

*VIDEOFISCO DEL 19 giugno 2019*

**PERCORSO REVISIONE: PARTE II**  
**Le procedure di controllo contabile e la  
responsabilità dei revisori e dei sindaci**

*A cura di Fabrizio G. Poggiani e Andrea Scaini*



# LE PROCEDURE DI CONTROLLO CONTABILE

*A cura di Fabrizio Giovanni Poggiani*

# **IL CONTROLLO DELLA CONTABILITA'**

## LA VERIFICA DELLA CONTABILITA'

La riforma del diritto societario ha modificato in maniera rilevante il ruolo del collegio sindacale nell'ambito delle società. L'art. 2409 *bis* così come modificato dal D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 disponendo che la revisione legale dei conti è esercitata da un revisore legale o da una società di revisione ha fatto sì che il collegio sindacale da organo principalmente investito del controllo contabile si trasformasse in un organo la cui funzione principale e necessaria consiste nella vigilanza sul rispetto della legge e dello statuto e dei principi di corretta amministrazione.

Va tuttavia ricordato che lo statuto delle società, che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e che non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato, può prevedere che il controllo contabile sia esercitato dal collegio sindacale (art. 2409-bis c.c.).

## L'ORGANISMO DI VIGILANZA: COMPITI SPECIFICI

L'Organismo di Vigilanza nell'ambito delle proprie competenze deve vigilare sul funzionamento e l'attuazione del modello 231/2001, aggiornare le procedure atte ad evitare la commissione dei reati, svolgere attività di controllo e verifica, che possono riguardare anche tutti i fatti di gestione ed è logico che detto organo possa e debba coordinare le proprie verifiche al fine di assicurare gli stakeholder la massima cura nell'espletamento delle loro funzioni.

Sul piano operativo è affidato all'ODV il compito di:

- Monitorare le procedure di controllo interno adottate dalla Società, tenendo presente che una responsabilità primaria sul controllo delle attività, anche per quelle relative alle Aree di Rischio, resta comunque demandata al management operativo e forma parte integrante del processo aziendale (Risk Management);
- Condurre ricognizioni dell'attività aziendale ai fini della mappatura aggiornata delle Aree di rischio nell'ambito del contesto aziendale (Risk Assessment);
- Effettuare periodicamente verifiche mirate su determinate operazioni o atti specifici posti in essere nell'ambito delle Aree di rischio;

## LA VERIFICA DELLA CONTABILITA'

*Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti: a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale; b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.*

lettera b) comma 1, articolo 14, D.lgs. 27 gennaio 2010 n. 39

## LA VERIFICA DELLA CONTABILITA'

I principi di revisione assumono, specie in esito alla recente riforma della disciplina della revisione legale dei conti, attuata mediante il recepimento, opera del d.lgs. 135/2016, della direttiva 2014/56/UE, un ruolo fondamentale.

**Tra i doveri propri del revisore, vi è la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale (art. 14 co. 1 lettera b) del d.lgs. 39/2010), la quale deve essere effettuata attraverso lo svolgimento delle procedure previste dal principio di revisione SA Italia 250B, adottato con determina del Ragioniere Generale dello Stato 23 dicembre 2014 n. 100736.**

**lettera b), comma 1, articolo 14, d.lgs. 39/2010**

# LA VERIFICA DELLA CONTABILITA'

## DETERMINA

I revisori legali e le società di revisione dei conti annuali e dei conti consolidati iscritti al registro di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, applicano, nello svolgimento degli incarichi di revisione disciplinato dagli articoli 9 e seguenti del suddetto decreto legislativo, i principi in allegato, definiti quali principi di revisione internazionale (ISA Italia), elaborati ai sensi dell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e costituiti da:

- I principi di revisione internazionali (ISA) – versione *Clarified 2009*, dal principio n. 200 al principio n. 720, integrati al fine di agevolare l'applicazione nell'ordinamento italiano e nel rispetto dei termini e delle condizioni richiesti dall'IFAC;
- I principi di revisione appositamente predisposti al fine di rispettare precise disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano ed aventi ad oggetto le verifiche periodiche in materia di regolare tenuta della contabilità sociale (SA Italia) 250 B e la formulazione del giudizio di coerenza sulle informazioni della relazione sulla gestione e su altre informazioni (SA) Italia 720B.

Ai fini del corretto svolgimento degli incarichi di revisione, inoltre, i revisori e le società di revisione debbono applicare il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC1 Italia), risultante dalla integrazione del principio internazionale ISQC1 e parimenti allegato alla presente determina.

I principi stessi si applicano a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o nel corso del 2015, ad eccezione dei principi (SA Italia) 250 B e ISQC1 Italia che entreranno in vigore al 1° gennaio 2015.

Le eventuali modifiche ai principi conseguenti nuove pronunce dell'*International Auditing and Assurance Standard Board* (IAASB) o ad adattamenti od integrazioni necessari per l'applicazione nell'ordinamento italiano saranno adottati con determina.

La presente determina e i principi di revisione allegati sono pubblicati sul sito di questo Ministero all'indirizzo: <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/Revisione-legale>

I revisori legali ed i responsabili della revisione legale sono tenuti a prendere visione ed a rispettare le dichiarazioni riportate in calce ad ogni principio in materia di diritti e di autorizzazione dell'IFAC.

Roma, 23 DIC. 2014



## **LA VERIFICA DELLA CONTABILITA'**

**Il SA 250B disciplina le procedure specifiche che il revisore è tenuto a porre in essere nell'ambito delle verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale e sulla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.**

**Il paragrafo 8) opportunamente precisa che, grazie a tali verifiche, il revisore acquisisce informazioni utili ai fini della revisione contabile del bilancio.**

**È richiesta un'attività di pianificazione di tali verifiche, che deve tenere conto della dimensione e complessità dell'impresa.**

**Principio di Revisione SA ITALIA 250B**

## GLI OBIETTIVI DELLA VERIFICA DELLA CONTABILITA'

**Il revisore deve valutare i risultati di ciascuna verifica periodica considerando i possibili effetti degli elementi informativi acquisiti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile finalizzata all'espressione del «giudizio» sul bilancio.**

A tal fine, deve considerare:

- **i possibili effetti di carenze nelle procedure adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale ovvero di non conformità nell'esecuzione da parte dell'impresa degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica**
- **i possibili effetti di errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica**

**Il revisore deve anche valutare i risultati di ciascuna verifica periodica ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di governance in conformità a quanto previsto dai principi di revisione internazionali (ISA ITALIA) n. 260 e 265.**

## LA VERIFICA DELLA CONTABILITA'

Per quanto riguarda il contenuto delle verifiche periodiche, secondo il principio 250B, **il revisore deve acquisire informazioni sulle procedure adottate dall'impresa per individuare i libri obbligatori (ai sensi della normativa civilistica, fiscale, previdenziale e di eventuali leggi speciali), garantire la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori (ove applicabile) e assicurare il rispetto degli adempimenti fiscali e previdenziali rilevanti, ai fini della regolare tenuta della contabilità.**

Oltre alle procedure, **il revisore deve verificare «a campione»: l'esistenza dei libri obbligatori, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri, l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni.**

**Principio di Revisione SA ITALIA 250B**

## LA VERIFICA DELLA CONTABILITA'

- le verifiche periodiche non sono oggetto di uno specifico principio di revisione
- l'articolo 14, d.lgs. 39/2010 **non prevede più una periodicità trimestrale**
- la mancata previsione trimestrale non deve essere interpretata come maggiore flessibilità
- **è prevista la verifica della «regolarità» della contabilità**
- **è prevista la verifica della corretta rilevazione dei fatti amministrativi nelle scritture contabili**
- è opportuno **testare l'efficacia del sistema di controllo interno**
- è necessario **analizzare i bilanci dei periodi intermedi**
- è necessario **ottenere le informazioni relative ai fatti significativi emersi nell'ultimo periodo**

Principio di Revisione SA ITALIA 250B

## LE VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI E DELLA CONTABILITA'

- l'esistenza, la completezza, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento di tutti i libri obbligatori previsti dalla normativa
- il contenuto dei verbali delle riunioni degli organi di gestione e di controllo, nonché delle relazioni predisposte dalla funzione di revisione interna, dove esiste, per individuare circostanze o notizie rilevanti ai fini della revisione
- la documentazione, la tempestiva esecuzione, la correttezza sostanziale, la tempestiva e la regolare rilevazione contabile degli adempimenti tributari e previdenziali (mediante sondaggi di conformità a campione)
- la documentazione e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture, secondo le procedure del sistema contabile e di controllo interno (mediante verifiche a campione)
- l'esistenza delle disponibilità liquide e dei titoli di proprietà della società assoggettata al controllo (mediante sondaggi di conformità a campione)

# LE VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI E DELLA CONTABILITA'

				Prima registrazione nel periodo	Ultima registrazione del periodo			Note o rilievi
	PROT IVA (indicare il prot IVA del campione)	Cliente/fornitore	Archiviazione (eventuali supporti di immagini)		Data	Numero	Pagina	
Libro giornale (art. 2214 del C.C.)								
Libro sezionale								
Libro degli inventari (art. 2214 del C.C.)								
Scritture ausiliarie di magazzino								
Libro mastro								
Registro dei beni ammortizzabili								
LUL								
Libro degli infortuni								
Registri IVA (D.P.R. 633/72)								
a) IVA vendite								
b) IVA acquisti								
c) IVA corrispettivi								
d) Acquisti intracomunitari IVA a credito								
e) Acquisti intracomunitari IVA a debito								
f) IVA cessioni intracomunitarie								
g) Rettifiche su acquisti								
h) Rettifiche su vendite								
Dichiarazioni di intento								
Merci in conto lavorazione								
Merci in conto deposito								

Cliente  
 Data bilancio 31/12/2015  
 Foglio di lavoro VP-4

Compilato da   
 Rivisto da   
 Trimestre o periodo di riferimento

In data   
 In data

Verifica periodica della regolare tenuta della contabilità sociale

Verifica dell'esistenza e dell'aggiornamento dei libri sociali

	Controlli eseguiti			Numerazione e bollatura iniziale			Prima registrazione nel periodo	Ultima registrazione del periodo			Note o rilievi
	Vidimazione iniziale, bollatura e numerazione pagina	Contenuto, modalità di tenuta e termini	Archiviazione (eventuali supporti di immagini)	Data	Da pagina a pagina	Organo vidimante		Data	Numero	Pagina	
Libro dei soci											
Libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee (per le S.p.A.) e delle decisioni dei soci (per le S.r.l.)											
Libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione (per le S.p.A.) e delle decisioni degli amministratori (per le S.r.l.)											
Libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio Sindacale (o del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione per le s.p.a.). Libro delle decisioni del Collegio Sindacale o del revisore nominati ai sensi dell'art. 2477 del C.C. (per le S.r.l.)											

