

Il controllo contabile e il controllo legale nelle società cooperative

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.¹

Il codice Napoleonico (XVIII-XIX sec.) indicando le linee guida per le forme organizzative dello Stato moderno regolamentò anche i problemi relativi ai controlli sull'amministrazione.

Con il codice di Commercio del 1882, il Collegio Sindacale, formato da cinque o tre soggetti nominati dall'Assemblea dei soci, diventò obbligatorio per le società di capitali. Questo organo era responsabile del controllo di legittimità con riferimento alle norme dell'ordinamento giuridico, a quelle dello Statuto e all'esecuzione delle delibere dell'Assemblea.

Le principali lacune del sistema allora vigente erano le seguenti:

- la mancanza di professionalità dei sindaci;
- la totale assenza di un meccanismo a garanzia dell'indipendenza dei sindaci (controllori scelti dagli stessi soci che nominavano i controllati);
- la scarsa operatività del Collegio Sindacale.²

Il tentativo di attenuare tali mancanze prese le sembianze di vari disegni di legge tra cui il **Rdl 24/7/1936 n. 1548**, abolito soltanto nel 1992, **istituente il RUC**, ossia il Ruolo dei Revisori Ufficiali dei Conti. Il fine era quello di individuare nell'elenco così predisposto i *soggetti dotati dei requisiti professionali necessari allo svolgimento dell'attività di controllo*. La bontà della normativa venne completamente vanificata con la previsione che accordava l'iscrizione al RUC ai soggetti in grado di dimostrare di aver ricoperto la carica di sindaco almeno in una occasione.

Il Codice Civile del '42 non pose rimedio a queste gravi deficienze di funzionamento dell'organo di controllo ricalcando quanto previsto nel Codice di Commercio.

¹ N.Persiani, "Introduzione alla revisione interna", Padova, CEDAM, 1998.

² A.Rossi, "Revisione contabile e certificazione obbligatoria", collana «Quaderni di giurisprudenza commerciale», n. 74, Milano, Giuffrè, 1985.

Cambiamenti non solo formali, vennero invece apportati con *la l. n. 216 del 1974 che istituiva la CONSOB ente creato al fine di monitorare gli organismi che intervenivano nel pubblico risparmio*. Il principale merito della legge n. 216 risiedeva però nella delega al governo per la predisposizione di un sistema di controlli idoneo a garantire la validità e la correttezza della contabilità con riferimento alle società quotate.³

La previsione di una attività di revisione contabile esterna effettuata da soggetti autorizzati (iscritti nell'Albo Speciale della CONSOB) obbligatoria per le società con valori mobiliari quotati, non era certamente casuale.

Il motivo alla base di questa regolamentazione era insito nelle necessità delle imprese: il mercato in continua evoluzione richiedeva maggiori investimenti e le società non potevano sopravvivere alla competitività se non attraverso l'afflusso di capitali.

Il mezzo per il reperimento delle risorse finanziarie era il mercato delle azioni e dei titoli, ma l'efficienza della raccolta dipendeva soprattutto dal grado di fiducia e di sicurezza che la società era capace di trasmettere ai potenziali finanziatori.

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.⁴

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 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 del *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).

³ A.Rossi, "Revisione contabile e certificazione obbligatoria", collana «Quaderni di giurisprudenza commerciale», n. 74, Milano, Giuffrè, 1985.

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

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”.

2- Il controllo contabile

L’importanza del controllo legale viene quindi evidenziata dalla riforma del diritto societario attraverso diretta regolamentazione nel codice civile.

Alle società cooperative viene applicata la normativa del controllo contabile attraverso rinvio alla disciplina delle S.p.A..⁵ E’ prevista l’**esclusione** dell’applicazione di tale controllo per le cooperative che **in virtù** delle loro **ridotte dimensioni** sono assoggettate alle norme dettate per le S.r.l. ossia quelle che non superano almeno uno dei due seguenti parametri:

- a) numero dei soci cooperatori inferiori a 20;
- b) attivo dello stato patrimoniale non superiore a 1 milione di euro.

