservate; altre saranno osservate solo in parte, come di seguito precisato.

Comunque i precetti in esse contenuti dovranno essere adattati alla diversa natura ed intensità dell'attività di controllo, come si è sopra precisato.

Norma 3.1 - (Oggetto e finalità del controllo)

La norma non deve essere osservata.

Norma 3.2 - (Norme, principi e direttive di riferimento nell'esecuzione del controllo contabile e contenuto minimo della relazione)

Va osservata, con le avvertenze di cui in premessa e nei limiti di seguito precisati.

VOCI DELL'ATTIVO

Norma 3.2.1 - (Disponibilità liquide)

Sarà sufficiente un controllo sintetico-complessivo volto a verificare la corretta esposizione in bilancio.

Norma 3.2.2 - (Crediti, ratei e risconti attivi)

Sarà sufficiente un controllo sintetico complessivo volto a verificare la corretta esposizione in bilancio.

Norma 3.2.3 - (Rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione semilavorati, lavori in corso su

ordinazione, prodotti finiti e merci, acconti)

Per tale voce valgono le stesse considerazioni effettuate per i crediti.

Norma 3.2.4 - (Immobilizzazioni materiali)

È sufficiente un controllo di tipo sintetico-complessivo limitato alla corretta esposizione in bilancio ed ai criteri per la determinazione degli ammortamenti.

Norma 3.2.5 - (Immobilizzazioni immateriali)

Per ciò che riguarda i costi di impianto e ampliamento, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità e l'avviamento, dovrà essere osservata la norma 3.2.5. della parte prima. Per le altre immobilizzazioni immateriali sarà sufficiente un controllo di tipo sintetico-complessivo volto a verificare la loro corretta esposizione in bilancio.

Norma 3.2.6 - (Titoli e partecipazioni)

Sarà sufficiente un controllo di tipo sintetico-complessivo volto a verificare la loro corretta esposizione in bilancio.

VOCI DEL PASSIVO

Norma 3.2.7 - (Debiti, ratei e risconti passivi)

Sarà sufficiente un controllo di tipo sintetico-complessivo volto a verificare la corretta valutazione e la corretta esposizione in bilancio.

Norma 3.2.8 - (Fondi di ammortamento)

Vedasi immobilizzazioni materiali ed immateriali 3.2.4 e 3.2.5.

Norma 3.2.9 - (Fondi per rischi ed oneri e trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato)

Sarà sufficiente un controllo sintetico-complessivo (eseguito però per ciascuno dei fondi) che si limiti alla plausibilità delle ipotesi fatte dagli amministratori sul verificarsi degli eventi economici sfavorevoli e delle passività potenziali.

Relativamente al debito per trattamento di fine rapporto sono richiesti controlli sintetici atti a verificare la corretta esposizione in bilancio.

Norma 3.2.10 - (Conti di patrimonio netto)

Sarà sufficiente un controllo sintetico-complessivo, limitato alla verifica del prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto.

Norma 3.2.11 - (Conti d'ordine)

Sarà sufficiente un controllo di tipo sintetico-complessivo, volto a verificare la loro corretta esposizione in bilancio.

Norma 3.3 - (Controllo delle voci del conto economico)

Dovrà essere di tipo sintetico-complessivo, limitato alla corretta esposizione delle voci e sottovoci dello schema obbligatorio di legge.

Norma 3.4 - (Verbalizzazione del controllo sul bilancio)

Va osservata integralmente.

Norma 3.5 - (Controllo della «Nota integrativa»)

È sufficiente un controllo di tipo sintetico-complessivo in quanto tali controlli sono demandati alle società di revisione. Per le informazioni riguardanti le «deroghe in casi eccezionali» e per quelle concernenti i costi capitalizzati, il controllo, invece, dovrà essere specifico e analitico.

Norma 3.6 - (Controllo della relazione sulla gestione)

Va osservata integralmente.

Norma 3.7 - (Contenuto della relazione dei sindaci)

La norma 3.7 nel contenuto della relazione dei sindaci al bilancio d'esercizio, va ugualmente osservata, adattando opportunamente il testo della relazione con riferimento ai diversi e minori compiti di controllo dei sindaci sul bilancio. Nei confronti della relazione semestrale degli amministratori di cui all'art. 2428, terzo comma del C.C., i sindaci dovranno svolgere i medesimi controlli valevoli per il bilancio d'esercizio e non dovranno compilare

una propria relazione. Dovranno, però, accertare con un controllo di tipo sintetico-complessivo, che il contenuto della relazione sia conforme a quello prescritto dalla Consob e dovranno effettuare controlli a campione sui dati e informazioni contenuti nella relazione.

Norma 3.8 - (Lettera di attestazione dei legali rappresentanti della società)

Non deve essere osservata essendo già prevista dai principi di revisione il rilascio di una lettera di attestazione indirizzata alla società di revisione.