## LA TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI

Il revisore deve esaminare i libri contabili obbligatori (un elenco – allegato «A» – documento n. 160 ASSIREVI) tenendo conto, però, che i documenti contabili e fiscali possono essere tenuti:

- **con modalità «tradizionali» ovvero su supporto cartaceo**: in tal caso i contribuenti possono avvalersi o meno di sistemi meccanografici per la tenuta dei registri contabili
- **con modalità informatiche**: la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare è considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, **allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.**

**comma 4-ter, art. 7, D.L. 357/1994, convertito nella legge 489/1994**



## LA TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI

### ATTENZIONE

In deroga a quanto previsto dal comma precedente (4-ter), la tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con sistemi elettronici **è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.**

**comma 4-quater, art. 7, D.L. 357/1994, convertito nella legge 489/1994  
comma inserito dall'art. 19-octies, comma 6, D.L. 148/2017, convertito, con  
modificazioni, dalla Legge 4.12.2017 n. 172.**

## LA TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI

Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, **le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie di cui alla lettera c) e alla lettera d) del primo comma dell'articolo 14, devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 del codice stesso e numerate progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo.**

**Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre 60 giorni.**

**comma 1, art. 22, D.P.R. 600/1973**

## LA CONSERVAZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI

Ai sensi dell'art. 8 co. 5 della L. 212/2000, **ai fini tributari l'obbligo di conservazione di atti e documenti non può eccedere i dieci anni dalla loro emanazione o formazione.**

L'art. 22 del DPR 600/73, richiamato dall'art. 39 del DPR 633/72, invece, stabilisce che l'obbligo permane sino a quando sono pendenti i termini per l'accertamento, anche oltre il termine dell'art. 2220 c.c. (che prevede il termine di dieci anni dalla data dell'ultima registrazione). I giudici recepiscono la tesi secondo cui il combinato disposto degli artt. 8 della L. 212/2000 e 22 del DPR 600/73 va interpretato nel senso che **l'obbligo di conservazione dei documenti è, in genere, decennale, potendo essere maggiore solo se concerne documenti su accertamenti iniziati prima del decimo anno, ma non ancora definiti.**

**Suprema Corte di Cassazione, sentenza 13 maggio 2016 n. 9834**

## **LA SOTTOSCRIZIONE DELLE SCRITTURE CONTABILI**

**La mancata sottoscrizione delle schede contabili obbligatorie non costituisce una mera irregolarità formale, bensì equivale alla loro inesistenza giuridica, con la conseguente inattendibilità delle scritture contabili e, dunque, l'ammissibilità del ricorso all'accertamento induttivo ex art. 39 co. 2 del DPR 600/73.**

**Le schede contabili possono, infatti, svolgere la loro funzione di attestazione dei dati in esse riportati soltanto se il contribuente (o il suo legale rappresentante) si assume, attraverso la sottoscrizione, la responsabilità del loro contenuto.**

**Suprema Corte di Cassazione, sentenza 14 febbraio 2003 n. 2250**

## LA SOTTOSCRIZIONE DELLE DICHIARAZIONI

Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000

2. La sanzione prevista nel comma 1 si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica i documenti, i registri e le scritture indicati nel medesimo comma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

3. La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute. Essa è irrogata in misura doppia se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente superiori, nell'esercizio, a euro 50.000

4. Quando, in esito ad accertamento, gli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette (3) risultano non rispettati in dipendenza del superamento, fino al cinquanta per cento, dei limiti previsti per l'applicazione del regime semplificato per i contribuenti minori di cui agli articoli 32 [...] (4) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, del regime speciale per l'agricoltura di cui all'articolo 34 dello stesso decreto n. 633 del 1972, [...] (6), si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.500 (7).

5. Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, si applica la sanzione amministrativa fino al trenta per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di euro 250.

### Articolo 9, D.lgs. 471/1997

## L'OMESSA SOTTOSCRIZIONE DEL REVISORE

La nuova formulazione del comma 5, dell'articolo 9, D.lgs. 471/1997, **dispone la sola punibilità del revisore per l'omessa sottoscrizione della dichiarazione con l'applicazione della sanzione del 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione, con un ammontare minimo di euro 250 e massimo che non ecceda l'imposta effettivamente accertata a danno del contribuente.**

## LE VERIFICHE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

- **effettuare sondaggi di conformità a campione sull'operatività del sistema di controllo interno**
- **ottenere informazioni su eventuali cambiamenti nel sistema di controllo interno**
- **valutare gli effetti sulla regolare tenuta della contabilità e sulla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili**
- **verificare l'aggiornamento delle stesse scritture contabili (si pensi, per esempio alla tenuta delle scritture di magazzino, se obbligatorie, con registrazioni eseguite nei 60 giorni, ai sensi del comma 1, art. 22, D.P.R. 600/1973)**
- **segnalare agli amministratori le carenze riscontrate, verificando successivamente le correzioni eseguite**

## ULTERIORI ATTIVITA'

**Il documento precisa che il revisore può svolgere indagini presso la direzione o presso le persone in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa, effettuare procedure di analisi comparativa sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall'impresa nel corso dell'esercizio, effettuare ispezioni mediante l'esame di registrazioni o documenti, sia interni sia esterni.**

Inoltre, nei casi di primo incarico di revisione, il revisore può esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente. **Il revisore deve tenere in considerazione quanto emerso nelle verifiche periodiche, valutando i possibili effetti sulla successiva revisione del bilancio.**

**Principio di Revisione SA ITALIA 250B**



## OPERAZIONI ED EVENTI SIGNIFICATIVI

- cambiamenti significativi della struttura organizzativa
- operazioni di valore particolarmente significativo o caratterizzate da particolari rischi
- informazioni sugli scostamenti più significativi rilevati nel processo di comparazione
- esame dei contratti stipulati di eccezionale rilevanza o di carattere straordinario
- acquisizioni, cessioni e liquidazioni di significative attività
- modifiche del capitale sociale e degli impegni obbligazionari
- mutamenti di trattamento contabile o di criteri di valutazione
- rettifiche contabili di entità significativa
- introduzione di nuovi prodotti e/o servizi e/o abbandono di linee di prodotto
- andamento portafoglio ordini e/o contratti che generano i ricavi
- fluttuazioni del volume d'affari
- impegni significativi assunti nel periodo in aggiunta a quelli derivanti dalla gestione ordinaria
- passività potenziali, nuovi procedimenti legali e sviluppo dei precedenti
- mutamenti della situazione finanziaria (nuovi mutui e prestiti, garanzie e difficoltà nell'accesso al credito)
- verifica di perdite sostenute o potenziali in termini di mercato, clienti o fornitori
- operazioni significative con parti correlate

# I CONTROLLI INFRANNUALI

## I CONTROLLI PERIODICI

**Le verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili normalmente dovranno avvenire trimestralmente.**

Tuttavia, **per alcune tipologie di società o in alcune situazioni particolari, potrà rendersi necessario effettuare verifiche ad intervalli di tempo più brevi**, o con l'obiettivo di accertamenti specifici (verifiche mirate).

Ad esempio: a) nel caso in cui una maggior frequenza dei controlli sia richiesta dalla natura dell'attività svolta; b) nel caso in cui la società debba introdurre in breve tempo significative modifiche procedurali o debba prendere decisioni per operazioni particolarmente significative o caratterizzate da particolare rischiosità; c) nel caso in cui si siano rilevate irregolarità che poi non sono state tempestivamente sanate.

**I tempi di svolgimento delle verifiche periodiche potranno coincidere parzialmente o totalmente con le fasi del procedimento di revisione contabile del bilancio o della situazione contabile a data intermedia.**

Così ad esempio, **il tempo di svolgimento della prima verifica trimestrale dell'esercizio in corso potrà coincidere con lo svolgimento della fase finale del procedimento di revisione del bilancio dell'esercizio precedente**; il tempo di svolgimento della seconda verifica trimestrale potrà coincidere, almeno parzialmente, con la revisione contabile della relazione semestrale. Di conseguenza, alcune informazioni e dati potranno avere comune utilità, sia per le finalità delle verifiche trimestrali che per quelle del procedimento revisionale del bilancio o della situazione contabile semestrale.