Il superamento contemporaneo di questi indici comporta la sottoposizione delle società cooperative alle disposizioni previste per le S.p.A., comprese quelle afferenti il controllo contabile.⁶

L’articolo 2409-bis indica i revisori contabili o le società di revisione iscritte nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia come i soggetti a cui è riservato l’esercizio dell’attività di controllo contabile.

In passato il controllo contabile non era separato da quello di legalità ed entrambi rientravano fra i compiti del Collegio Sindacale. L’odierna disciplina è orientata a garantire una maggiore specificità e rigore dell’attività di controllo contabile riservandone l’incarico, nelle situazioni più complesse, a soggetti esterni alla cooperativa. La denominazione di controllo contabile è perciò tesa a sottolineare la separazione delle funzioni di controllo adottata.⁷

Nel caso in cui la società faccia ricorso al mercato del capitale di rischio, il controllo è affidato a società di revisione iscritta nel registro dei revisori contabili e soggetta alla disciplina dell’attività di revisione propria per le società quotate nonché alla vigilanza della CONSOB.

⁵ Secondo il 2° comma dell’art. 2522 c.c., l’applicazione della disciplina prevista per le S.r.l. è obbligatoria nel caso di piccole società cooperative, dove, per piccola società cooperativa è intesa una società costituita da almeno 3 soci, tutti persone fisiche.

⁶ Codice civile, articolo 2519 comma 1° e 2°, come da D.Lgs. 6/2003.

⁷ L. de Angelis, “I controlli nelle società cooperative” in «La riforma delle S.r.l. e delle cooperative», Milano, Italia Oggi ed., 2003.

Alle società non ricorrenti a tale mercato e non tenute alla redazione del bilancio consolidato è ancora concesso l'esercizio del controllo contabile da parte del Collegio Sindacale purché quest'ultimo sia integralmente costituito da revisori contabili iscritti nel registro tenuto dal Ministro di Giustizia.⁸

In ogni caso, qualora il modello di governance vigente nella società sia il monistico o il dualistico, il controllo contabile non può costituire attività dell'organo di controllo interno ma resta funzione esclusivamente riservata a revisori contabili o società di revisione.

L'articolo 2409-ter c.c. indica come funzioni di controllo contabile:

- a) *“la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;*
- b) *la verifica della corrispondenza del bilancio d'esercizio e dell'eventuale consolidato alle scritture contabili e della conformità alle relative norme;*
- c) *l'espressione di un giudizio sul bilancio d'esercizio e sul consolidato.”*⁹

Il primo punto implica lo svolgimento dell'attività di controllo nel corso dell'esercizio e non, come ipotizzabile, solamente a fine, perciò si parla anche di “revisione continua”. Le dette verifiche dovranno avere periodicità almeno trimestrale; in questo modo il controllo del revisore riflette l'attività amministrativo-contabile: rimuovendo eventuali errori od omissioni in tempo reale garantisce l'affidabilità della contabilità.

Il controllo effettuato sul bilancio d'esercizio è in realtà una verifica finale, successiva quindi a quelle trimestrali, che è volta soprattutto a garantire la regolarità del documento con riferimento al dettato normativo. La rispondenza dello stesso alle scritture deriva principalmente dall'operato del revisore durante l'esercizio.

I revisori sono chiamati ad esprimere il loro giudizio attraverso la relazione sul bilancio da depositarsi presso la sede della società nei 15 giorni precedenti l'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio.

L'incarico alla società di revisione o al revisore viene conferito tramite delibera dell'assemblea ordinaria sentito il Collegio Sindacale o altro organo di controllo interno

⁸ Codice civile, articolo 2409-bis comma 3°, come da D.Lgs. 6/2003.

⁹ Codice civile, articolo 2409-ter comma 1°, come da D.Lgs. 6/2003.

corrispondente. La durata del rapporto è fissata in tre anni ed è rinnovabile (per successive due volte, ossia per un totale massimo di 9 anni di incarico per le società quotate).