CAPO IV

Partecipazione alle riunioni degli organi sociali

Le norme 4.1, 4.2, 4.3 e 4.4 vanno osservate integralmente, trattandosi di attribuzioni di esclusiva competenza dei sindaci.

CAPO V

Controllo sull'amministrazione della società

Le norme 5.1, 5.2, 5.3 e 5.4 vanno osservate integralmente, trattandosi di attribuzioni di esclusiva competenza dei sindaci.

CAPO VI

Controllo delle operazioni sociali straordinarie

Norma 6.1 - (Conferimenti di beni in natura e di crediti)

Poiché il controllo della valutazione dei conferimenti in natura è stato trasferito alla società di revisione, i sindaci dovranno limitarsi a eseguire un generale controllo dell'osservanza delle disposizioni della legge e dell'atto costitutivo da parte degli amministratori e della società di revisione nel procedimento di cui all'art. 2423 del C.C. con particolare riguardo all'osservanza delle prescrizioni dell'ultimo comma di tale articolo.

Norma 6.2 - (Aumenti di capitale)

Va integralmente osservata. Anche la società di revisione come si è rilevato, deve esprimere un pro-

prio parere sulla congruità del sovrapprezzo in ipotesi di limitazione o esclusione del diritto di opzione. I sindaci, naturalmente sono liberi di dissentire dalle conclusioni cui è giunta la società di revisione.

Norma 6.3 - (Riduzione del capitale per perdite)

Va osservata integralmente.

Norma 6.4 - (Trasformazione)

Va osservata integralmente.

Norma 6.5 - (Fusione e scissione)

Va osservata integralmente.

Norma 6.6 - (Conferimenti di aziende)

Si applicano le medesime disposizioni della norma 6.1.

Norma 6.7 - (Emissioni di prestiti obbligazionari)

Va osservata integralmente.

CAPO VII

Comportamento dei sindaci nei casi di denunce ai sensi dell'art. 2408 Codice Civile

Norma 7.1 - (Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentino meno di 1/20 del capitale)

Va integralmente osservata.

Norma 7.2 - (Denuncia proveniente da uno o più soci che rappresentino almeno 1/20 del capitale)

L'art. 1, secondo comma del D.P.R. n. 136 equipara l'informativa sui «fatti censurabili» della società di revisione alla denuncia proveniente da una minoranza qualificata di soci. In questo caso, i precetti della norma in esame vanno integralmente osservati ed i sindaci dovranno ottenere dalla società di revisione ogni elemento utile per la relazione da presentare all'assemblea dei soci.

Norma 7.3 - (Formalizzazione delle indagini svolte dai sindaci in relazione alla denuncia)

Va osservata integralmente.

CAPO VIII

Controllo degli adempimenti tributari previdenziali e assistenziali

Le norme 8.1, 8.2, 8.3 e 8.4 vanno integralmente osservate, essendo i relativi controlli ancora di competenza dei sindaci.

CAPO IX

Controlli sul bilancio consolidato

Norma 9.1 - (Controllo del bilancio consolidato)

Ai sensi dell'art. 41 del D.P.R. n. 127/1991, il controllo sul bilancio consolidato «è demandato agli organi o soggetti, cui è attribuito per legge quello sul bilancio d'esercizio dell'impresa controllante», e dunque, nelle società assoggettate alla certificazione obbligatoria, alla società di revisione e non al Collegio Sindacale.

Il Collegio Sindacale, nell'esercizio della sua generale funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e sull'amministrazione della società controllante obbligata a redigere il consolidato, dovrà accertare quanto segue: che i termini per la formazione, l'approvazione e la pubblicazione del consolidato vengano rispettati e che la relazione sulla gestione abbia il contenuto previsto dall'art. 10 del citato decreto.

Norma 9.2 - (Contenuto della relazione dei sindaci)

Non deve essere osservata, perché i sindaci non hanno l'obbligo di redigere una relazione sui risultati dei controlli sul consolidato, pur potendo dissentire dalle conclusioni cui è giunta la società di revisione e pur potendo esprimere critiche sulla forma e sul contenuto del consolidato e della relazione sulla gestione del gruppo.

Gli eventuali dissensi e critiche dovranno essere contenuti nella relazione sul bilancio d'esercizio e portati a conoscenza dell'assemblea dei soci.

APPENDICE

1. RELAZIONE DEL COLLEGIO DEI SINDACI SUL BILANCIO AL 31 DICEMBRE 19... AI SENSI DELL'ART. 2429 C.C.

All'Assemblea dei soci della Società XY

Signori Soci,

abbiamo esaminato il progetto di bilancio d'esercizio della Società XY al 31 dicembre 19... redatto dagli amministratori ai sensi di legge e da questi regolarmente comunicato al Collegio Sindacale unitamente ai prospetti ed agli allegati di dettaglio e alla loro relazione sulla gestione.