## I CONTROLLI PERIODICI

In assenza di uno specifico principio di revisione, ASSIREVI prevede un elenco di procedure da svolgere durante le **verifiche periodiche**, tra le quali:

- l'esame dei **libri contabili obbligatori** per accertare la loro **corretta vidimazione e/o bollatura** (ove applicabile) nonché la tempestività dell'aggiornamento secondo quanto stabilito dalle norme in materia
- l'ottenimento di **informazioni circa eventuali cambiamenti nel sistema di controllo interno**
- l'esame a campione dell'esistenza dei **documenti formali relativi agli adempimenti tributari e previdenziali**
- l'effettuazione di **test di conformità sul sistema di controllo interno**
- la **lettura dei libri sociali**
- l'effettuazione della **conta di cassa e/o titoli**
- la **verifica delle riconciliazioni bancarie**
- **analisi comparative tra la situazione contabile infrannuale e i corrispondenti valori dell'esercizio precedente**
- **colloqui con la direzione della società** al fine di ottenere informazioni su eventuali operazioni ed eventi significativi verificatisi nel periodo in esame.

**ASSIREVI, DOCUMENTO 160 DI GENNAIO 2011**

## I CONTROLLI PERIODICI

Le principali procedure consigliate nell'ambito delle verifiche periodiche sono le seguenti:

- **ottenimento di informazioni circa cambiamenti nel sistema di controllo interno**, con particolare riferimento al sistema contabile-amministrativo e acquisizione di documenti e informazioni
- **esame dei libri contabili obbligatori e verifica del tempestivo aggiornamento**
- **esame campionario dell'esistenza dei documenti formali relativi a tutti gli adempimenti (fiscali, contributivi) e dei pagamenti relativi**
- **svolgimento di sondaggi di conformità campionari al fine di accertare che le operazioni di gestione siano correttamente rilevate in contabilità**
- **svolgimento di sondaggi, a campione, per accertare che le operazioni riferibili agli adempimenti tributari e previdenziali siano rilevate in contabilità**
- **esame della sistemazione di fatti riscontrati nella verifica del periodo precedente**
- **accertamento dell'esistenza e della tempestività di preparazione delle riconciliazioni bancarie predisposte a data intermedia ed esame campionario delle poste in riconciliazione per taluni conti bancari**
- **effettuazione della verifica di cassa e/o titoli a data intermedia**
- **lettura dei verbali delle Assemblee, del Consiglio di amministrazione, del Comitato esecutivo e quant'altro (./..)**

## I CONTROLLI PERIODICI

- **analisi comparativa sulla base della situazione contabile a data intermedia al fine di individuare i principali scostamenti rispetto alla situazione contabile intermedia precedente e alla situazione periodica relativa al corrispondente periodo dell'esercizio precedente e all'eventuale budget**
- **colloqui e interviste con la direzione dell'impresa, utilizzando gli scostamenti indicati al punto che precede, con l'obiettivo di ottenere tutte le opportune informazioni su eventuali operazioni ed eventi significativi che si sono verificati nel periodo**
- **ottenimento di riscontri documentali per le operazioni, anche di natura straordinaria, particolarmente significative**
- **colloqui con gli organi della società, in particolare con il Collegio Sindacale, se nominato e se non è lo stesso organo che esegue la revisione, al fine di ottenere le informazioni in merito alla propria attività di vigilanza svolta sull'adeguatezza del sistema di controllo interno ai fini del controllo gestionale-aziendale**

**ASSIREVI, DOCUMENTO 160 DI GENNAIO 2011**

## **RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI**

**La responsabilità della redazione dei bilanci e dell'informativa finanziaria nonché della correttezza delle informazioni in essi contenute e della correzione di tutti gli errori significativi riscontrati, dell'adeguatezza della struttura organizzativa, del sistema di controllo interno e del sistema di controllo amministrativo-contabile anche ai fini della regolare tenuta delle scritture contabili, della corretta rappresentazione dei fatti di gestione e dell'integrità del patrimonio sociale compete agli amministratori.**

E', altresì, responsabilità degli amministratori l'implementazione e il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno volto a prevenire e a individuare frodi (include le false dichiarazioni intenzionali) e/o errori.

**ASSIREVI, DOCUMENTO 160 DI GENNAIO 2011**

## CONTENUTO DELLE VERIFICHE PERIODICHE

- **individuare i libri obbligatori** da tenere
- **introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa vigente** (civilistica, fiscale, previdenziale e imposta da leggi speciali rilevanti ai fini della regolare tenuta
- **assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri e registri**
- **assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali**
- **verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori**
- **verificare, su base campionaria, la regolare tenuta e il tempestivo aggiornamento dei libri**
- **verificare su base campionaria l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali**
- **verificare la sistemazione, da parte della direzione, di carenze nelle procedure adottate per la regolare tenuta della contabilità**
- **verificare la sistemazione, da parte della direzione, di errori nelle scritture contabili se riscontrate in esito alle verifiche periodiche**



# LA SCHEDA DI LAVORO

Cliente   
 Data bilancio 31/12/2015  
 Foglio di lavoro VP-2

Compilato da   
 Rivisto da

In data   
 In data

Trimestre o periodo di riferimento

Verifica periodica della regolare tenuta della contabilità sociale

Pianificazione dei controlli nelle verifiche periodiche esercizio chiuso il 31/12/2015

Descrizione	Data Verifica 1	Data verifica 2	Data verifica 3	Data Verifica 4	Data Verifica ...
<b>Controlli sui libri civili e fiscali _ Generale</b> Libro soci Libro assemblea dei soci Libro del C.d.A. Libro del Collegio Sindacale Libro delle obbligazioni Libro assemblee degli obbligazionisti Registro dei beni ammortizzabili Libro Inventari					

## DOCUMENTI DELLE VERIFICHE PERIODICHE

- **programmi di lavoro**
- **note di commento sulle questioni emerse**
- **riepiloghi degli aspetti significativi**
- **check-list**
- eventuale redazione di un «**memorandum**» contenente la descrizione dei risultati della verifica periodica, della sistemazione delle carenze procedurali nella tenuta della contabilità e delle non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa vigente, nonché delle considerazioni e valutazioni eseguite sugli elementi informativi acquisiti

## DOCUMENTI DELLE VERIFICHE PERIODICHE

Il revisore deve documentare:

- **la frequenza pianificata delle visite periodiche**
- **le procedure svolte in ciascuna verifica periodica**
- **i risultati delle verifiche periodiche**, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione, nonché ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.

**La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione del bilancio.**

# **ESAME DEI BILANCI E DELLE SITUAZIONI PERIODICHE**

**CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI**

**COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE**

**LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA**

Documento n. 520

## ESAME DEI BILANCI E DELLE SITUAZIONI PERIODICHE

### TIPOLOGIE ED OBIETTIVI DELLE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

4. Le procedure di analisi comparativa prevedono il confronto di dati e di informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche dell'impresa con altri dati comparabili.  
A titolo esemplificativo le comparazioni si possono effettuare con:
- dati ed informazioni comparabili relativi a periodi precedenti;
  - risultati che la società prevede di raggiungere, espressi nei preventivi e nei budget, o stime effettuate dal revisore quale la stima dell'ammontare degli ammortamenti;
  - dati di settore, quali il confronto tra l'indice di rotazione dei crediti verso clienti dell'impresa con l'indice medio di settore o l'indice di imprese di dimensioni simili nello stesso settore.

# COMPARAZIONE E MONITORAGGIO

Situazioni contabili comparate  
(esempio)  
Valori in euro

Voci contabili	Saldo al <...>	Saldo al <...>	Saldo al <...>	Saldo al <...>	Saldo al <...>
Debiti verso banche					
fatturato					
Acquisti					
Interessi passivi					
Crediti v/s clienti					
Debiti v/s fornitori					
<...>					

# COMPARAZIONE E MONITORAGGIO

Indicatori  
Valori in euro

Nome	Saldo al <...>	Saldo al <...>	Saldo al <...>	Saldo al <...>	Saldo al <...>
Interessi/fatturato					
Giacenza media crediti v/s clienti					
Giacenza media debiti verso fornitori					
Scostamento tra giacenza media crediti e debiti					
Variazione fatturato					
Incidenza fatturato periodo su fatturato periodo precedente					
<...>					

## L'ATTENDIBILITA' DEI DATI

Il revisore deve valutare, stante la possibile influenza dalla provenienza:

- **la fonte delle informazioni disponibili**: generalmente le informazioni più attendibili provengono da fonti indipendenti ed esterne all'impresa
- **la comparabilità delle informazioni disponibili**: i dati relativi a una tipologia di impresa in generale devono essere integrati per renderli comparabili con quelli di una impresa che produce e/o vende prodotti specialistici
- **la natura e la pertinenza delle informazioni disponibili**: se i budgets sono predisposti sulla base di aspettative di risultati piuttosto che su obiettivi da raggiungere
- **i controlli sulla predisposizione delle informazioni**: i controlli sulla preparazione, riesame e aggiornamento dei budgets



# **CENNI SUI PROFILI DI RESPONSABILITA' DEL COLLEGIO SINDACALE E DEI REVISORI**

*A cura di Andrea Scaini*

*(alcune slides relative all'Avv. Luigi Ferrajoli cui  
va ringraziamento)*

## Premessa: gli obblighi del revisore nel D.Lgs. 39/2010

Il **D.Lgs. n. 135 del 17.07.2016** (in Gazz. Uff., 21.07.2016, n. 169) ha dato attuazione alla **direttiva 2014/56/UE** di modifica alla direttiva 2006/43/CE avente ad oggetto la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.

