



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

***Le società cooperative:  
i sistemi di controllo e la revisione contabile***

***Dott.ssa Laura Bianchi***

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l'acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

## *Prefazione*

Il presente lavoro, è volto ad illustrare i caratteri essenziali che le varie forme di controllo contabile, legale e giudiziario, assumono nell'ambito delle società cooperative. La nostra analisi quindi avrà ad oggetto sia i soggetti costituenti l'intero sistema dei controlli e le relative responsabilità, che le diverse fasi proprie dell'attività di revisione dei conti e i connessi problemi di natura pratica.

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l'acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

## **Capitolo 1 – Il controllo dei conti**

### **1.1 – Origini del controllo legale dei conti**

### **1.2 - Il sistema dei controlli nelle società cooperative**

- 1.2.1 Evoluzione della disciplina dei controlli afferente le società cooperative
- 1.2.2 Il controllo interno
- 1.2.3 La revisione esterna
- 1.2.4 L'attività di vigilanza
- 1.2.5 Il controllo giudiziario
- 1.2.6 Il controllo contabile
- 1.2.7 Il controllo di legalità

## **Capitolo 2 – Soggetti e responsabilità nell'ambito del sistema dei controlli delle società cooperative**

### **2.1- L'attività di revisione contabile**

- 2.1.1 Onorabilità e indipendenza dei revisori
- 2.1.2 Vigilanza sugli iscritti nel registro dei revisori contabili
- 2.1.3 Le responsabilità del revisore

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l'acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

## **2.2- Il ruolo del Collegio Sindacale**

- 2.2.1 Incompatibilità
- 2.2.2 Indipendenza
- 2.2.3 Principi di comportamento
- 2.2.4 Funzionamento dell'organo di controllo interno
- 2.2.5 Le responsabilità

## **2.3- Il Ministero dello Sviluppo Economico e le Associazioni Nazionali**

- 2.3.1 Il revisore contabile delle cooperative
- 2.3.2 L'ispettore ministeriale
- 2.3.3 Le Associazioni Nazionali
- 2.3.4 Il Ministero dello Sviluppo Economico

## **2.4- I rapporti tra i diversi organi di controllo**

- 2.4.1 Collegio Sindacale, società di revisione e funzione di controllo interno
- 2.4.2 Rapporti tra i sistemi di controllo e l'amministrazione
- 2.4.3 Relazioni tra i soggetti preposti al controllo e organi sovraordinati

## **2.5- Canali di comunicazione del controllo contabile con i soci**

- 2.5.1 L'informazione da parte degli organi di controllo ai soci
- 2.5.2 Strumenti di informazione e controllo riservati ai soci
- 2.5.3 Il segreto sociale come limite all'informazione

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l'acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

## **Capitolo 3- La revisione contabile applicata al sistema cooperativo**

### **3.1- La revisione contabile**

- 3.1.1 Norme etico professionali
- 3.1.2 Significatività o rilevanza
- 3.1.3 Evidenza
- 3.1.4 Rischio di revisione
- 3.1.5 Soggetti e responsabilità

### **3.2- Gli obiettivi di revisione**

- 3.2.1 Obiettivo globale
- 3.2.2 Obiettivi particolari
- 3.2.3 Particolari obiettivi nelle società cooperative
- 3.2.4 La relazione
- 3.2.5 Tipologie di giudizio
- 3.2.6 Effetti dei giudizi sui bilanci

### **3.3- Le fasi caratteristiche dell'attività di revisione.**

- 3.3.1 Fasi della revisione contabile di bilancio
- 3.3.2 Pianificazione
- 3.3.3 Svolgimento delle statuite procedure di revisione
- 3.3.4 Valutazione dei risultati
- 3.3.5 Comunicazione dei risultati
- 3.3.6 Tipi di incarico

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l'acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

### **3.4- Principali procedure di revisione: problematiche applicative nelle società cooperative**

- 3.4.1 Procedure per ottenere elementi probativi
- 3.4.2 Procedure di revisione applicate per aree di bilancio
- 3.4.3 Revisione del Conto Economico
- 3.4.4 La verifica dello scopo mutualistico
- 3.4.5 Impiego di particolari indici

### **Bibliografia**

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l'acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

## Capitolo 1

### Il controllo dei conti

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l'acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