Lo stato patrimoniale evidenzia un utile (**oppure** una perdita) dell'esercizio di L. e si riassume nei seguenti valori:

| | |
|---|---------|
| ATTIVITÀ | L. |
| PASSIVITÀ | L. |
| — PATRIMONIO NETTO | L. |
| — UTILE DELL'ESERCIZIO (O PERDITA) | L. |
| — CONTI IMPEGNI E RISCHI ED ALTRI CONTI D'ORDINE | L. |

Il conto economico presenta, in sintesi, i seguenti valori:

| | |
|--|---------|
| — VALORE DELLA PRODUZIONE | L. |
| — COSTI DELLA PRODUZIONE | L. |
| DIFFERENZA | _____ |
| — PROVENTI ED ONERI FINANZIARI | L. |
| — RETTIFICHE DI VALORE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE | L. |
| — PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI | L. |
| — IMPOSTE SUL REDDITO | L. |
| — UTILE (PERDITA) | L. |

Il nostro esame sul bilancio è stato svolto secondo i principi di comportamento del Collegio Sindacale raccomandati dal C.N.D.C. e, in conformità a tali principi, abbiamo fatto riferimento alle norme di legge che disciplinano il bilancio di esercizio interpretate ed integrate dai corretti principi contabili enunciati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri e, ove necessario, ai principi contabili internazionali dell'I.A.S.C. - International Accounting Standards Committee.

Lo stato patrimoniale ed il conto economico presentano a fini comparativi i valori dell'esercizio precedente.

Gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423 C.C.

(oppure)

Gli amministratori, nella redazione del bilancio, hanno fatto ricorso alla deroga alle norme di legge prevista dall'art. 2423, IV comma C.C.; la deroga è stata motivata nella nota integrativa ed è stata indicata la sua influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio.

In particolare (descrizione della deroga)

Il collegio a tale proposito osserva quanto segue:

(oppure)

Gli amministratori, nella redazione del bilancio, hanno fatto ricorso alla deroga alle norme di legge prevista dall'art. 2423 bis, ultimo comma C.C.; la deroga è stata motivata nella nota integrativa ed è stata indicata la sua influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio.

In particolare (descrizione della deroga)

Il collegio a tale proposito osserva quanto segue:

Ai sensi dell'art. 2426 C.C., punto 5, il Collegio Sindacale ha espresso il proprio consenso (**oppure** non concorda con) all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto ed ampliamento per L., costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità per L. (in caso di discordanza indicarne i motivi).

Ai sensi dell'art. 2426 C.C., punto 6, il Collegio Sindacale ha espresso il proprio consenso (**oppure** non concorda con) all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per L. (in caso di discordanza indicarne i motivi).

(Segnalazione di eventuali significative deviazioni dalle norme che disciplinano il bilancio interpretate ed integrate dai corretti principi contabili — oltre a quelle eventualmente segnalate ai due paragrafi precedenti — indicandone gli effetti sulle voci dello stato patrimoniale, del conto economico, sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto — questi due ultimi effetti vanno espressi al netto dell'effetto fiscale ove applicabile).

(Segnalazione di eventuali significative deviazioni dai principi di comportamento del Collegio Sindacale per mancanza di sufficienti elementi probativi o per limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione nei casi in cui queste siano ritenute indispensabili).

Il Collegio Sindacale richiama inoltre l'attenzione dell'assemblea dei soci su quanto segue:

(Segnalazione di elementi di incertezza)

(Richiami di informativa)

Nel corso dell'esercizio abbiamo proceduto al controllo sulla tenuta della contabilità, al controllo dell'amministrazione ed alla vigilanza sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo, partecipando alle riunioni dell'assemblea del consiglio di amministrazione (e del comitato esecutivo) ed effettuando le verifiche ai sensi dell'art. 2403 C.C.

Sulla base di tali controlli, non abbiamo rilevato violazioni degli adempimenti civilistici, fiscali, previdenziali o statutari.

(oppure)

Nel corso di tali verifiche abbiamo rilevato le seguenti violazioni del C.C., fiscali, in materia previdenziale, statutarie

Nel corso dell'esercizio abbiamo dovuto convocare l'assemblea perché

Ai sensi dell'art. 2408 C.C. Vi informiamo di aver ricevuto le seguenti denunce e di aver svolto in merito le opportune indagini rilevando quanto segue:

.....
.....
.....

A nostro giudizio, il sopramenzionato bilancio, corredato dalla relazione sulla gestione, corrisponde alle risultanze dei libri e delle scritture contabili e la valutazione del patrimonio sociale è stata effettuata in conformità ai criteri dell'art. 2426 del C.C. (in caso di rilievi segnalati nei paragrafi precedenti si inserirà a questo punto: ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo). Esprimiamo pertanto parere favorevole alla sua approvazione, nonché alla proposta degli amministratori in merito alla destinazione dell'utile d'esercizio (**oppure** alla sistemazione della perdita d'esercizio).