Il D.lgs. n. 135/2016 ha modificato il corpo del D.Lgs. n. 39/2010 anche nella parte concernente:

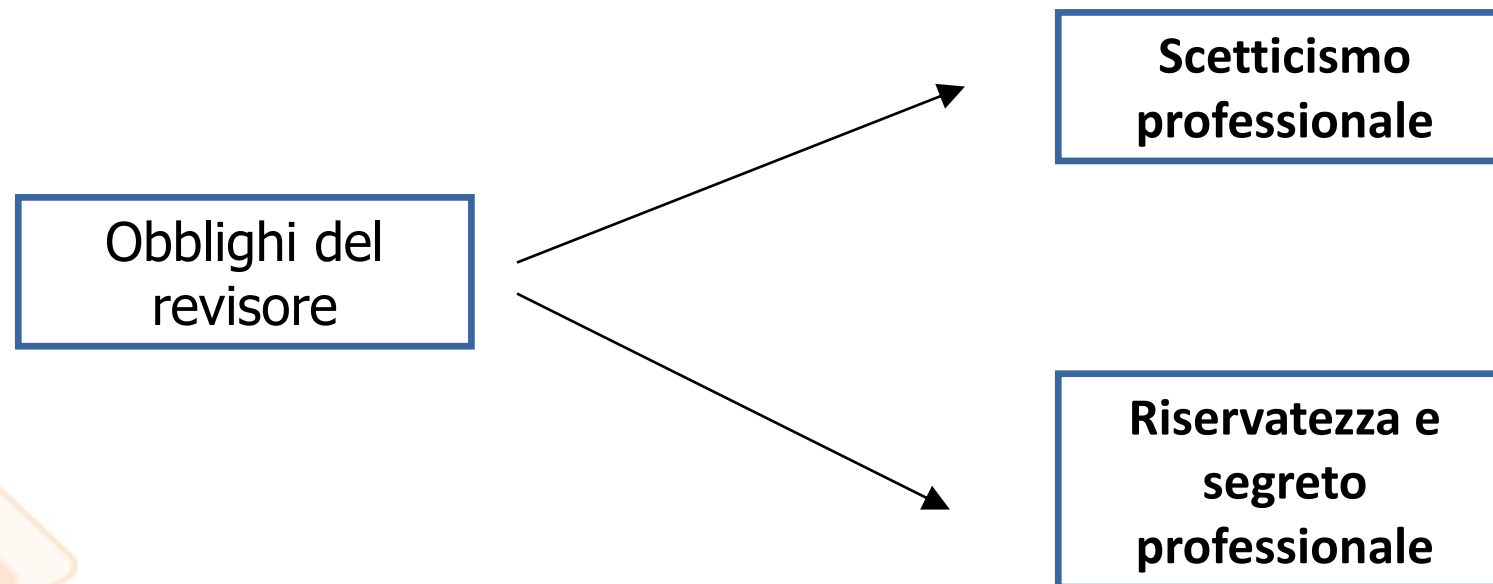
- lo svolgimento dell'attività di revisore legale;
- l'accesso al registro dei revisori, lo svolgimento del tirocinio e la disciplina sanzionatoria in caso di violazioni delle prescrizioni.

Anche alla luce della nominata riforma, di seguito verranno analizzati:

- la responsabilità civile, penale e amministrativa del revisore legale e del sindaco;
- il regime sanzionatorio applicabile.

## I principali obblighi del revisore in tema di deontologia professionale

Il D.Lgs. n. 135/2016 specifica gli **obblighi** del revisore e della società di revisione nello svolgimento della propria attività professionale, ossia durante tutte le fasi dell'incarico, soprattutto nei momenti di valutazione delle stime effettuate dalle direzioni aziendali.



## I principali obblighi del revisore. Scetticismo professionale

All'articolo 9 del D.lgs. n. 39/2010 è stato introdotto l'obbligo di esercitare lo **scetticismo professionale**, in forza del quale il professionista è tenuto a mantenere un "approccio dubitativo" ogni qualvolta gli vengano sottoposte dalla direzione valutazioni in relazione a particolari aspetti societari, quali:

- il fair value (valore equo);
- la riduzione di valore delle attività;
- gli accantonamenti;
- i flussi di cassa futuri;
- la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.

Il revisore deve quindi esercitare un monitoraggio costante delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta ad errore o frode, effettuando costantemente una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.

## I principali obblighi del revisore. Scetticismo professionale

L'obbligo di scetticismo professionale era già stato sancito dal **principio di revisione internazionale Isa 200 (punto 15 - da A18 a A22)**, secondo cui *“il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato”*.

In particolare, il revisore deve prestare attenzione alle seguenti circostanze (cit. paragrafi A18-A22):

- elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro;
- informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi;
- condizioni che possono segnalare possibili frodi (ad esempio in caso di dubbi sull'autenticità di un documento).

# SCETTICISMO PROFESSIONALE

## PRINCIPIO ISA 200

A20. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi. Ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini e di altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze, per esempio nel caso in cui sussistano fattori di rischio di frode e un singolo documento, per sua natura suscettibile di frode, rappresenti l'unica evidenza a supporto di un importo significativo di bilancio.

A20(I). L'art. 9 del D.Lgs.39/10 richiama l'attenzione, al comma 2, sull'esercizio dello scetticismo professionale nel corso dell'intera attività di revisione e, al comma 3, **in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.**

**PARALLELISMO COERENTE CON OIC 11**

## SCETTICISMO PROFESSIONALE

### PRINCIPIO ISA 200

A21. Il revisore può accettare come autentiche le registrazioni e i documenti, a meno che non abbia motivo di ritenere diversamente. Tuttavia, il revisore è tenuto a considerare l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.<sup>13</sup> In caso di dubbi sull'attendibilità delle informazioni o di indizi di possibili frodi (per esempio, se le circostanze identificate nel corso della revisione contabile inducono il revisore a ritenere che un documento possa non essere autentico ovvero che i termini di un documento possano essere stati contraffatti), i principi di revisione richiedono che il revisore svolga ulteriori indagini e determini quali modifiche o integrazioni alle procedure di revisione siano necessarie per risolvere la questione.<sup>14</sup>

A22. Non ci si può attendere che il revisore ignori l'esperienza passata per quanto riguarda l'onestà e l'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa. Tuttavia, la convinzione che la direzione e i responsabili delle attività di governance siano onesti e integerrimi non esime il revisore dal mantenere il necessario scetticismo professionale né lo autorizza a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi nell'acquisizione di una ragionevole sicurezza.

Se si vogliono escludere le frodi (attenzione però al reato di false comunicazioni sociali come definito dalle Sezioni Unite della Cassazione il 27 Maggio 2016 sentenza 22474) l'onestà è riferita in termini di correttezza e conformità, sia al vero, che ai Principi Contabili nella loro più ampia accezione di integrazione tecnica alle norme cogenti del Codice civile in materia di valutazioni e criteri espositivi delle varie voci del Bilancio e della Relazione sulla Gestione.

Le questioni sul tavolo sono quindi quelle note: la acquisizione di adeguati elementi probativi sui vari accadimenti aziendali e sulle poste che li recepiscono nel bilancio e la conformità dei valori stimati e/o congetturati a corretti Principi Contabili.

Questo è il vero passaggio fondamentale che distingue, al di là dei formalismi, a volte un po' stucchevoli, riguardanti le procedure da mettere in piedi per rispettare i principi di revisione, una revisione conforme alle regole ed una border line.

Tutto quanto sopra espresso deve essere recepito nella c.d. "Carte di Lavoro" che devono superare il vincolo formale di semplici giustificativi di "quadratura contabile" (necessaria ma con il rispetto delle soglie predeterminate e verificate di significatività o materialità o rilevanza) per divenire un corollario "coerente" di un giudizio finale che non può prescindere dai contenuti sostanziali che le stesse esprimono in rapporto alla applicazione dei Principi OIC.

Questo è un altro aspetto fondamentale del nuovo processo di revisione: deve essere sempre verificata e mantenuta una assoluta coerenza tra quanto indicato nelle carte di lavoro e la relazione finale di revisione

**Tale corretto approccio risulta però di agevole applicazione solo se la struttura aziendale risponde nella sostanza a tali sollecitazioni e soprattutto se l'imprenditore ("la governance") non applica lo scetticismo imprenditoriale che non è codificato dalla norma ma dall'esperienza professionale e si concretizza nella sottovalutazione di tali aspetti sino a sfociare nella negazione di una realtà purtroppo a volte ineluttabile.**



## PRINCIPIO ISA 501

### ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

	Indice	Paragrafo
<b>Introduzione</b>		
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) .....		1
Data di entrata in vigore .....		2
<b>Obiettivo</b> .....		3
<b>Regole</b>		
Rimanenze .....		4-8
Contenziosi e contestazioni .....		9-12
Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa .....		13
<b>Linee Guida ed altro Materiale Esplicativo</b>		
Rimanenze .....		A1-A16
Contenziosi e contestazioni .....		A17-A25
Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa .....		A26-A27

## I principali obblighi del revisore. Scetticismo professionale

La **finalità** dell'esercizio dello scetticismo è:

- ridurre il rischio che - col protrarsi del tempo - si comincino a trascurare circostanze inusuali;
- si incorra in un'eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel corso della revisione;
- si utilizzino assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.

Lo "scetticismo" sarà **necessario** per la valutazione critica degli elementi probativi: in caso di dubbi sull'attendibilità delle informazioni o di indizi di possibili frodi, il revisore dovrà svolgere ulteriori indagini e determinare quali modifiche o integrazioni alle procedure di revisione siano necessarie per risolvere la questione.

## I principali obblighi del revisore. Riservatezza e segreto professionale

Il **comma 1** del nuovo **art. 9 bis** del D.lgs. n. 39/2010 prevede che *“tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall’**obbligo di riservatezza e dal segreto professionale**”*.

Il revisore è quindi tenuto - anche a seguito della conclusione dell’incarico - a non divulgare le informazioni concernenti l’azienda sottoposta a revisione.