## 1.1- Origini del controllo legale dei conti

L'Auditing, o forme di controllo generali, nasce all'interno delle pubbliche amministrazioni nell'Inghilterra del cinquecento e si trasferisce, sviluppandosi, nei soggetti privati che, in cerca di finanziamenti, accettano la partecipazione e i conseguenti controlli, da parte di organismi pubblici.<sup>1</sup>

*Il sistema dei controlli in generale trae quindi origine all'interno degli organismi pubblici* ma si sviluppa con l'applicazione ai soggetti privati e in particolare con riguardo alle società quotate, in qualità di strumento atto ad agevolare ed aumentare le fonti finanziarie a disposizione delle imprese. La continua evoluzione dei mercati ha richiesto sempre maggiori investimenti e le società, bisognose di un cospicuo e progressivo afflusso di capitali per sopravvivere alla competitività, si sono rivolte al mercato azionario, la cui efficienza dipendeva soprattutto dal grado di fiducia e di sicurezza che la società stessa era capace di trasmettere ai potenziali finanziatori.

Conseguenza diretta di tale situazione è stata l'introduzione obbligatoria, per le società con valori mobiliari quotati, dell'attività di revisione contabile esterna, ossia effettuata da soggetti autorizzati e monitorati, previsione effettuata con la **L. n. 216 del 1974 (istituente la CONSOB, ente creato al fine di monitorare gli organismi che intervenivano nel pubblico risparmio)** che delegava il governo la predisposizione di un sistema di controlli idoneo a garantire la validità e la correttezza della contabilità con riferimento alle società quotate.

L'aspetto però più completo di tale istituto è rintracciabile nella forma societaria della cooperativa con finalità strumentali, soggetti e responsabilità in parte differenziati.<sup>2</sup>

L'attività di controllo generalmente è caratterizzata dalle peculiarità delle finalità che ci si pongono nell'effettuarla, dagli strumenti utilizzati e dai soggetti attivi e passivi che vi prendono parte. Allora è **evidente come la mutualità delle società cooperative**, trovando espressione diretta nei documenti contabili e nella gestione dell'azienda, **conseguentemente vada ad influenzare e a**

---

<sup>1</sup> N.Persiani, "Introduzione alla revisione interna", Padova, CEDAM, 1998.

<sup>2</sup> L.de Angelis, "L'evoluzione del controllo legale dei conti" in «La riforma delle società», Milano, Italia Oggi ed., 2003.





Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

**modificare i fini che motivano lo svolgimento dell'attività di controllo e attraverso questi l'attività stessa.<sup>3</sup>**

**L'importanza dei controlli** nelle cooperative **si manifesta** nei differenti elementi che vanno a caratterizzare le stesse verifiche **ma soprattutto nel sistema di vigilanza pubblico previsto esclusivamente per tali forme societarie.**

*Il controllo, come fonte di garanzia per i soci di una corretta amministrazione e di trasparenza, è oggetto di una profonda attenzione da parte della nuova normativa* e allo scopo di assicurarne una maggiore funzionalità, viene suddiviso in due branche affidate a diversi soggetti. Il controllo prettamente contabile è infatti materia riservata a revisori esterni o società di revisione. La parte afferente la legalità e l'efficienza dell'attività gestionale rimane oggetto di verifica del Collegio Sindacale.

E' possibile così attuare verifiche più precise attraverso la definizione puntuale dei differenti compiti e l'impiego di soggetti qualificati per l'effettuazione di specifici controlli.

**Le società cooperative, a seguito delle loro particolarità, sono soggette anche alla vigilanza del Ministero dello Sviluppo Economico** come previsto dal d.lgs. 220/2002. A riguardo la riforma si limita a riprendere il rinvio a leggi speciali contenuto nel vecchio codice.

La complessità dei sistemi di controllo applicati alle cooperative richiede perciò un'analisi differenziata volta alla comprensione degli obiettivi, compiti, strumenti e soggetti caratterizzanti i vari organismi preposti alle verifiche.