(oppure)

In merito all'approvazione del bilancio proponiamo quanto segue:

.....
.....

Luogo e Data

.....
.....
.....

I Sindaci

(Presidente)
(Sindaco Effettivo)
(Sindaco Effettivo)

2. RELAZIONE DEL COLLEGIO DEI SINDACI SUL BILANCIO CONSOLIDATO DI GRUPPO AL .../.../... AI SENSI DELL'ARTICOLO 41 DEL D.LGS. 9 APRILE 1991, N. 127

Ai Soci dell'impresa capogruppo

Nell'ambito dei nostri compiti abbiamo controllato, ai sensi dell'art. 41 del D.Lgs. 127/91, il bilancio consolidato del gruppo della al .../.../... (che chiude con un risultato netto di L., un totale attivo di L., un patrimonio netto di L., conti d'ordine per un importo di L.) e la relazione sulla gestione del gruppo.

a) Controllo del bilancio consolidato

1. Il nostro esame è stato svolto (**oppure**: il nostro esame, ad eccezione di quanto indicato al successivo paragrafo 3) secondo i principi di comportamento del Collegio Sindacale, enunciati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e, in conformità a tali principi, abbiamo fatto riferimento alle norme di legge che disciplinano il bilancio consolidato, interpretate e integrate dai corretti principi contabili enunciati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

2. I bilanci delle società controllate sono stati assoggettati a controllo legale dai rispettivi Collegi Sindacali (o da società di revisione); delle relazioni è stata presa visione (eventuale: per i bilanci delle controllate X, Y, Z, non esiste una relazione di un organo di controllo legale dei conti). Su tali bilanci non abbiamo svolto alcun controllo diretto e, pertanto, non assumiamo alcuna responsabilità in ordine alla loro correttezza.

3. Segnalazione di eventuali significative deviazioni dalle norme di legge che disciplinano il bilancio consolidato integrate dai principi contabili sopra identificati e di eventuali significative deviazioni dalle norme di comportamento del Collegio Sindacale.

Segnalazione dell'eventuale non corrispondenza del consolidato alle scritture contabili della controllante e ai dati trasmessi dalle imprese incluse nel consolidamento.

4. A nostro giudizio, il sopramenzionato bilancio consolidato (in caso di rilievi: a nostro giudizio, ad eccezione di quanto indicato al paragrafo 3), nel suo complesso esprime in modo corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico del gruppo per l'esercizio chiuso il .../.../..., in conformità alle norme che disciplinano il bilancio consolidato richiamate al punto a) 1.

5. Il Collegio richiama, inoltre, l'attenzione su quanto segue:

- segnalazione di elementi di incertezza;
- richiami di informativa.

b) Controllo della relazione sulla gestione

1. La relazione degli amministratori sull'andamento della gestione, che correda il bilancio consolidato, è stata da noi controllata al fine di verificarne il rispetto del contenuto previsto dall'art. 40 del D.Lgs. 127/91 e per accertarne la congruenza con il bilancio consolidato come previsto dall'art. 41 del D.Lgs. 127/91.

2. Sulla base dei controlli effettuati, il Collegio ritiene che la relazione sulla gestione del gruppo sia corretta e risulti coerente col bilancio consolidato.

(**oppure**)

Sulla base dei controlli effettuati, il Collegio ha rilevato che

Luogo e data

I Sindaci

3. VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

3.1 PARTE GENERALE

QUESTIONARIO PER LO STUDIO DELLA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Il presente questionario costituisce una guida per lo studio e la valutazione del sistema di controllo interno che dovrà in ogni caso essere documentato tramite l'utilizzo di «diagrammi di flusso» o in forma descrittiva.

Il questionario si compone di due parti.

La prima parte contiene domande di carattere generale per conoscere l'organizzazione contabile e il sistema amministrativo generale della società oggetto di controllo.

La seconda parte prevede la valutazione del sistema di controllo interno per i principali cicli economico-aziendali che sono i seguenti:

- ciclo acquisti - fornitori;
- ciclo vendite - clienti;
- ciclo incassi - pagamenti;
- ciclo salari - stipendi;
- altri conti di bilancio.

Il rischio di revisione che dipende dal grado di valutazione del sistema di controllo interno è stato suddiviso nelle seguenti categorie:

A = Alto - M = Medio - B = Basso

Pertanto, maggiore sarà la valutazione del sistema di controllo interno per il ciclo contabile-amministrativo sotto esame, minore sarà il rischio di revisione.