Uniche **eccezioni** a tale obbligo si verificano in caso di:

- accesso alle informazioni del revisore uscente da parte di un revisore/società di revisione subentrante;
- difesa in giudizio degli interessi professionali di un revisore;
- controlli di qualità disposti dagli organismi competenti;
- indagini da parte di organi professionali o di vigilanza.

## I principali obblighi del revisore. Riservatezza e segreto professionale

Il **comma 2 dell'art. 9 bis** prevede che i principi di riservatezza e segreto professionale debbano essere:

- elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob,
- adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.

Per tale ragione, in data 20.11.2018 è stato adottato il "**Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti**", applicabile agli incarichi relativi agli esercizi d'impresa iniziati nel 2019, elaborato dalle associazioni professionali di commercialisti e revisori.

# I principali obblighi del revisore. Riservatezza e segreto professionale

ID: 76720

MEF - RGS - Prot. 245504 del 20/11/2018 - U

ID: 76720

Prot. 245504



*Ministero dell'Economia e delle Finanze*

**DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**

*Ispettorato Generale di Finanza*

Determina del Ragioniere generale dello Stato Decreto, sentito il parere della Commissione nazionale per le società e la borsa, concernente l'adozione dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, in conformità agli articoli 9, comma 1 e 9-bis, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, modificata dalla direttiva 2014/56/UE

# I principali obblighi del revisore. Riservatezza e segreto professionale

3. I principi costituiscono il *Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale* o Codice etico dei revisori legali.

## ARTICOLO 2

(Inderogabilità delle disposizioni di rango primario e regolamentare)

1. Le disposizioni di cui agli articoli 9 e seguenti del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 prevalgono e, in caso di contrasto con le prescrizioni del Codice etico dei revisori legali, quest'ultime non si applicano. In nessun caso i principi derogano a disposizioni di legge o a disposizioni regolamentari né autorizzano il revisore legale a disapplicarle.

## ARTICOLO 3

(Pubblicità)

1. La presente determina, insieme ai principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale ad essa allegati sono pubblicati sul portale della revisione legale, all'indirizzo:  
<http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale>.

## I principali obblighi del revisore. Riservatezza e segreto professionale

Il revisore deve ispirarsi ai seguenti principi inseriti nel Codice:

- **integrità**: deve essere trasparente e onesto nelle relazioni professionali;
- **obiettività**: non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionarne il giudizio professionale;
- **competenza professionale e diligenza**: deve mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire competenza e professionalità nelle prestazioni, nonché agire con diligenza rispetto ai principi tecnici e professionali;
- **riservatezza**: deve rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle;
- **comportamento professionale**: deve rispettare le norme ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di *assurance*.

## I principali obblighi del revisore. Riservatezza e segreto professionale

Il Codice è suddiviso in due parti:

- I) nella **prima** sono definiti i **principi deontologici fondamentali** per i revisori sulla base di un **quadro concettuale** da applicare:
  - nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali,
  - nella valutazione della significatività dei rischi identificati,
  - nell'individuazione delle misure di salvaguardia;
- I) nella **seconda** vengono:
  - trattate le modalità di applicazione del quadro concettuale in determinate situazioni;
  - forniti esempi di misure di salvaguardia che possono essere adeguate a fronteggiare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali;
  - descritte quelle situazioni per cui non sono disponibili misure di salvaguardia adeguate e le circostanze che devono essere evitate.



## I principali obblighi del revisore. Riservatezza e segreto professionale

Con particolare riferimento al **principio dell'obiettività**, nella sezione 280 al paragrafo 2, è sottolineato il requisito dell'indipendenza, trattato ed ampliato anche nel nuovo art. 10 del D.Lgs. 39/2010.

Il soggetto abilitato alla revisione deve essere **indipendente** dal cliente al quale presta il servizio, senza alcun coinvolgimento nei suoi processi decisionali.

Tale indipendenza deve sussistere in una duplice accezione ed essere:

- mentale, cioè tale da consentire l'espressione di un giudizio sul bilancio libero da condizionamenti;
- percepibile in quanto tale agli occhi del pubblico.

Il requisito deve essere garantito per tutta la durata dell'incarico, ossia durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.

## La responsabilità civile del revisore. L'art. 15 D.Lg.s n. 39/2010

La responsabilità civile dei revisori, prima disciplinata dall'art. 2409-*sexies* c.c. e dall'art. 164 T.U.F. (Testo Unico Finanza), è contemplata dall'**art. 15** del **D.Lgs. n. 39/2010** che prevede al **comma 1**: *“i revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri”*.

E' stato introdotto il c.d. principio di responsabilità frazionata per cui *“nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato”*.

Il **comma 2** prevede che *“il responsabile dell'incarico **ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile** sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato”*.

## La responsabilità civile del revisore. L'art. 15 D.Lg.s n. 39/2010

Diversamente dal regime previgente, l'art. 15:

- non prevede un riferimento al **grado di diligenza** richiesto per evitare l'attribuzione di responsabilità, contrariamente ai vecchi artt. 2409-sexies c.c. e 164 T.U.F. che facevano espresso richiamo all'art. 2407 c.c. secondo cui *"I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico"*.
- *"l'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili si prescrive nel termine di cinque anni dalla **data della relazione di revisione** sul bilancio d'esercizio o consolidato, emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento" (comma 3)*, mentre prima tale termine decorrevava dalla cessazione dell'incarico (art. 2409-sexies, comma 3, c.c.).

# La responsabilità civile del revisore. Negligenza professionale

La responsabilità civile del revisore deriva da una **negligenza professionale**, ossia da un **comportamento doloso o colposo** che cagiona:

- errori nel giudizio;
- inadempienze tali da provocare un danno risarcibile.

I presupposti della responsabilità civile sono:

1. l'inadempienza e/o la negligenza in relazione agli obblighi di legge;
2. l'omessa o non corretta applicazione dei principi di revisione;
3. il verificarsi di un danno;
4. la sussistenza del nesso causale, ossia il danno deve essere conseguenza immediata e diretta dell'inadempimento o dell'errore del professionista.

# La responsabilità civile del revisore.

## Responsabilità contrattuale

La responsabilità del revisore può avere natura contrattuale o extracontrattuale.

### La responsabilità contrattuale:

- trae origine dal contratto concluso tra il professionista e il cliente a norma degli artt. 2230 e ss. c.c.;
- discende dagli artt. 1176 c.c. e dai principi di diligenza e correttezza in essi contenuti, a cui il professionista si deve attenere nell'ambito dell'esatto adempimento dell'obbligazione assunta. In particolare, il comma 2 dell'art. 1176 c.c. richiede una **diligenza qualificata** in quanto parametrata alla natura dell'attività svolta dal professionista;
- può essere invocata nei confronti della società di revisione, dei suoi collaboratori e dei dipendenti che hanno svolto l'incarico, soggetti tutti che rispondono nei confronti della società cliente per i danni derivanti dall'inadempimento dei doveri previsti dalla legge.

# La responsabilità civile del revisore. Responsabilità contrattuale

## Corte appello Milano del 7 luglio 1998

*“L'attività di revisione è attività intellettuale che non si riduce alla meccanica applicazione di criteri contabili, per cui si applica ad essa la disciplina dettata per le prestazioni d'opera intellettuale in quanto compatibile con l'organizzazione societaria per mezzo della quale la suddetta attività viene svolta e con l'ulteriore effetto di richiedere al revisore la speciale diligenza che impone l'art. 1176 comma 2 c.c., cui rinvia l'art. 1710 c.c., richiamato implicitamente dall'art. 2407 c.c.....”.*

# La responsabilità civile del revisore.

## Responsabilità contrattuale

Nella distinzione tra **obbligazioni di mezzi** e **di risultato**, quella del revisore costituisce un esempio di obbligazione di mezzi, in quanto nell'adempimento della stessa egli mette a disposizione del creditore esclusivamente i propri mezzi e capacità, senza dover garantire il raggiungimento di un determinato risultato.

Seppur non sia tenuto a raggiungere il risultato, nello svolgimento dell'incarico, il revisore è tenuto a **osservare tutte le regole tecniche che mirano al conseguimento dello stesso**: il mancato o inesatto risultato non determina la responsabilità contrattuale del professionista, ma può rilevare quale indicatore di una possibile condotta negligente, imperita o imprudente dello stesso.

Tuttavia, a mente dell'art. 2236 c.c., il professionista risponde dei danni solamente in caso di **dolo o colpa grave** se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, ossia risolvibili solo mediante una preparazione professionale superiore alla media.

# La responsabilità civile del revisore.

## Responsabilità contrattuale

Riassumendo, al revisore si applicano:

- la regola generale della diligenza qualificata prevista dall'**art. 1176, comma 2 c.c.** - definita come diligenza del buon professionista o del professionista medio - commisurata alla natura dell'attività prestata;
- la successiva norma dell'**art. 2236 c.c.** quando la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di particolare difficoltà, che limita però l'eventuale responsabilità del professionista al dolo o alla colpa grave.