A garanzia della trasparenza e di una gestione equilibrata vengono perciò resi obbligatori i controlli esterni volti ad accertare la legalità e la correttezza del bilancio, documento che riflette l'opera degli amministratori e la vita stessa dell'impresa.<sup>4</sup>

La CONSOB fu oggetto di ulteriore disciplina col D.P.R. 136 del 1975 che introdusse la certificazione del bilancio, e a cui seguì il decreto legislativo 88/1992 riguardante i soggetti abilitati

---

<sup>3</sup> G.Cotronei, "La nuova vigilanza degli enti cooperativi" in «Riv.Coop.», Roma, Istituto Luigi Luzzatti, 2001.

<sup>4</sup> A.Rossi, "Revisione contabile e certificazione obbligatoria", collana «Quaderni di giurisprudenza commerciale», n. 74, Milano, Giuffrè, 1985.



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

al controllo legale dei conti. Venne così introdotto l'obbligo per le S.p.A e le S.r.l. che superavano determinati parametri quantitativi, di costituzione di un **Collegio Sindacale formato esclusivamente da professionisti iscritti nel registro dei revisori contabili**. Inoltre per le società di revisione diventava obbligatoria l'iscrizione nel registro dei revisori contabili (con esenzione prevista per le società iscritte all'albo CONSOB). Il Collegio Sindacale cambiava veste presentandosi con una maggiore professionalità sebbene le sue funzioni rimanessero invariate.

Soltanto col D.Lgs. 58/1998 vennero introdotte rilevanti variazioni riguardanti il Collegio Sindacale ma la loro applicazione rimase ristretta alle società quotate (per le quali la revisione contabile è svolta da una società di revisione).

Il controllo legale dei conti, col D.Lgs. n° 6 del 2003 ottiene una nuova e completa struttura applicabile alle S.p.A., S.r.l. e società Cooperative; alla sezione VI –“Dell'amministrazione e del controllo” del codice civile viene aggiunto il paragrafo 4 - “Del controllo Contabile”.

## 1.2- Il sistema dei controlli nelle società cooperative

### 1.2.1 Evoluzione della disciplina dei controlli afferente le società cooperative

Le cooperative, dirette espressioni delle organizzazioni sindacali, sorgono verso la metà del XIX secolo in antitesi con i dettami propri del capitalismo. Ben presto, assunta una certa importanza, il fenomeno delle società cooperative, **nessita della creazione di forme di vigilanza ad hoc**. Nel 1905 è formulato un progetto per l'applicazione alle società cooperative della revisione dei conti e successivamente, nel 1907 è **proposta l'obbligatorietà di un sistema di vigilanza allo scopo di tutelare il rispetto del carattere mutualistico delle cooperative**. Soltanto nel 1911, tali



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

controlli, trovano applicazione ma limitatamente alle cooperative interessate alla partecipazione ai pubblici appalti.<sup>5</sup>

Il R.D. 12/2/1911 istituiva un pubblico registro delle cooperative, ne regolava le modalità di iscrizione e ne assegnava la tenuta alle prefetture. Inoltre tale norma definiva **la vigilanza come mezzo atto alla valorizzazione e “conservazione dei caratteri e dello spirito cooperativo” (art. 34)** e affidava lo svolgimento della stessa al Ministero dell’Industria, dell’Agricoltura e del Commercio. Erano previste, con funzioni consultive, di intervento ed ispettive, Commissioni Provinciali di Vigilanza. Il coordinamento dei compiti assegnati ai vari organi istituiti era garantito dalla Commissione Centrale delle Cooperative.

I poteri di vigilanza vennero successivamente estesi a tutte le cooperative. Tramite rinvio a leggi speciali, *il codice del 1942 affermò il “principio di sottomissione” di tutte le cooperative agli organi di vigilanza dell’autorità amministrativa* (con esclusione delle Banche Popolari direttamente soggette al controllo della Banca d’Italia).<sup>6</sup>

Il principale elemento distintivo di questa forma organizzativa era e rimane lo scopo mutualistico in piena contrapposizione a quello lucrativo proprio degli altri tipi di società.

La cooperativa definita **dall’articolo 45 della Costituzione**, sorge come istituto votato allo svolgimento di una funzione sociale; la sua attività deve avere carattere di mutualità, senza fini di speculazione privata ed è **quindi compito della legge favorire la cooperazione ed assicurarne attraverso dei controlli il rispetto de “il carattere e le finalità”**.