Conseguentemente:

— in presenza di un giudizio positivo sul sistema di controllo interno (rischio di revisione basso):

* si effettueranno significativi sondaggi di conformità procedurale al fine di comprovare l'efficien-

za (in termini di efficacia e di operatività) del sistema instaurato dalla società;

* si effettueranno conseguentemente minori controlli sui dati di bilancio (sondaggi di validità);

— in presenza di un giudizio non positivo sul sistema di controllo interno (rischio di revisione alto):

* non potendo dare affidamento al sistema di controllo interno, si effettueranno significativi controlli (sondaggi di validità) sui dati di bilancio.

La numerosità e la frequenza delle verifiche dipende dal giudizio professionale del revisore contabile.

Il giudizio che deve essere espresso per i vari cicli, si suddivide nei termini di «efficacia» e di «operatività».

PER EFFICACE: si intende il contributo del controllo atto a stabilire il grado di attendibilità dei dati;

PER OPERATIVITÀ: si intende l'effettiva effettuazione ed esistenza di questa procedura di controllo interno.

La verifica dell'operatività sarà effettuata con sondaggi di conformità a campione.

Le colonne «DATA» e «FIRMA» servono per l'identificazione di quanto e di chi ha effettuato la valutazione del sistema di controllo interno.

Per gli esercizi successivi non è necessario rifeffettuare la compilazione del modulo, ma sarà sufficiente evidenziarne sullo stesso l'eventuale aggiornamento.

Il questionario, che unitamente alle altre carte di lavoro predisposte per lo studio, l'analisi e la valutazione del sistema di controllo interno, rappresenta la documentazione analitica dei risultati dell'indagine, riportati sull'apposito verbale delle riunioni del Collegio Sindacale, deve essere archiviato (con tutta «l'altra documentazione») nell'archivio denominato «ANALISI E VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO».

(Omissis questionario base e questionario dei punti di controllo)

3.2. PARTE FISCALE

QUESTIONARIO PER LA VALUTAZIONE DELL’AFFIDABILITÀ DEL SISTEMA IN MERITO AGLI ADEMPIMENTI FISCALI

Premessa:

In via preliminare il Collegio Sindacale otterrà informazioni dagli amministratori sulle attività della Società e sulle principali operazioni ricorrenti e non ricorrenti al fine di inquadrarle dal punto di vista delle imposte dirette, dell’IVA e delle altre imposte indirette.

In questa fase, sarà necessario ottenere informazioni sulla situazione fiscale della società, riguardanti in particolare:

- esercizi ancora suscettibili di accertamento, ai fini delle imposte dirette e indirette;
- eventuali condoni effettuati;
- vertenze con l’amministrazione finanziaria;
- stato del contenzioso aperto.

Si procederà poi a compilare il seguente questionario (esemplificativo e non esaustivo) per apprezzare l’affidabilità della società sotto il profilo dell’organizzazione del controllo dell’area fiscale, i rischi conseguenti, la necessità di accantonamenti a fondi per rischi o oneri.

Si effettueranno controlli documentali per verificare la correttezza delle informazioni raccolte e si segnaleranno agli amministratori gli eventuali punti di debolezza identificati, concordando tempi e modalità di superamento.

(Omissis questionario)

4. CARTE DI LAVORO E DOCUMENTI DI CONTROLLO

È necessario che i controlli e tutti i lavori ad essi connessi siano sufficientemente ed ordinatamente documentati al fine di poter predisporre elementi probativi dello svolgimento degli stessi in conformità a quanto previsto dal documento «Norme di comportamento del Collegio Sindacale».

Questa documentazione rappresenta in dettaglio quanto illustrato in forma sintetica nei verbali del Collegio Sindacale.

La forma ed il numero delle carte di lavoro sono liberi. Esse dipendono dalle esigenze (complessità e dimensione) del lavoro. È peraltro necessario che le stesse vengano predisposte in modo ordinato e che siano scritte ed archiviate in modo tale da poter essere esaminate in modo autonomo (cioè senza dover ricorrere a spiegazioni) da altro personale autorizzato al controllo legale dei conti o da altre persone o enti che li controllano.

In ogni caso le carte di lavoro devono prevedere per ciascuna area di bilancio esaminata i seguenti aspetti:

- gli obiettivi del controllo;
- la valutazione del sistema contabile istituito dalla società in quell'area;
- i controlli effettuati (con l'identificazione dei documenti esaminati);
- le conclusioni raggiunte con l'evidenza di eventuali differenze riscontrate ancorché considerate minori o tali da non compromettere la rappresentazione veritiera e corretta del bilancio visto nel suo insieme.

Le carte di lavoro devono essere essenziali (eliminazione di elementi superflui) e devono essere sufficientemente complete e dettagliate, anche per permettere a chi le rivede di comprendere in modo chiaro ed immediato quali erano gli obiettivi di controllo proposti e quali sono state le conclusioni raggiunte.