L'assemblea è chiamata ad esprimersi, per rinnovare o assegnare diversamente l'incarico, almeno tre mesi prima della scadenza dello stesso che si ha alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio afferente il terzo esercizio sociale. In caso di mancata assegnazione, è la CONSOB, per quanto riguarda le quotate, a conferire l'incarico. L'assemblea dei soci determina per l'intero triennio il corrispettivo dei revisori o delle società di revisione al momento del conferimento.

Il revisore può essere revocato, dato il parere del Collegio Sindacale, soltanto per giusta causa e successivamente ad approvazione da parte del tribunale sentito l'interessato.

Il lavoro svolto dalle società di revisione e dai revisori, è oggetto di trascrizione a carico degli stessi, in ***un libro depositato nella sede sociale della revisionata***.

Tale documento raccoglie le resultanze delle verifiche, delle ispezioni e degli accertamenti effettuati, l'indicazione della natura o delle procedure adottate e della loro estensione, gli eventuali fatti censurabili, le informazioni ottenute dagli organi sociali, la documentazione diretta alle autorità di controllo e le funzioni svolte in determinate circostanze non rientranti nell'incarico.

E' la CONSOB a stabilire, mediante regolamento, il contenuto del libro della revisione. Infatti la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, come autorità indipendente avente il compito di tutelare gli investitori, l'efficienza e la trasparenza del mercato, è chiamata a vigilare sull'attività delle società di revisione al fine di assicurarne l'indipendenza e l'idoneità tecnica. In quanto tale, è incaricata della tenuta di un Albo Speciale delle società di revisione.

3- Il controllo di legalità

Il controllo di legalità è inteso come il “*controllo della conformità degli atti e delle deliberazioni degli organi della società, soggetti a controllo del Collegio Sindacale, a norme di legge ed alle disposizioni dello statuto*”.¹⁰

I soggetti investiti di tale funzione sono quindi gli organi di controllo interno della società e in parte coloro che svolgono il controllo contabile, dato che quest'ultimo certamente comprende

¹⁰ CNDCeR, “Principi di comportamento del Collegio Sindacale”, Norma 5.1, “Contenuto e modalità del controllo”, 1997.

l'esame del rispetto della normativa vigente in ambito di redazione del bilancio e di tenuta della contabilità.¹¹

La riforma del diritto societario, introducendo nuovi modelli di governance, ha previsto differenti funzioni e poteri in capo ai vari organi di controllo interni.

Al fine di comprendere l'attività di controllo svolta all'interno della società è necessario esaminare la composizione e gli incarichi dei soggetti preposti al controllo nei diversi sistemi di amministrazione previsti.

L'organo di controllo interno nel modello latino è il Collegio Sindacale. Questo si compone di 3 o 5 membri effettivi e due supplenti. E' richiesta l'iscrizione presso il registro dei revisori contabili di un sindaco effettivo e di un supplente. Gli altri componenti del Collegio Sindacale dovranno essere prescelti tra soggetti appartenenti alle categorie professionali indicate ossia docenti universitari in materie economiche o giuridiche, avvocati, ragionieri, commercialisti iscritti in albi professionali etc.

L'assemblea dei soci elegge i membri del Collegio Sindacale ed è introdotta la possibilità di voto plurimo per i soci in funzione della loro partecipazione allo scambio mutualistico e di riservare l'elezione di 1/3 dei componenti del Collegio ai possessori di strumenti finanziari anche non partecipativi.

La sostituzione dei sindaci avviene attraverso i supplenti in ordine di età che rimangono in carica fino all'assemblea successiva, la quale nominerà i sindaci necessari ad integrare l'organo di controllo che scadranno insieme a quelli in carica.

Per i sindaci è ***ragione di decadenza la mancata partecipazione a due riunioni del Collegio Sindacale nel corso di un esercizio sociale senza giustificato motivo.***¹² La decadenza è prevista anche nel caso di ***assenza consecutiva, senza giustificato motivo, a due assemblee o a due adunanze consecutive del Consiglio di Amministrazione o del Comitato Esecutivo.***¹³

La cancellazione o sospensione dal registro dei revisori contabili comporta la decadenza dall'ufficio di sindaco soltanto nel caso in cui il soggetto sia il solo iscritto nel registro dei revisori e come tale sia obbligatoria la sua presenza nel Collegio Sindacale.