Risulta palese il rapporto di causalità che lega il carattere mutualistico della società cooperativa alla necessaria esecuzione di una attività di vigilanza da parte dello Stato, il quale, adoprando al fine di favorire tale forme societarie, in virtù della funzione sociale da essa svolta, ha l’obbligo di verificarne le qualità identificative a motivazione dei privilegi accordati.<sup>7</sup>

Il controllo sulle cooperative da parte dell’autorità governativa era disciplinato, nel vecchio codice, dall’articolo 2542 che rinvia alle leggi speciali.

---

<sup>5</sup> M. Ieva, “Il sistema dei controlli sulle società cooperative”, in «Riv. not.», Milano, Giuffrè ed., 1984.

<sup>6</sup> G. Bonfante, “La legislazione cooperativa. Evoluzione e problemi”, collana «Quaderni di giurisprudenza commerciale» n. 59, Milano, Giuffrè, 1984.

<sup>7</sup> R. Turano, “Le società cooperative”, Milano, Giuffrè, 1993.



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

*Il D.Lgs. C.P.S n. 1577 del 1947 intitolato “Provvedimenti per la cooperazione” regolava in particolar modo la vigilanza, le ispezioni, le commissioni di vigilanza e i requisiti delle cooperative.*

Le finalità di questo controllo sono esplicitate nell’oggetto delle ispezioni ordinarie che era rappresentato da:

- l’osservanza delle norme legislative, regolamentari, statutarie e mutualistiche;
- la presenza dei requisiti richiesti per le agevolazioni tributarie e di altra natura accordate all’ente;
- la regolarità contabile e amministrativa, l’esatta impostazione tecnica e il regolare svolgimento delle attività specifiche promosse o assunte dall’ente;
- la consistenza patrimoniale, le attività e le passività.<sup>8</sup>

Ben presto sono state evidenziate le **debolezze** insite nei soggetti abilitati ai controlli. I sindaci spesso provenivano dalle più disparate categorie professionali ed erano privi della maggior parte di quelle particolari conoscenze tecniche necessarie all’efficace svolgimento dei compiti di vigilanza assegnati al Collegio Sindacale. Gravi mancanze erano però ravvisabili anche da parte degli organi esterni incaricati della vigilanza sulle cooperative. Infatti i soggetti investiti dalle Associazioni Nazionali della carica di ispettori, non sempre, anzi quasi mai, possedevano quella formazione professionale o quell’esperienza richieste per l’espletamento delle loro mansioni. La validità dei controlli quindi dipendeva dalla preparazione dei soggetti adibiti al controllo e **la mancanza di norme precise che ne indicassero rigidamente i requisiti era la causa del cattivo funzionamento dell’intero sistema dei controlli esterni.**<sup>9</sup>

Negli anni ’50 era molto discussa anche la non neutralità delle Associazioni Nazionali nell’espletamento delle loro funzioni di vigilanza sulle società cooperative. E’ palese che se il controllo è esercitato da chi nutre un interesse qualsiasi verso il soggetto controllato, non può definirsi del tutto efficace né attendibile. Questo ricorda il caso appunto delle Associazioni Nazionali che controllano le società cooperative loro consociate. ***I criteri, le metodologie adottate***

---

<sup>8</sup> D.Lgs. C.P.S. 14/12/1947, n. 1577 “Provvedimenti per la cooperazione” – art. 9

<sup>9</sup> C.Pennisi, “Vigilanza e controllo sulle cooperative” in «Riv. Dott. Comm.», Milano, Dott. A. Giuffrè S.p.A., 1953



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

*da tali associazioni non hanno mai rispecchiato in toto la rigidità propria di una attività di controllo esterna* e la ragione di ciò era da ricercare nel rapporto che faceva delle cooperative dirette figlie dell'ente deputato alla loro vigilanza. In realtà, i fini stessi dell'attività di verifica, ossia il rispetto dei requisiti di mutualità, il mantenimento della forma sociale della cooperativa a scopi socio-economici e non lucrativi, la garanzia di una sana gestione amministrativa dovrebbero rispecchiare gli interessi della società e quindi dell'Associazione Nazionale stessa ed è per questo che si erano ritenuto opportuno assegnare loro un compito così importante e gravoso come il controllo sulle cooperative.<sup>10</sup>

