

## Il quadro delle responsabilità e dei doveri che ricadono sul collegio sindacale

a cura di Maria Grazia Strazzulla

Con la riforma del diritto societario introdotta con il Dlgs 6/2003 ed entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2004 il ruolo e le funzioni del collegio sindacale sono stati profondamente rivisitati. Infatti, l'articolo 2403, comma 1, del Cc dispone che il collegio sindacale deve vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, ma anche sulla bontà e sul corretto funzionamento della struttura organizzativa e dell'assetto amministrativo e contabile. In buona sostanza, nel comma 1 della citata norma è contenuta e sommariamente descritta la funzione principale e, per così dire, "naturale" del collegio sindacale.

Il comma 2 della norma in esame, invece, prevede quella che nelle società per azioni è la funzione sussidiaria e opzionale svolta dall'organo di controllo. Infatti, l'articolo 2403, comma 2, del Cc prevede che il collegio sindacale possa svolgere altresì il controllo contabile, nel rispetto delle condizioni previste dall'articolo 2409-bis dello stesso Codice.

Per riassumere, a seguito della riforma del diritto societario il collegio sindacale svolge le seguenti mansioni:

- la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione (funzione obbligatoria);
- l'esercizio del controllo contabile (funzione eventuale).

Nonostante la suesposta ripartizione funzionale, resta il fatto che, qualora al collegio non sia

devoluto anche il controllo contabile, tale organo debba adempiere comunque a compiti di natura contabile. Ne è prova il fatto che il collegio sindacale che svolge solo attività di vigilanza e non anche il controllo contabile deve essere sempre composto da tre membri, ma almeno uno di essi deve essere iscritto nel Registro dei revisori contabili tenuto presso il ministero della Giustizia. Nel diverso caso in cui al collegio sindacale sia affidato il controllo contabile, tutti i membri che lo compongono devono essere iscritti presso il suddetto registro.

### SINDACI

**Due profili.** L'articolo 2407 del Cc prevede al comma 1 che i sindaci debbano adempiere ai loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico. In altre parole essi dovranno applicare quel grado di professionalità e diligenza necessarie in ragione dell'incarico da svolgere. Prima della riforma, con riferimento al grado di diligenza veniva fatto il richiamo a quella occorrente per lo svolgimento di un incarico da parte del mandatario. Pertanto, nell'attuale disciplina l'attenzione del sindaco non più misurata a un parametro "fisso" (la diligenza del mandatario), ma al contrario essa andrà misurata in ragione del caso specifico e dalla natura dell'incarico. Peraltro, la prevalente dottrina ha ritenuto illecita l'introduzione, nello statuto sociale o nella delibera assembleare di nomina del collegio, di un patto che limiti o escluda la responsabilità dei sindaci.

In buona sostanza, è possibile distinguere due tipi di responsabilità a carico del collegio sindacale o dei singoli sindaci:

- responsabilità esclusiva;
- responsabilità solidale con gli amministratori.

Nel primo caso, la responsabilità potrà derivare da violazioni dolose o colpose dell'obbligo generale di vigilanza da parte dei sindaci, nell'adempimento dei propri doveri e nella verità delle loro attestazioni; ma anche dalla violazione del segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragioni legate a tale ufficio. Inoltre, si hanno specifici casi di responsabilità esclusiva appositamente previste dalle norme codicistiche (ad esempio in caso di amministrazione ordinaria esercitata nel caso di cessazione dalla carica di tutti gli amministratori, ex articolo 2386, comma 5, del Codice civile); nel secondo caso sopra elencato occorre l'inadempimento da parte degli amministratori, l'insufficiente vigilanza per evitare il danno e il rapporto di causalità tra la *culpa in vigilando* e il danno subito dalla società o dai terzi. È bene precisare che la responsabilità solidale con gli amministratori interviene sia per l'omissione di atti che dovevano compiersi prima della realizzazione del danno che per l'emissione di atti che si sarebbero dovuti compiere nella fase successiva al danno stesso. Certamente, la responsabilità solidale dei sindaci è stata concepita dal Legislatore al fine di garantire ulteriormente i terzi e in particolare i creditori. Infatti, ciascun sindaco potrebbe a richiesta della società pagare l'intero importo del danno: se un

solo sindaco paga l'intero danno tutti gli altro e gli amministratori sono liberati nei confronti della società, restando ovviamente salva l'azione di regresso nei confronti degli altri debitori solidali.