Le carte di lavoro possono includere documentazione predisposta dalla società oggetto del controllo (ivi compresi i manuali delle procedure, eventuali tabulati, corrispondenza, ecc.).

Le carte di lavoro sono proprietà di Collegi Sindacali che effettuano i controlli e, in considerazione della loro importanza e riservatezza, devono essere

conservate in luoghi sicuri e protetti. Esse non devono essere accessibili a persone non autorizzate.

Le carte di lavoro devono essere conservate a cura del Presidente del Collegio Sindacale.

Se si utilizzano collaboratori esterni, tutte le carte di lavoro da questi predisposte, devono essere riviste e siglate per approvazione da parte almeno di un membro del Collegio Sindacale.

In caso di cambiamento del Collegio Sindacale, i nuovi sindaci hanno il diritto di prendere visione delle carte di lavoro predisposte dal precedente.

Le carte di lavoro possono essere suddivise in due grandi categorie:

- A) carte di lavoro ad uso pluriennale;
- B) carte di lavoro ad uso corrente.

A) CARTE DI LAVORO AD USO PLURIENNALE

Sono ovviamente quelle che contengono informazioni utili a più esercizi senza doverle predisporre ogni anno.

Il contenuto delle stesse deve essere rivisto annualmente in modo tale che quelle superate vengano sostituite con quelle aggiornate.

Queste carte di lavoro devono essere archiviate in modo ordinato con un indice (alfabetico/numerico) di riferimento.

Il materiale superato deve essere rimosso ed archiviato in modo separato.

Di norma le carte di lavoro di uso pluriennale devono contenere la seguente documentazione:

- conferimento dell'incarico;
- informazioni di carattere generale sulla società (es. attività svolta, sedi secondarie, i prodotti e i servizi svolti, personale di riferimento, gruppo di appartenenza, società controllate e collegate, esistenza di società di revisione, ecc.);
- aspetti societari (es. atto costitutivo, statuto, i poteri degli organi sociali);
- rapporti con i terzi (principali clienti e fornitori; principali contratti quali leasing, mutui, di agenzia, per royalties; contratti di lavoro, elenco consulenti legali, fiscali, ecc.);
- aspetti contabili (es. piano dei conti, manuali di contabilità e procedure contabili, produzione di bi-

lanci periodici interni e sistemi di reporting, libri contabili obbligatori, copia degli ultimi bilanci, dati patrimoniali economici, indici di bilancio, dati storici, ecc);

— aspetti tecnici e di controllo rilevamenti (es. rilievi emersi da controlli in esercizi precedenti; carenze procedurali riscontrate, dati riguardanti la situazione fiscale, ecc.);

— parte relativa all'analisi e valutazione del sistema di controllo interno (diagramma di flusso quale descrizione delle principali procedure contabili-amministrative o, in alternativa, note descrittive; questionario sul sistema di controllo interno; note conclusive nella valutazione del sistema di controllo interno per le varie aree, ecc.).

B) CARTE DI LAVORO AD USO CORRENTE

Queste carte di lavoro devono contenere tutta la documentazione a supporto del giudizio professionale espresso dal Collegio Sindacale nella propria relazione al bilancio.

Tutte le carte di lavoro devono riportare il nome della società oggetto di controllo, la data del bilancio, la data in cui ciascuna carta è stata completata, nonché la firma di chi l'ha predisposta.

Ogni carta di lavoro deve essere predisposta secondo la seguente struttura:

- indicazione dell'obiettivo del controllo;
- descrizione del lavoro svolto e dei documenti esaminati;
- eventuali errori o deviazioni rispetto alle attese riscontrate;
- conclusione se il controllo ha raggiunto o meno l'obiettivo predisposto.

Le carte di lavoro devono prevedere eventuali collegamenti tra loro al fine di meglio comprendere le procedure svolte ed il processo del controllo del bilancio visto nel suo insieme.

Le carte di lavoro di uso corrente possono a loro volta essere suddivise in due categorie:

- 1) archivio generale;
- 2) aree di bilancio e cicli contabili.

1) Archivio generale

L'archivio generale deve contenere la documentazione delle fasi del processo di controllo, copia dei documenti ufficiali emessi, della corrispondenza più rilevante nonché le conclusioni raggiunte nel processo del controllo.

Quale esemplificazione si ritiene che l'archivio generale debba contenere:

- copia della relazione dei sindaci al bilancio;
- copia di ogni altra relazione emessa o documenti scritti di particolare rilevanza;
- promemoria per i controlli sul bilancio dell'esercizio successivo;
- documentazione della pianificazione del lavoro (es. approccio pianificato; aree considerate critiche ed approccio di controllo conseguente; analisi dei dati infrannuali; ore e periodi di interventi previsti, ecc);
- documentazione del completamento delle procedure di controllo (es. differenze riscontrate sui dati di bilancio; situazioni di incertezza; memorandum conduzione a supporto della relazione dei sindaci al bilancio);
- collegamento con i verbali riportati sul libro delle adunanze del Collegio Sindacale;
- attestazioni dei legali rappresentanti della società;
- ogni altra documentazione di carattere generale ritenuta rilevante.