Mentre questi problemi nascevano dall'assenza di organi di controllo razionali altre questioni, non meno rilevanti, derivavano dalla serie di limitazioni introdotte per le società cooperative al fine di garantire privilegi di varia natura solamente nel rispetto di quelle caratteristiche di mutualità riconosciute dalla legge ma che restringevano il campo d'azione di tali imprese. Infatti sono tuttora previste delle clausole restrittive afferenti la distribuzione dei dividendi e delle riserve e la devoluzione in caso di scioglimento del patrimonio sociale a scopi di pubblica utilità. L'interesse è quello di evitare che un patrimonio sociale parzialmente di proprietà di una collettività sia oggetto di una gestione imprudente e finalizzata al perseguimento di interessi lucrativi privati.<sup>11</sup>

Con la **legge n. 59 del 1992**, “nuove norme di materia di società cooperative”, venne introdotto *l'obbligo di certificazione annuale di bilancio effettuata da società di revisione iscritte negli albi speciali, per le cooperative e i loro consorzi che presentavano:*

- partecipazioni di controllo in S.p.A.;
- oppure un fatturato superiore a 180 miliardi di lire;
- riserve indivisibili superiori a 3 miliardi di lire;

---

<sup>10</sup>A. Arrighi, “Le peculiarità dei controlli e della vigilanza delle società cooperative”, in «Il controllo legale dei conti», Milano, Giuffrè, 2000.

<sup>11</sup> M. Miccoli, “Il controllo statale e intervento notarile nel sistema cooperativo italiano”, in «Riv. not.», Milano, Giuffrè ed., 1988.



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

- prestiti o conferimenti di soci finanziatori superiori a 3 miliardi di lire.<sup>12</sup>

L'importanza dei controlli trovava quindi riconoscimento attraverso la previsione di un doppio controllo obbligatorio che, a seconda della dimensione della cooperativa, si aggiungeva al governativo: quello effettuato dalla società di revisione e l'interno affidato al Collegio Sindacale.

Occorre prestare attenzione alle **differenti finalità e motivazioni** alla base di queste attività di controllo poiché quella effettuata dall'autorità governativa era e rimane incentrata alla verifica dell'osservanza dei requisiti di mutualità, mentre il controllo legale dei conti, affidato al revisore e parzialmente al Collegio Sindacale, attiene fondamentalmente al rispetto dei principi contabili.

Questa differenza appare sempre più evidente nel **D.Lgs. 220/2002**, “norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi ai sensi ...”, dove vengono indicate *le finalità della revisione cooperativa nel fornire agli organi di direzione e di amministrazione delle società suggerimenti e consigli per il miglioramento della gestione e per la promozione della partecipazione dei soci alla vita della cooperativa ma soprattutto nell'accertare la natura mutualistica dell'ente e quindi la sua legittimazione a beneficiare delle agevolazioni fiscali e di altra natura ad esso accordate.*

Nonostante un espresso riferimento al ruolo richiesto alla revisione cooperativa, la normativa **non riesce però a colmare il problema circa l'oggetto del controllo stesso, ossia non individua gli elementi identificativi di un ente a carattere mutualistico.** Il testo ne suggerisce alcuni nella reale partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, nella qualità della partecipazione, nell'assenza di scopi di lucro, nel rispetto dei limiti previsti per tali enti, nella verifica dell'effettività della base sociale, in fattori da controllare anche attraverso la gestione amministrativo contabile, ma in realtà tutte queste indicazioni sono risultate vaghe e generali, la totale assenza di strumenti per la loro valutazione è ancora alla base del problema della nozione di mutualità stessa.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Legge 59/1992, articolo 15 comma 2°.

<sup>13</sup>E. Di Odoardo, “Numerosi problemi aperti”, in «Riv. Coop.», Roma, Istituto Luigi Luzzatti, 2002.



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

In passato si è molto discusso della nozione di mutualità che veniva riconosciuta nella fornitura di beni o di occasioni di lavoro ai soci a condizioni più vantaggiose di quelle ottenibili sul mercato. Questa definizione di mutualità non ha quasi mai trovato alcuna corrispondenza nella disciplina delle cooperative e perciò non risultava riscontrabile nelle società esistenti le quali si limitavano al rispetto dei limiti quantitativi indicati. *Tutto questo rendeva quindi la revisione cooperativa una sorta di “castello sull’acqua” dato che il suo obiettivo principale era quello di verificare l’esistenza di un elemento la cui definizione era assai generale e controversa: la mutualità.* Inoltre la società cooperativa rimaneva penalizzata dalle limitazioni imposte a causa della sua funzione sociale ed appariva necessario cercare di favorire l’accesso di tali società al mercato dei capitali sempre salvaguardando gli scopi mutualistici.