## COMPITI

**Vigilanza.** Nella previgente normativa, la norma individuava l'attività principale del collegio nel "controllo", mentre ora la legge fa riferimento espresso all'attività di vigilanza. Questa differenza terminologica non è solo formale ma anche sostanziale: infatti, la vigilanza ha un significato più ampio del mero controllo, quanto meno nel fatto che include nella sua più profonda accezione una finalità preventiva. Infatti, è possibile suddividere l'attività di vigilanza del collegio in tre distinti momenti:

- **fase preventiva** - Si evidenzia nella partecipazione alle delibere e alle riunioni dei vari organi societari;
- **fase concomitante** - Si realizza con il potere-dovere di intervento critico su di un determinato atto nel momento stesso della sua attuazione;
- **fase successiva** - Si realizza in un momento successivo all'adozione di un determinato atto, quando il collegio ha la conoscenza dell'atto e dispone degli elementi necessari a una valutazione più approfondita dello stesso.

Il collegio sindacale, come già affermato, deve vigilare sul rispetto della legge e dello statuto, ma anche sui principi di corretta amministrazione da parte dell'organo amministrativo. Per far ciò è evidente che, anche in caso di controllo contabile affidato ad altro revisore o società di revisione, l'organo di controllo non può evitare di affrontare problematiche di natura strettamente contabile, in quanto esse sono connaturate alla gestione amministrativa della società. Peraltro, restan-

do nell'ambito della vigilanza la norma stessa prevede espressamente un controllo sull'adeguatezza del sistema contabile - amministrativo adottato, vale a dire la capacità del sistema amministrativo aziendale di prevenire o identificare errori o irregolarità nel sistema azienda.

## CONTROLLO CONTABILE

**Attività.** Partiamo col dire che l'articolo 249-bis del Cc prevede che il controllo contabile è esercitato da un revisore o da una società di revisione, iscritti nell'apposito registro. Quindi, proseguendo il discorso iniziato in premessa, è possibile dire che il controllo contabile della società è funzione "naturale" di revisori e società di revisione. Tuttavia, nel caso in cui la società non faccia ricorso al mercato del capitale di rischio e non sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato, lo statuto può prevedere che il controllo contabile sia esercitato dallo stesso collegio che si occupa del controllo di legalità (in tal caso però, tutti i sindaci devono essere, o essere anche, iscritti nel Registro dei revisori). Sostanzialmente, il controllo contabile si articola nelle seguenti attività:

- effettuazione di verifiche, almeno trimestrali, sulla regolarità della tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili
- verifica della corrispondenza del bilancio di esercizio rispetto alle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti
- elaborazione di un'apposita relazione da corredare al bilancio di esercizio in cui si esprime un giudizio globale sul bilancio stesso.

## RELAZIONE AL BILANCIO

**Funzioni e contenuti.** L'articolo 249 del Cc prevede che il

collegio sindacale debba riferire all'assemblea, con apposita relazione, oltre che sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, sui risultati dell'esercizio sociale e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, comma 4, dello stesso Codice. Dunque, nel caso delle società non quotate il collegio sindacale dovrà riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale, sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, sulle osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento al summenzionato esercizio della deroga ex articolo 2423. Anche nel caso in cui il collegio non avesse la gestione del controllo contabile, esso dovrà di fatto compiere un'analisi tecnico-contabile per poter esprimere il proprio consenso in relazione all'iscrizione in bilancio di taluni costi (ad esempio i costi d'impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità a utilità pluriennale e l'avviamento), ma anche per esprimere le proprie osservazioni nell'eventualità sia intervenuta la deroga nei criteri di valutazione delle voci di bilancio.