2) Aree di bilancio e cicli contabili

Le carte di lavoro dovranno prevedere un indice (alfabetico/numerico) per ciascuna voce o area di bilancio.

Per ciascuna voce o area di bilancio le carte di lavoro potranno essere organizzate nel seguente modo:

- carta di lavoro riepilogativa (inclusiva dei dati di bilancio, principali obiettivi di controllo preposti e conclusioni raggiunte);
- programma dettagliato delle procedure di controllo previste con l'evidenza di chi e quando le stesse sono state effettuate (firma e data per ogni procedura prevista);
- carte di lavoro di dettaglio con evidenza dei controlli effettuati.

5. DIVISIONE DEI COMPITI ALL'INTERNO DEL COLLEGIO SINDACALE (SOCIETÀ NON QUOTATE)

L'incarico del controllo del bilancio è assegnato al Collegio Sindacale coordinato e sotto la direzione del Presidente, al quale compete la responsabilità ultima dell'esecuzione delle modifiche e delle conclusioni riportate nella relazione dei sindaci al bilancio.

Le procedure di controllo possono essere effettuate collegialmente o potranno essere suddivise tra i componenti del Collegio Sindacale.

Inoltre, il Collegio Sindacale può, quando le dimensioni e l'articolazione organizzativa dell'impresa lo richiedono, utilizzare, sotto la propria responsabilità, collaboratori di studio od altri soggetti esterni (es. consulente EDP). A tale proposito vedasi quanto indicato nel cap. 2.13 dei «Nuovi principi di comportamento del Collegio Sindacale».

Al fine di dettare delle norme comportamentali che garantiscano la qualità dei controlli effettuati, si ritiene che le seguenti regole vengono rispettate:

1) in caso di suddivisione del lavoro all'interno del Collegio Sindacale, dovrà comunque esistere, un'equa ripartizione dei compiti in termini quantitativi (es. ore effettuate), come segue:

| | |
|--------------|-----|
| — Presidente | 40% |
| — 1 membro | 30% |
| — 1 membro | 30% |

2) nel caso di utilizzo di collaboratori esterni, il loro impegno in termini quantitativi (es. ore effettuate) non potrà essere preponderante sul totale del tempo impiegato;

3) tutte le carte di lavoro predisposte da eventuali dipendenti e collaboratori ausiliari, dovranno essere riviste ed approvate da almeno uno dei componenti il Collegio Sindacale;

4) il Presidente del Collegio Sindacale, essendo titolare di una funzione di impulso e coordinamento dei lavori del Collegio, normalmente è incaricato della predisposizione dei seguenti documenti da sottoporre all'approvazione del Collegio Sindacale stesso:

— memorandum della pianificazione (con l'identificazione delle voci ed aree di bilancio considerate critiche);

— memorandum del completamento dei controlli evidenziante la sintesi delle conclusioni raggiunte a supporto del giudizio nella relazione dei sindaci al bilancio;

— elenco differenze emerse dal processo di controllo;

— identificazione di eventuali situazioni di incertezza;

— elenco dettagliato delle procedure di controllo pianificate con l'evidenza di chi (o quando) le ha effettuate;

— carte di lavoro a supporto delle voci ed aree di bilancio considerate critiche;

— lettera di attestazione firmata dal legale rappresentante della società;

— eventuale attestazione o lettera di informazioni (es. da parte di legali) ritenute di rilevante importanza.

6. IL CAMPIONAMENTO

1. Definizioni

Si definisce «popolazione» un insieme di voci che compongono un conto di bilancio o una classe di operazioni (es. fatture di vendita) e che sono oggetto del controllo.

Si definisce «campionamento» l'applicazione di procedure di revisione ad un sottoinsieme (campione) della popolazione, selezionato in modo tale da poter estendere, in certa misura, i risultati riscontrati sul campione all'intera popolazione.

2. Stratificare

Per poter estendere i risultati riscontrati su un campione all'intera popolazione, bisogna che il campione sia rappresentativo.

Quando gli elementi di una popolazione sono omogenei per qualità e peso relativo, quanto sopra si ottiene se il metodo di selezione è tale che tutti gli elementi della popolazione hanno uguale probabilità di entrare nel campione.

Se invece il peso relativo degli elementi della popolazione è eterogeneo può essere opportuno stratificare la popolazione in più sottogruppi omogenei cui si applicano regole di selezione differenti.