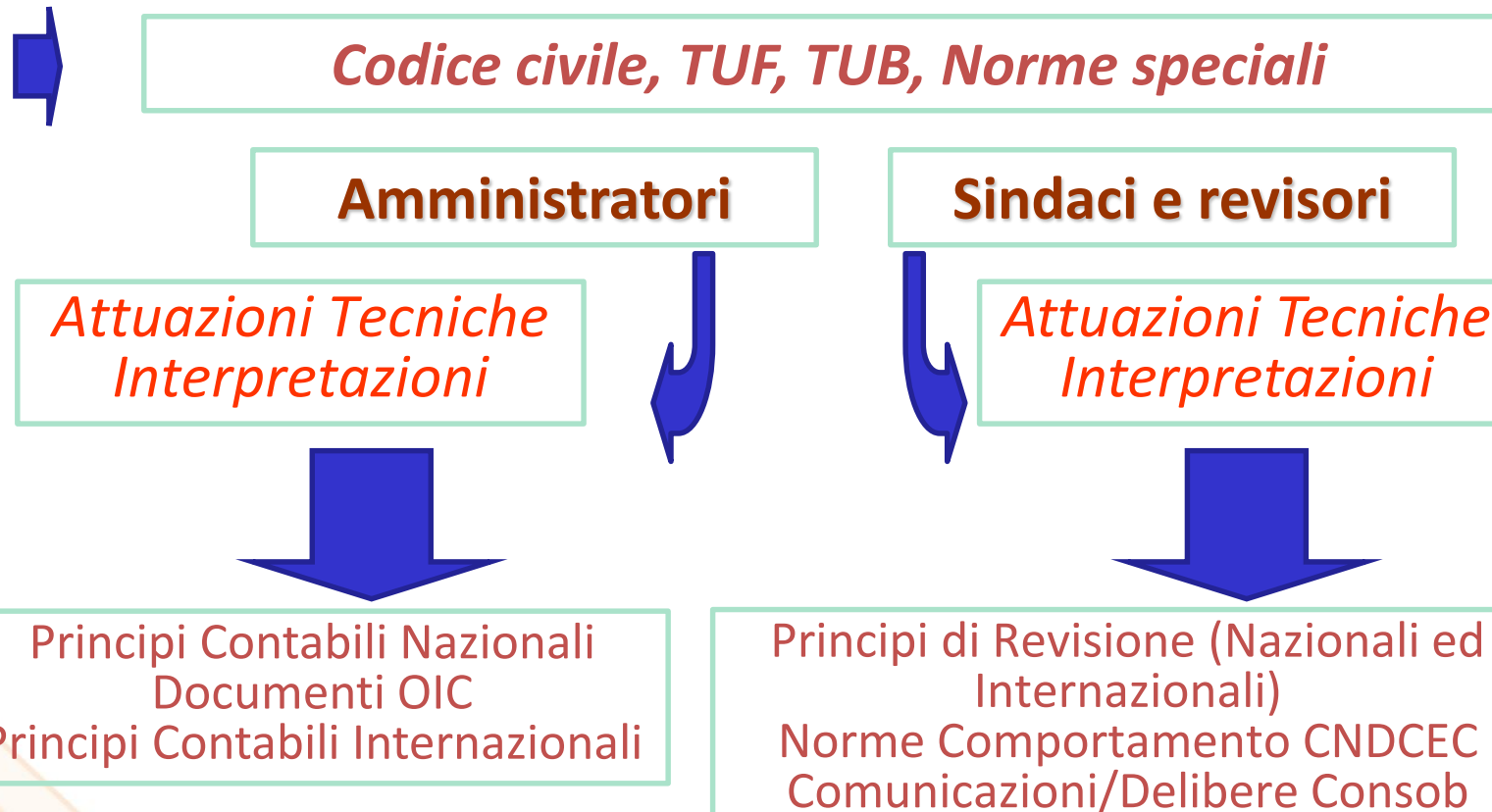
Esempi di **colpa grave** nel campo professionale del revisore:

- gli errori inescusabili per la loro grossolanità;
- le ignoranze incompatibili con il grado di preparazione ed aggiornamento richiesto o prevedibile in relazione alla reputazione del professionista;
- ogni imprudenza che dimostri superficialità e disinteresse per i beni primari che il cliente affida alle cure del professionista.



# Bilancio e Relazioni accompagnatorie

## Gerarchia delle fonti



**Trib. Milano 1° ottobre 2011 n. 11586**

**Trib. Milano 1.10.2011 n. 11586**

Il sindaco deve comportarsi come un avveduto controllore ed applicare, laddove manchino disposizioni di legge, le norme di comportamento proprie della professione svolta, in relazione alle funzioni concretamente esercitate, così come elaborate, ad esempio, dagli ordini professionali.

## AMMINISTRATORI E SINDACI



TUTELA DEL  
PATRIMONIO

- Principi di corretta amministrazione
- Compliance normativa (artt. 2446-2447 e 2482-bis e ter c.c.)



GOING  
CONCERN

- Piani di superamento della crisi



RISCHIO FRODI  
E REATI

- Bancarotta per distrazione
- Mendacio bancario
- Bancarotta preferenziale
- Falso in bilancio

**Sentenza GUP Torino 1801 /2015 sul dovere di intervento dei sindaci a fronte dei «segnali di allarme»**

**Sentenza Cassazione Penale 9266 del 3 Marzo 2015 Sulla responsabilità degli amministratori non pro attivi nell'impedire la bancarotta**

# LE MOTIVAZIONI DELL' ATTEZIONE

Che tipo di controlli effettua il collegio sindacale?

Merito?

Opportunità e  
convenienza delle  
scelte di gestione

Legittimità?

Legittimità delle scelte di  
gestione e correttezza del  
procedimento decisionale  
(diligenza)

Cass. 13081/2013

Il Collegio è tenuto <<ad un controllo di legalità **non puramente formale** ma **esteso al contenuto sostanziale** dell'attività sociale e dell'azione degli amministratori allo scopo di **verificare che le scelte discrezionali non travalichino i limiti della buona amministrazione**. Tale controllo deve essere esercitato con **particolare diligenza** in presenza di situazioni che destino il sospetto di irregolarità nella gestione ed in genere al cospetto di **segnali di pericolo** circa il **malessere economico e finanziario della società**>>

## AMMINISTRATORI E SINDACI

### ATTIVITÀ DI VIGILANZA INTENSIVA

1. **Situazioni contabili periodiche**
2. **Analisi per indici**
3. **Analisi centrale rischi/rating bancario/moratorie**
4. **Analisi andamento portafoglio ordini**
5. **Analisi sulla presenza di azioni esecutive, cautelari, ecc.**
6. **Analisi eventuali cambiamenti nelle condizioni di pagamento**
7. **Analisi covenants**
8. **Indagini presso la direzione aziendale**
9. **Analisi piani previsionali**
10. **Controllo pagamenti** (anche tributari)/monitoraggio finanziamenti soci/parti correlate/creditori garantiti da soci-amministratori
11. **Incontri più frequenti** con revisori e organi di controllo delle controllate o della controllante

### ART. 217, co.1, n. 4 L.F.

*E' punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chi ha aggravato il suo dissesto astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o con altra colpa grave.*

### ART. 2394 c.c.

*Gli amministratori rispondono vs i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti la conservazione del patrimonio.*

### LA RESPONSABILITA' DEL COLLEGIO SINDACALE



Il Legislatore ha disciplinato la responsabilità dei **sindaci** e degli **amministratori** in maniera simile



Art. 2407 c.c.



Art. 2392 c.c.

## Rischi dei sindaci

**Rischi civili:**

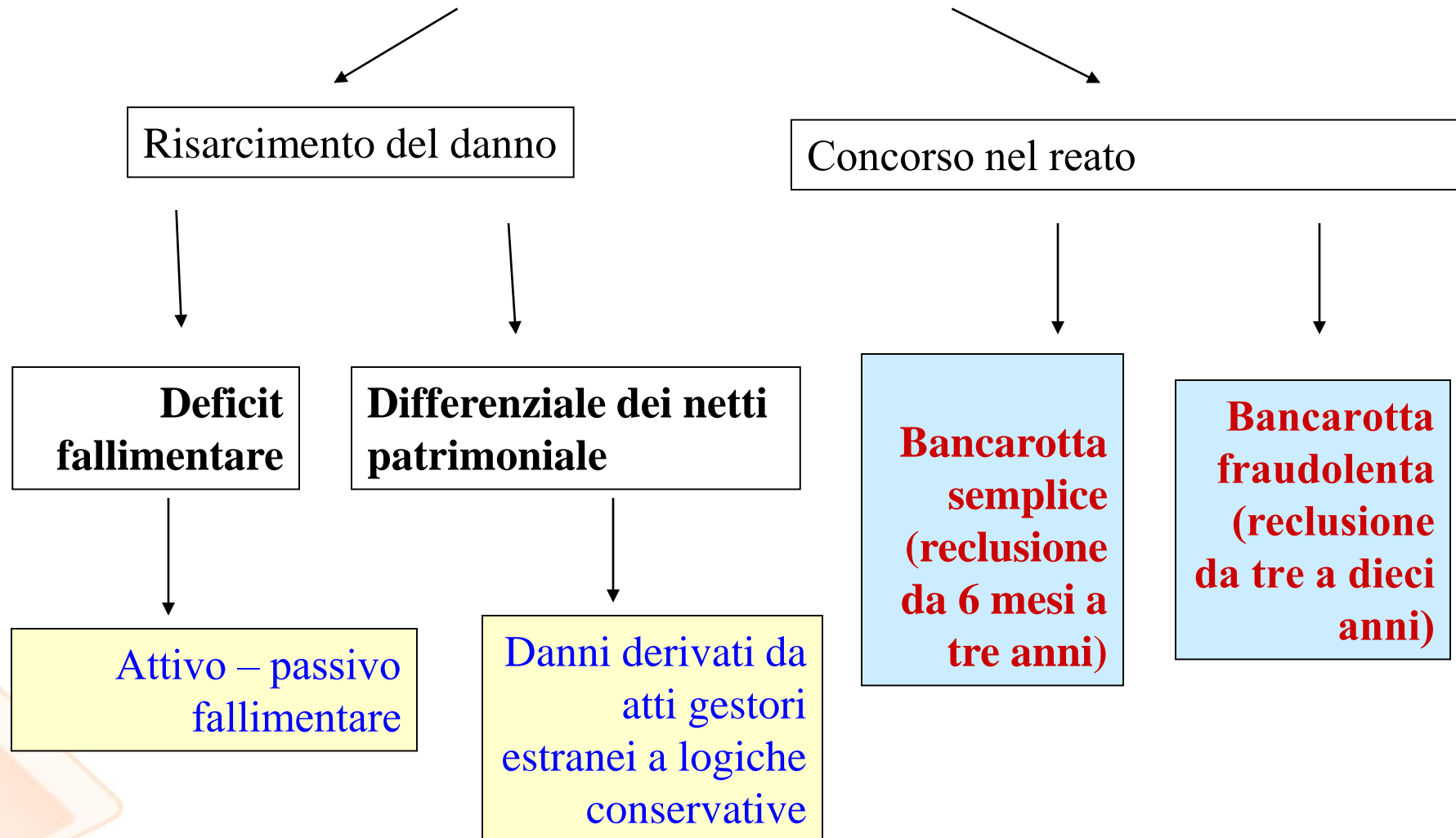
azioni di responsabilità  
ex art. 2394-bis