Con riferimento alle deroghe ai criteri contabili, il collegio sindacale non dovrà limitarsi a segnalare le ragioni che hanno indotto alla deroga dei criteri di valutazione, in quanto tali ragioni già risultano dalla nota integrativa, ma dovrà valutare la fondatezza delle ragioni stesse che hanno indotto gli amministratori a derogare ai criteri di valutazione. In merito al compito dei sindaci di relazionare sui risultati sull'esercizio sociale, essi non dovranno esprimere un giudizio sulla bontà dei risultati raggiunti dagli amministratori nella ge-

(continua a pagina 54)

➤ **ESEMPIO DI RELAZIONE DEL COLLEGIO AL BILANCIO CHIUSO AL 31/12/2006**

Signori Soci,

abbiamo esaminato il Bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2006, costituito dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico e dalla Nota Integrativa e corredato dalla Relazione sulla Gestione predisposta dal Consiglio di Amministrazione, che illustra la situazione patrimoniale e finanziaria della società Beta S.p.A. e l'andamento della gestione.

Diamo atto che il Consiglio di Amministrazione ha consegnato l'elaborato del Bilancio e dei suoi allegati entro i termini previsti dalla legge, consentendo così a questo Collegio di poter svolgere la presente relazione.

La struttura del Bilancio che viene sottoposto alla Vostra approvazione è stato redatto in conformità alla vigente normativa civilistica.

Il nostro esame sul bilancio è stato svolto secondo i Principi di comportamento del collegio sindacale raccomandati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, e, in conformità a tali principi, avendo svolto questo collegio sindacale anche funzioni di controllo contabile, ha inteso strutturare la propria relazione al Bilancio in due parti:

1. la prima, sui risultati dell'esercizio e sull'attività di vigilanza svolta dal Collegio (art. 2429, comma 2, Cod. Civ.).
2. la seconda, orientata all'attività di controllo contabile svolta, con l'espressione del giudizio sul bilancio (art. 2409-ter, comma 1, Cod. Civ.);

**Attività di vigilanza**

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31.12.2006 questo Collegio Sindacale ha proceduto al controllo formale dell'attività amministrativa della società Beta S.p.A.. In particolare, il Collegio dei Sindaci nel corso dell'esercizio sociale:

- ha vigilato sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo;
- ha ottenuto dagli Amministratori, con periodicità trimestrale, informazioni sull'attività svolta e sulle operazioni di maggior rilievo economico, finanziario e patrimoniale effettuate della Società, potendo così assicurare che le operazioni e azioni poste in essere, oltre a essere conformi alla legge e allo statuto sociale, rientrano nella attività caratteristica della società e sono tali da non compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- ha partecipato alle Assemblee dei soci e alle adunanze del Consiglio di Amministrazione, che si sono svolte nel rispetto della legge e dello statuto sociale, relativamente alle quali si può assicurare che i fatti deliberati sono conformi alle legge e allo statuto e che non sono tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- non ha rilevato situazioni di potenziale conflitto di interesse o in contrasto con le deliberazioni assunte dall'Assemblea;
- ha acquisito conoscenza e valutato il grado di adeguatezza della struttura organizzativa e di controllo interno della società tramite la raccolta di informazioni, dati e altri elementi utili allo scopo presso i responsabili dei settori e a tale riguardo non ha osservazioni particolari da riferire;
- ha vigilato sul rispetto dei principi di sana e prudente amministrazione e sul sistema contabile e di controllo, adatto allo scopo di verificare il grado di affidabilità e di idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione e, dunque, anche a tale riguardo non vi sono particolari rilievi e segnalazioni da fare.

Nel corso dell'esercizio, non sono pervenute a questo Collegio Sindacale denunce ai sensi dell'articolo 2408 del Cod. civ., né dall'attività di vigilanza svolta sono emersi ulteriori fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione.

Il Collegio Sindacale esprime pertanto il suo parere favorevole all'approvazione del bilancio chiuso il 31.12.2006 così come formulato ed elaborato dal Consiglio di Amministrazione, nonché alla proposta di distribuzione dell'utile di esercizio (o alla copertura della perdita di esercizio oppure al riporto a nuovo dell'utile/perdita di esercizio).

**Controllo Contabile**

Il bilancio di esercizio che viene sottoposto, unitamente alla Relazione sulla Gestione, alla vostra approvazione evidenzia un utile (o una perdita) di Euro \_\_\_\_\_.