La riforma del diritto societario pare trovare soluzione a molti di questi problemi attraverso l’indicazione di adeguati strumenti per determinare la “prevalente mutualità” delle cooperative, grazie all’estensione dei controlli ed alla riduzione delle varie limitazioni.

Attualmente nelle cooperative possono essere distinti quattro diversi istituti di controllo:

- ✓ **il controllo interno;**
- ✓ **la revisione esterna;**
- ✓ **l’attività di vigilanza;**
- ✓ **il controllo giudiziario.**

All’analisi delle caratteristiche di tali istituti occorre far seguire quella del controllo contabile e del controllo legale al fine di comprenderne le differenze e le diverse finalità.

### ***1.2.2 Il controllo interno***

---

La guida è acquistabile alla pagina <http://www.misterfisco.it/ebook/ebook2.asp?testo=7>  
In fase di acquisto, gli iscritti alla pagina <http://www.facebook.com/misterfisco> hanno diritto  
ad un buono sconto per l’acquisto della presente guida



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

*“Il controllo interno è definito come un processo, svolto dal personale di un’azienda, teso a conseguire obiettivi specifici. Il sistema di controllo interno è costituito da cinque componenti interconnessi, inerenti alle modalità di gestione dell’azienda da parte del suo management. I componenti sono collegati e servono come criteri per valutare l’efficacia del sistema.”<sup>14</sup>* Le componenti sono costituite da: ambiente di controllo (ossia gli individui ed i loro valori etici), valutazione dei rischi, attività di controllo, informazioni e comunicazione, monitoraggio.

Il Documento n. 3 dei Principi di revisione dettati dal CNDC definisce invece il sistema di controllo interno come *“l’insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche adottate dall’azienda allo scopo di raggiungere i seguenti obiettivi:*

- *la conformità dell’attività degli organi aziendali all’oggetto che l’impresa si propone di conseguire e alle direttive ricevute;*
- *la salvaguardia del patrimonio aziendale;*
- *l’attendibilità dei dati”.*

Quindi, sebbene vi siano svariate definizioni a seconda dell’estensione che si vuole attribuire al sistema, il controllo interno come strumento atto a rilevare prontamente ogni possibile irregolarità od operazione “pericolosa” per gli interessi della società, costituisce attività fondamentale alla base di una sana gestione aziendale e dell’intero sistema dei controlli.

I soggetti adibiti allo svolgimento di tale attività possono rivestire diversi ruoli all’interno dell’azienda: semplice contabile, responsabile di settore, membro dell’organo centrale di controllo interno. Ciò deriva dal fatto che a garanzia del controllo stesso è la suddivisione dei compiti e lo svolgimento delle verifiche a più livelli.

**Gli organi principali della società preposti al controllo interno sono: il Collegio Sindacale nel sistema latino, il Consiglio di Sorveglianza nel dualistico e il Comitato per il Controllo sulla Gestione per il monistico.**

Sebbene la composizione, i poteri e gli obblighi differiscano, i compiti assegnati al Collegio Sindacale e al Consiglio di Sorveglianza sono pressoché gli stessi, ossia vigilare:

---

<sup>14</sup> Coopers & Lybrand, “Il sistema di controllo interno”, Milano, Il Sole 24 Ore ed., 1997.





Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

- a) **sull'osservanza della legge e dello statuto;**
- b) **sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;**
- c) **sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società;**
- d) **sul concreto funzionamento dell'azienda.**

Il Comitato per il Controllo sulla Gestione è invece chiamato a verificare:

- 1) **l'adeguatezza della struttura organizzativa della società;**
- 2) **l'adeguatezza del sistema di controllo interno;**
- 3) **l'idoneità del sistema amministrativo e contabile;**
- 4) **la capacità del sistema contabile a rappresentare correttamente i fatti di gestione.**

L'attività di controllo, da parte dell'organo interno, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione si configura quindi nella ricerca di conformità delle scelte di gestione ai principi di razionalità economica generale e di attendibilità con riferimento ai documenti contabili. In generale non è perciò richiesto alcun giudizio circa l'opportunità gestionale di determinate operazioni in quanto **si effettua una verifica di legittimità, non di merito.**<sup>15</sup>

Nel caso di società cooperative si ha però **un'eccezione: il Collegio Sindacale**, o corrispondente organo di controllo, **è chiamato a valutare** *“i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento degli scopi statutari in conformità con il carattere cooperativo della società”*.<sup>16</sup> Il controllo, in queste circostanze, non ha carattere puramente legale in quanto non è sufficiente l'enunciazione nella relazione degli amministratori del rispetto della gestione mutualistica. L'organo di controllo interno attua un esame di merito sull'operato degli

---

<sup>15</sup> F.Mancinelli, “Risultati dei controlli sull'amministrazione ed il parere condizionato: aspetti della relazione dei sindaci al bilancio”, in «Le società: rivista di diritto e pratica commerciale, societaria e fiscale», Milano, Ipsa ed., 2000.

<sup>16</sup> Legge 59/1992, articolo 2.



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

amministratori ed esprime un giudizio riguardo al fatto che l'attività svolta dalla società costituisca effettivamente attività mutualistica con riferimento ai principi di cooperazione.

I sindaci, commissari o consiglieri dovranno inoltre accertarsi che gli amministratori non compiano attività od operazioni:

- a) palesemente imprudenti;
- b) in qualche modo capaci di compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- c) attuate con lo scopo di ridurre i diritti dei soci previsti dallo statuto;
- d) estranee all'oggetto sociale;
- e) in conflitto d'interessi con la società;
- f) in contrasto con quanto deliberato dall'assemblea o dal Consiglio di Amministrazione.

Per quanto riguarda l'adeguatezza della struttura organizzativa della società, intesa come l'insieme delle direttive e procedure atte a garantire che il potere decisionale sia assegnato ed esercitato ad un adeguato livello di competenza e responsabilità, l'organo di controllo interno si avvale dell'operato del Sistema di Controllo Interno che è tenuto a segnalare eventuali deficienze al fine della loro pronta correzione. La struttura organizzativa viene considerata efficiente se presenta una adeguata separazione dei compiti, se i poteri e le deleghe risultano chiaramente definiti per ogni funzione, se sono attuate verifiche continue da parte dei livelli superiori sull'operato degli altri reparti.<sup>17</sup>

La fonte di maggiore espressione dell'operato dell'organo di controllo interno è la **relazione** che esso presenta all'assemblea. Tramite tale documento ***i sindaci giudicano il progetto di bilancio predisposto dagli amministratori ed offrono suggerimenti vari***. La relazione non è un semplice mezzo di informazione ma rappresenta l'unico strumento a disposizione dei soci per la

---

<sup>17</sup> F.Marciandi, "La funzione di controllo interno delle società" in «Le società: rivista di diritto e pratica commerciale, societaria e fiscale», Milano, Ipsoa ed., 2000.



Le società cooperative: i sistemi di controllo e la revisione contabile – Dott.ssa Laura Bianchi

---

comprensione e la conseguente discussione del bilancio stesso. In questo modo il Collegio Sindacale, fornendo ai soci le osservazioni necessarie, manifesta la sua natura di **organo ausiliario all'assemblea**.<sup>18</sup>

Inoltre il Collegio Sindacale di società cooperative è tenuto, come gli amministratori, ad inserire nella relazione annuale, redatta in occasione della approvazione del bilancio di esercizio, un paragrafo ove **riferisce circa i criteri specifici seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico**.<sup>19</sup> Da notare che tale paragrafo è richiesto per tutte le cooperative indipendentemente dal carattere della prevalenza.

---

<sup>18</sup> F.Mancinelli, “Risultati dei controlli sull’amministrazione ed il parere condizionato: aspetti della relazione dei sindaci al bilancio”, in «Le società: rivista di diritto e pratica commerciale, societaria e fiscale», Milano, Ipsoa ed., 2000.

<sup>19</sup> Codice civile, articolo 2545 comma 1°, come da d.lgs. n.°6 del 2003.