**Rischi penali:**

Mancato ricorso al  
fallimento in  
proprio  
dell'impresa

Riduzione o  
distrazione del  
patrimonio  
aziendale

# La Responsabilità del Collegio Sindacale





### Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 9100 del 6 maggio 2015

che ha definitivamente stabilito la non utilizzabilità del metodo del passivo fallimentare quale parametro per il calcolo delle eventuali azioni di responsabilità, privilegiando il calcolo analitico delle differenze dei netti patrimoniali, o delle singole azioni dannose commesse, calcolati su valori omogenei, onde evitare soluzioni sbrigative e viziate da valutazioni soggettive e non contestualizzate.

### CNDCEC in data 21 Gennaio 2016 – risposta PO 270/2015

in materia di obbligo di rispetto del codice deontologico da parte del curatore commercialista; citando testualmente “l’attività di curatore fallimentare, svolta da un privato nell’ambito della propria attività professionale in qualità di pubblico ufficiale, ha una duplice natura per la quale si rende possibile profilare, in capo a quest’ultimo, non solo una responsabilità disciplinare interna alla procedura fallimentare (responsabilità che, come già evidenziato, può comportare, come estrema conseguenza, la revoca dell’incarico) ma anche una responsabilità disciplinare nell’ambito dell’Ordine professionale di appartenenza.”

## DLGS. 14 del 2019 Attuativo della Riforma della Crisi di Impresa

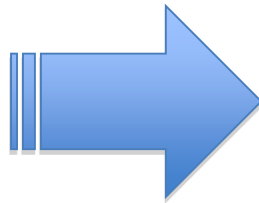
Art. 378

### Responsabilità degli amministratori

1. All'articolo 2476 del codice civile, dopo il quinto comma e' inserito il seguente: «Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. L'azione puo' essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti. La rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali. La transazione puo' essere impugnata dai creditori sociali soltanto con l'azione revocatoria quando ne ricorrono gli estremi.»

2. All'articolo 2486 del codice civile dopo il secondo comma e' aggiunto il seguente: «Quando e' accertata la responsabilità degli amministratori a norma del presente articolo, e salva la prova di un diverso ammontare, il danno risarcibile si presume pari alla differenza tra il patrimonio netto alla data in cui l'amministratore e' cessato dalla carica o, in caso di apertura di una procedura concorsuale, alla data di apertura di tale procedura e il patrimonio netto determinato alla data in cui si e' verificata una causa di scioglimento di cui all'articolo 2484, detratti i costi sostenuti e da sostenere, secondo un criterio di normalità, dopo il verificarsi della causa di scioglimento e fino al compimento della liquidazione. Se e' stata aperta una procedura concorsuale e mancano le scritture contabili o se a causa dell'irregolarità delle stesse o per altre ragioni i netti patrimoniali non possono essere determinati, il danno e' liquidato in misura pari alla differenza tra attivo e passivo accertati nella procedura».

## La Responsabilità del Collegio Sindacale



Richiamo ai **principi di responsabilità** previsti per la responsabilità **del professionista**



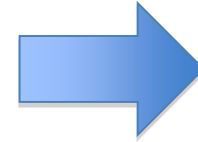
**Prima della riforma** il Legislatore faceva riferimento alla diligenza del **buon padre di famiglia** (cd. diligenza media)



Responsabilità del  
mandatario

## La Responsabilità del Collegio Sindacale

Ora: è richiesta diligenza di tipo professionale



Prudenza, perizia e capacità professionale

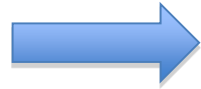


Nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata (art. 1176, co. 2, c.c.).

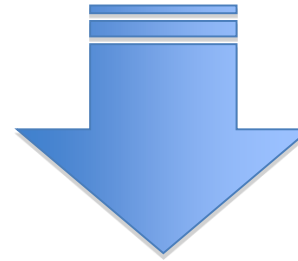


Si devono pertanto considerare le caratteristiche e le peculiarità dell'impresa.

Inoltre



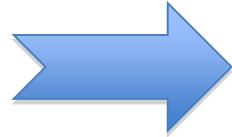
**C'è responsabilità solo in presenza di violazione di doveri (precedentemente individuati) specifici che possono dipendere dal ruolo svolto o assunto dal sindaco**



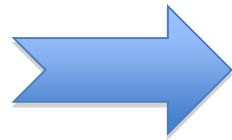
**Non si può parlare di responsabilità standard**

**ma varia a seconda delle diverse realtà**

## La Responsabilità del Collegio Sindacale



La responsabilità dei sindaci non può determinarsi tramite la mera ed acritica trasposizione di quella che ricade in capo all'organo amministrativo e ...



... sussiste la responsabilità solo nel caso in cui venga dimostrata la diretta imputabilità ad essi

Cass. 10488/98 e 2772/99

*“Incombe sui sindaci l'onere di dimostrare la non imputabilità a sé, del fatto dannoso e di fornire la prova positiva, con riferimento ai medesimi addebiti contestati, dall'osservanza dei doveri e dell'adempimento degli obblighi loro imposti”*

Cass. 42116 11 Ottobre 2013

*“Risponde di bancarotta fraudolenta da falso in bilancio il sindaco che, omettendo qualsiasi rilievo nei confronti di un bilancio recante la indicazione di crediti certamente irrealizzabili e così consentendo la prosecuzione dell'attività sociale, concorre a cagionare il dissesto della società”*

## La Responsabilità del Collegio Sindacale

Responsabilità  
penale a titolo  
concorrente



Può derivare dalla partecipazione con gli amministratori alla commissione di un fatto illecito



Può derivare da **comportamento omissivo** (mancato o poco diligente adempimento della funzione di vigilanza)



Caso più interessante

**Necessario il richiamo agli artt. 40 e 110 c.p.**

## La Responsabilità del Collegio Sindacale

**Art. 40, co. 2, c.p.**



*“Non impedire un evento, che si ha l’obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo”*

**Art. 110 c.p.**

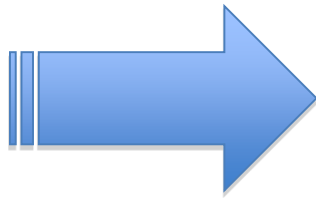


*“Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita...”*

**Anche in ambito penale valgono le considerazioni fatte sul nesso causale, ma si dovrà dimostrare anche l’ elemento psicologico perché la fattispecie penale si concretizzi**



## La Responsabilità del Collegio Sindacale



Se l'evento lesivo prodotto dagli amministratori rientra nell'ambito di controllo dei sindaci, quest'ultimi devono essere considerati responsabili come fossero essi stessi gli autori del fatto illecito



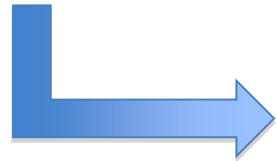
Si deve verificare se e in che modo l'eventuale compimento dell'azione dovuta avrebbe inciso sul corso degli accadimenti e, in particolare, se sarebbe valso a evitare la verifica dell'evento lesivo



La sussistenza del nesso omissione/evento si determina con un giudizio *ipotetico o prognostico*

## La Responsabilità del Collegio Sindacale

Per escludere la responsabilità in capo al sindaco pare sufficiente che questo provi di aver vigilato secondo quanto previsto dalla legge o che non sussista il nesso eziologico



cd. Principio della sussunzione logica



Bisogna verificare se il reato si sarebbe ugualmente procurato a prescindere dall'omessa attività di controllo e vigilanza

## La Responsabilità del Collegio Sindacale

### cd. Principio della sussunzione logica/doveri di vigilanza (Cassazione 24 Ottobre 2013 n. 43414)



La Sentenza 43414 del 2013, stabilisce, forse, un principio di discontinuità tra comportamenti anche contabili (ante assunzione di provvedimenti da parte degli organi sociali) e la indebita prosecuzione dell'attività con aggravamento del dissesto e/o con gli altri reati conseguenti.

**Il tentativo fondato su presupposti teoricamente sostenibili, di ristrutturare la struttura aziendale, al fine del recupero della redditività, genera infatti, secondo la suddetta Sentenza una interruzione del nesso di causalità tra i comportamenti progressi e la insolvenza o l'aggravamento del dissesto.** Questa lettura assicura il necessario coordinamento tra benefici protettivi accordati dall'art. 217 bis L.f. agli accordi e concordati omologati e protezione indiretta che si deve potere ottenere per il fatto di avere tempestivamente ricercato una soluzione codificata al dissesto; e ciò anche se, a causa del protrarsi delle trattative con il ceto creditizio, dell'assenza di affidamenti concessi e/o autorizzati ex art. 182 quinquies nel periodo interinale, delle inevitabili conseguenze commerciali derivanti dalla pubblicità negativa di tale scelta, delle difficoltà comunque insite nel progettare ed attuare profonde ristrutturazioni produttive e/o strutturali, tale processo gestionale finisce per sfociare in un fallimento.