Si immagini, per esempio, di dover estrarre un

campione da una popolazione di fatture di vendita al fine di verificare la correttezza del conto vendite; si tratta di un'impresa di prodotti di consumo tale per cui il 50% del saldo delle vendite è composto da 100 fatture di alto valore a clienti della grande distribuzione ed il residuo 50% da 10.000 fatture di basso valore a clienti negozianti. In tale situazione può essere saggio dividere la popolazione in due strati: le 100 fatture di alto valore da campionare in modo massiccio (ad esempio una sì ed una no) e le 10.000 fatture di basso valore, da cui estrarre con criteri casuali, un campione di 50 fatture.

3. La dimensione del campione

La dimensione del campione dipende dal rischio insito nella metodologia di campionamento, dall'errore accettabile e dall'errore atteso. I manuali di statistica propongono delle tavole che, in funzione di dati livelli di questi tre fattori, definiscono una dimensione del campione tale che i risultati riscontrati su di esso possono essere estesi alla popolazione con livelli di probabilità scientificamente fondati. Qualora si decida di non utilizzare metodologie statistiche ugualmente per determinare la dimensione del campione bisogna riferirsi a questi 3 fattori.

a) Rischio

Il rischio del campionamento si riferisce alla possibilità di estendere alla popolazione risultati sbagliati in un senso o nell'altro: stimare quindi un eccesso o un difetto di errore nella popolazione.

Ovviamente quanto più il campione è numeroso tanto più il rischio si riduce e, se si controllassero tutti gli elementi di una popolazione, questo rischio scenderebbe a zero. Occorre quindi definire il livello di rischio che si è disposti ad accettare.

b) Errore accettabile

Nei controlli non si pretende la perfezione, c'è un livello di errore che è da considerarsi accettabile in funzione del principio della significatività.

Naturalmente tale livello influenza la numerosità del campione che deve essere tanto più elevata quanto più l'errore accettabile è ridotto.

c) Errore atteso

Se ci si aspetta di trovare errori in una popolazione, si dovrà esaminare un campione più ampio per accertarsi che l'errore presente nella popolazione non sia più ampio dell'errore accettabile previsto.

4. Selezione del campione

Una volta stratificata, se del caso, la popolazione e definita la numerosità del campione, occorre selezionare il campione in modo che questo sia rappresentativo.

Ciò si ottiene quando ogni voce della popolazione ha uguale possibilità di essere selezionata.

A tal fine si usa generalmente la selezione casuale, utilizzando tavole di numeri casuali o una funzione di computer che genera numeri casuali (i programmi di P.C. di uso più frequente quali Lotus 123, Excel, ecc. hanno questa funzione), oppure la selezione ad intervalli costanti con un punto di partenza casuale.

a) Un esempio di utilizzo di numeri casuali

Si debba utilizzare la tavola allegata in appendice per selezionare 20 fatture in una popolazione di 15723 fatture numerate da 1 a 15723.

a1) Si definisca il senso di lettura della tavola. Se scegliamo la lettura per colonne il primo numero sarà 10097, il secondo 37542, il terzo 08422 e così via.

a2) Si definisca un artificio per limitare gli scarti. Nell'esempio il primo numero potrebbe essere utilizzato, il secondo no, il terzo sì e così via.

Al fine di limitare gli scarti, considerando che il primo numero di fattura può essere 0 oppure 1, l'artificio utilizzabile sarà stabilire che se la prima cifra del numero casuale è 0, 1, 2, 3, 4 la si considera uguale a 0, se è 5, 6, 7, 8, 9 la si considera uguale a 1.

Così modificati i 20 numeri casuali utilizzabili saranno 00097, 07542, 08422, 19019 da scartare, 02807, 16065 da scartare, 01060, 15269, 13573, 13796, 18520 da scartare, 01805, 13452, 18685 da scartare, 19594 da scartare, 15481, 10124, 14350, 19916 da scartare, 09893, 11499, 10336, 04104, 02550, 13606, 11196.

Eventuali doppioni dovranno essere scartati.

5. Valutazione dei risultati

Ai fini della valutazione dei risultati bisognerà valutare la natura degli errori riscontrati nel campione in considerazione degli obiettivi che sono stati posti per la verifica.

Si dovranno considerare gli errori anche dal punto di vista qualitativo per accertare se non emerga un particolare orientamento, ad esempio errori su fatture verso una determinata tipologia di clienti, per decidere se non sia il caso di approfondire il fenomeno riscontrato.

Si procederà poi a proiettare gli errori riscontrati sulla popolazione, utilizzando il giudizio professionale ed in modo coerente ai criteri utilizzati per selezionare il campione.

Si deciderà infine se la proiezione degli errori comporti un superamento dei livelli definiti di significatività/accettabilità dell'errore sulla popolazione. Su questo caso si dovrà decidere se estendere le procedure di revisione su quell'area per quantificare esattamente l'errore sui conti di bilancio e utilizzare procedure di revisione alternative.

(Omissis tavola dei numeri casuali)