Tale risultato trova conferma nel Conto economico presentato con la configurazione e valore e costi della produzione in forma scalare con i costi classificati in conformità allo schema obbligatorio previsto dal Codice Civile. In particolare, il bilancio di esercizio chiuso al 31/12/2007 della società Beta S.p.A presenta le seguenti risultanze contabili:

**STATO PATRIMONIALE**

**Attivo**

Immobilizzazioni immateriali .....	euro .....
Immobilizzazioni materiali .....	euro .....
Immobilizzazioni finanziarie .....	euro .....
Attivo circolante .....	euro .....
Ratei e risconti .....	euro .....
Totale attivo .....	euro .....

**Passivo**

Patrimonio netto .....	euro .....
Fondi rischi e oneri .....	euro .....
Tfr .....	euro .....

Novità sui bilanci

GUIDA PRATICA

Debiti .....	euro .....
Ratei e risconti .....	euro .....
Totale passivo .....	euro .....

**Conto economico**

A) Valore della produzione .....	euro .....
B) Costi della produzione .....	euro .....
Differenza tra valori e costi della produzione .....	euro .....
C) Proventi e oneri finanziari .....	euro .....
D) Rettifiche di valore di attività finanziarie .....	euro .....
E) Proventi e oneri straordinari .....	euro .....
Risultato prima delle imposte .....	euro .....
Imposte sul reddito dell'esercizio .....	euro .....
Utile o Perdita dell'esercizio 2006 .....	euro .....

Le cifre riportate nel bilancio di esercizio così evidenziato trovano preciso riscontro nei saldi di chiusura della contabilità aziendale, periodicamente verificata da codesto Collegio Sindacale nel corso dell'esercizio e della quale attestiamo la corretta tenuta della contabilità nel rispetto delle norme di legge.

Data della relazione

Firma della relazione

(La relazione deve essere firmata da tutti i sindaci)

Roma, 20 aprile 2007

(segue da pagina 52)

stione, ma fornire la propria lettura dell'andamento della società ed esprimere i propri rilievi sul modo in cui il bilancio dà conto di tale andamento.

Con riguardo alle proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, il collegio sindacale potrà formulare le proprie osservazioni qualora non condivida talune delle impostazioni di bilancio o l'adozione di alcuni principi contabili, qualora ritenga insufficienti le informazioni fornite dagli amministratori, o ancora qualora ritenga di dover esprimere un commento sul bilancio in relazione ai risultati del controllo contabile.

In relazione al bilancio d'esercizio, al collegio sindacale spetta un controllo sintetico complessivo volto a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto e, nel caso a esso sia affidato anche il controllo contabile, compete una verifica analitica delle principali voci, sia sotto il profilo della rispondenza alla contabilità, sia sotto il profilo dell'applicazione delle regole di redazione.

Inoltre, in caso di controllo contabile da parte del collegio, i sindaci hanno l'obbligo di eseguire procedure di controllo per accertare la verità-correttezza e la chiarezza del bilancio e, in particolare, la corretta iscrizione in bilancio delle attività, delle passività e dei componenti reddituali.

A titolo esemplificativo, si riporta uno schema tipo di relazione del collegio sindacale, incaricato anche del controllo contabile, al bilancio di esercizio.

**ALCUNE NOVITÀ**

**Relazione sulla gestione.** Con il Dlgs 30/2007 ("Attuazione della direttiva 2003/51/Ce che modifica le direttive 78/660, 83/349, 86/635 e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche, e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione") sono state introdotte delle novità.

Si tratta delle maggiori informazioni che devono essere contenute nella relazione sulla gestione, di cui all'articolo 2428 del Cc, e nella relazione sul controllo contabile,

di cui all'articolo 2409-ter, comma 1, lettera c), dello stesso Codice. In estrema sintesi, riassumiamo di seguito le novità che la relazione relativa al controllo contabile dovrà contenere:

- paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
- descrizione della portata della revisione, svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
- giudizio sul bilancio, in modo da indicare chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se esso rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscono rilievi;
- giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.