In questi casi lo sforzo di provare il nesso di causalità tra condotte pregresse e insolvenza da parte del P.M. dovrà tenere conto della tempestività e della reale sussistenza dei presupposti iniziali per depositare l'istanza ex art. 161 VI comma L.f. e, a decorrere, dal 22 Giugno 2013, della opinione del commissario nominato in termini di concretezza di tali presupposti.

### cd. Principio della sussunzione logica/doveri di vigilanza (Cassazione 13 Giugno 2014 n. 13517)



Per quanto riguarda invece il ricorso di Fe., osserva il Collegio che il primo, il secondo ed il quinto motivo devono essere esaminati congiuntamente, essendo sostanzialmente attinenti **alla medesima questione dell'affermata assenza di nesso causalità fra il comportamento tenuto dai sindaci ed il danno della società, deduzione basata sull'impossibilità per i ricorrenti di evitare l'emanazione dei bonifici oggetto di contestazione, quale indirettamente risultante anche dalla mancata indicazione, da parte del giudice del merito, delle iniziative idonee ad evitare il pregiudizio che avrebbero potuto essere adottate.**

Le doglianze sono infondate.

Al riguardo occorre infatti considerare che, ai fini della configurabilità della violazione del dovere di vigilanza imposto ai sindaci, **non è necessaria l'individuazione di specifici comportamenti che si pongano espressamente in contrasto con tale dovere, essendo invece sufficiente che i componenti dell'organo di controllo non abbiano rilevato una macroscopica violazione o comunque non abbiano in alcun modo reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità, e non abbiano quindi posto in essere quanto necessario per assolvere l'incarico con diligenza, correttezza e buona fede, eventualmente anche segnalando all'assemblea le irregolarità riscontrate, ovvero denunciando i fatti al P.M., per consentire l'adozione delle iniziative previste dall'art. 2409 c.c. (C. 2013/24362, C. 2010/22911).**

## La Responsabilità del Collegio Sindacale

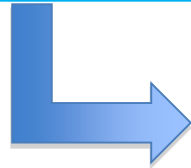
### cd. Principio della sussunzione logica/doveri di vigilanza (Cassazione 22 Luglio 2014 n. 32352)



Per ciò che concerne, infine, l'efficacia causale dell'alternativa condotta pretesa dall'imputato, va rilevato che, ancora una volta con motivazione priva di elementi di manifesta illogicità, la Corte territoriale ha sottolineato che una qualsiasi azione di pubblico dissenso in ordine all'ennesima emissione di *bond* o alla loro appostazione in bilancio, o una richiesta di maggiori chiarimenti pubblicamente formulata - se non addirittura una denuncia alle preposte Autorità - circa le anomalie della gestione e di talune decisioni di finanza strutturata e di investimento quanto meno azzardato o ancora circa la allocazione della liquidità o in ordine alla effettiva quantificazione e composizione del debito, avrebbero costituito un intervento proficuo che, pure se non idoneo a preservare la conservazione dell'integrità totale del patrimonio sociale, avrebbe comunque espresso, tramite una funzione di allarme e manifesto controllo, quella tutela della società (con i suoi soci e dipendenti) e dei diritti dei suoi creditori che costituisce un dovere precipuo di tutti gli amministratori e dei sindaci, evitando l'aggravamento del dissesto ovvero dei danni cagionati dallo stesso. D'altra parte, anche l'eventuale inerzia di alcune Autorità di controllo non escluderebbe la responsabilità degli amministratori e dei sindaci, che il legislatore ha posto come garanti della correttezza delle scelte sociali nonché dei diritti dei soci e dei creditori.

# La Responsabilità del Collegio Sindacale

## Esonero dei sindaci dalla responsabilità



### Varie possibilità:

- 1) Riportare a verbale i motivi del proprio dissenso;
- 2) Fare ricorso ai poteri attribuiti dall' art. 2403 *bis* c.c.;
- 3) Impugnare le deliberazioni assembleari *ex art. 2377 c.c.*;
- 4) Impugnare le deliberazioni del CDA *ex art. 2388 c.c.*;
- 5) Convocare l' assemblea *ex art. 2406 c.c.*;
- 6) Denunciare al Tribunale *ex art. 2409 c.c.*;



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE**  
**Rivisitate nel Dicembre 2015**

**IN PARTICOLARE LE NORME 11.1 E 11.2**

## La responsabilità dei sindaci è solidale

Ma i danni procurati alla società, per quanto equitativamente determinati, vanno correttamente imputati ai diversi soggetti responsabili

Una questione di particolare interesse, non sempre debitamente considerata, attiene alla **concreta determinazione dei danni** imputabili ai **sindaci** in caso di illecita prosecuzione dell'attività sociale, a fronte della perdita del capitale, con successivo fallimento. Ciò soprattutto nel caso in cui vengano utilizzati **criteri equitativi**.

Una volta che – nel rispetto di quanto recentemente enunciato dalla Cassazione a Sezioni Unite n. 9100/2015 – il ricorso in via equitativa al c.d. metodo del “**deficit fallimentare**” è stato giustamente collocato in una posizione **estremamente residuale**, maggiori possibilità di utilizzo presenta il c.d. criterio della “**perdita incrementale netta**”, corrispondente alla differenza tra l'entità del patrimonio sussistente al tempo in cui la società avrebbe dovuto essere **posta in liquidazione** e il patrimonio sussistente in un momento **immediatamente antecedente** alla dichiarazione di fallimento della società (*cfr.* Trib. Milano n. 11713/2014). Ciò soprattutto quando è possibile individuare una **data** in cui la società ha **sicuramente perso** il capitale sociale (*cfr.* Trib. Milano 23 ottobre 2006, Trib. Milano 29 dicembre 2010 e Cass. n. 3774/2005) e, comunque, al netto delle perdite che in ogni caso **si sarebbero prodotte** in pendenza della liquidazione per la svalutazione dei cespiti (*cfr.* Cass. n. 17033/2008).



**NORMA 10.7**

**DOVERI DEI SINDACI**



I sindaci non sono responsabili delle falsificazioni di voci di bilancio poste in essere dagli amministratori. Tali manipolazioni (nel caso di specie attinenti all'inserimento in bilancio di crediti inesistenti) dovrebbero, infatti, essere disvelate dai revisori legali tenuti ad applicare i principi di revisione sui crediti della società, con particolare riferimento ai saldi maggiormente significativi.

**È quanto ha avuto modo di affermare un'interessante e innovativa pronuncia del Tribunale di Genova del 6 ottobre 2017, la n. 8880.**

*“non sussiste responsabilità per coloro che abbiano ricoperto solo la carica di sindaco non incaricato della revisione contabile”. In piena armonia con quanto affermato nella Norma di comportamento del Collegio sindacale 3.7, rubricata “Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione”, emanata dal CNDCEC nel 2015 (norma in verità non citata nella pronuncia in commento), infatti, si legge: “In tal caso (cioè nelle situazioni di sindaco non revisore, ndr), ... il sindaco è chiamato a svolgere sul bilancio d'esercizio esclusivamente l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, ossia sull'osservanza delle norme procedurali inerenti la formazione, il deposito e la pubblicazione del bilancio, non dovendo esprimere un giudizio sulla sua attendibilità e quindi eseguire procedure di controllo circa la verità delle poste esposte”*

I sindaci non sono responsabili delle falsificazioni di voci di bilancio poste in essere dagli amministratori. Tali manipolazioni (nel caso di specie attinenti all'inserimento in bilancio di crediti inesistenti) dovrebbero, infatti, essere disvelate dai revisori legali tenuti ad applicare i principi di revisione sui crediti della società, con particolare riferimento ai saldi maggiormente significativi.

**È quanto ha avuto modo di affermare un'interessante e innovativa pronuncia del Tribunale di Genova del 6 ottobre 2017, la n. 8880.**

*«Ben diversa, per tali profili, appare la responsabilità dei revisori (e dei sindaci con funzione di revisione legale). Questi, infatti, nel rispetto dei principi di revisione avrebbero, invece, dovuto effettuare un controllo analitico delle singole poste di bilancio e dei crediti, essendo onerati di ottenere conferme esterne (ai sensi del principio di revisione n. 505) per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno delle asserzioni di bilancio. In tal modo sarebbe emersa con facilità la falsità degli ordini e quindi della voce di credito inserita a bilancio al solo scopo di mascherare la perdita integrale del patrimonio»*

A fronte di errate appostazioni in bilancio – in particolare, valutazioni degli ammortamenti e delle immobilizzazioni operate in violazione dei principi contabili – che precludono **la immediata emersione della perdita del capitale sociale**, è configurabile la responsabilità dei sindaci/revisori che si limitino a denunciare uno squilibrio della struttura patrimoniale e finanziaria della società e l'esigenza di un risanamento, senza preoccuparsi di assicurare l'adempimento dell'obbligo gestorio di procedere a corrette valutazioni, per di più esprimendo parere favorevole in ordine alla distribuzione di utili solo apparentemente conseguiti.

Sono queste le indicazioni che emergono dalla sentenza n. **21662/2018** della Cassazione

*Arrivederci al prossimo incontro  
Videofisco dell'11 settembre 2019*

*Percorso revisione – Parte III*

*Con Luca Quiri*