¹¹ AA.VV., "Il controllo legale dei conti e la revisione contabile", a cura di PricewaterhouseCoopers, Milano, Il Sole 24 ore ed., 2001.

¹² Codice civile, articolo 2404, comma 2°, come da D.Lgs. 6/2003.

¹³ Codice civile, articolo 2405, comma 2°, come da D.Lgs. 6/2003.

Il Collegio Sindacale è chiamato in particolare ad effettuare **controlli mirati a garantire l'osservanza delle leggi e dello statuto, il rispetto dei principi di corretta amministrazione e a vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.**¹⁴

Nel modello dualistico abbiamo il Consiglio di Sorveglianza, costituito da non meno di tre membri effettivi di cui uno iscritto al registro dei revisori contabili insieme a un supplente. Anche soggetti non soci possono ricoprire tale incarico. E' l'assemblea dei soci a nominare il Consiglio di Sorveglianza.

I consiglieri di sorveglianza rimangono in carica per tre esercizi; la loro nomina pur scadendo alla prima assemblea successiva al terzo esercizio, mantiene efficacia finché il consiglio non è ricostituito.

I componenti del Consiglio di Sorveglianza sono rieleggibili e revocabili dall'assemblea con deliberazione favorevole di almeno 1/5 del Consiglio di Sorveglianza in qualunque tempo. E' fatto salvo il diritto a un risarcimento in caso di revoca non motivata da giusta causa.

L'assenza senza giustificato motivo a due riunioni successive del Consiglio di Gestione **non costituisce**, per i consiglieri di sorveglianza, **ragione di decadenza dall'incarico.**¹⁵

L'assemblea elegge il Presidente del Consiglio di Sorveglianza e nel caso in cui vengano a mancare uno o più consiglieri, provvede alla loro sostituzione "senza indugio". Lo Statuto indica i poteri del Presidente e può prevedere particolari requisiti di professionalità ed onorabilità necessari per ricoprire la carica di Consigliere in società operanti in determinati settori.

Al Consiglio di Sorveglianza sono affidati i compiti propri del Collegio Sindacale ma anche alcuni tra i più importanti spettanti, nel modello latino, all'assemblea stessa. Infatti il Consiglio di Sorveglianza, *oltre a vigilare sul rispetto della legge e dello statuto, è chiamato a nominare, revocare e stabilire il compenso dei consiglieri di gestione, a promuovere l'azione di responsabilità verso gli amministratori, a presentare denuncia al tribunale secondo l'articolo 2409 c. c. ma soprattutto ad approvare il bilancio d'esercizio ed il consolidato.*¹⁶ Il legislatore ha inoltre previsto la possibilità che lo statuto conferisca al Consiglio di Sorveglianza, la delibera in *"ordine ai piani strategici, industriali e finanziari della società predisposti dal Consiglio di Gestione, ferma in ogni caso la responsabilità di questo per gli atti compiuti"*.¹⁷

Come organo di controllo interno è tenuto a riferire all'assemblea circa l'attività di vigilanza svolta almeno una volta l'anno, ma l'ampia capacità di deliberazione, soprattutto in ambito di bilancio, lo rende quasi organo di co-gestione.

¹⁴ Codice civile, articolo 2403, comma 1°, come da D.Lgs. 6/2003.

¹⁵ Codice civile, articolo 2409-quaterdecies, comma 1°, come da D.Lgs. 6/2003.

¹⁶ Codice civile, articolo 2409-terdecies, comma 1°, come da D.Lgs. 6/2003.

¹⁷ Codice civile, articolo 2409-terdecies, comma 1°, lettera f bis) come da D.Lgs. 37/2004.

Tuttavia sono previste situazioni nelle quali quest'ultima funzione è delegabile all'assemblea dei soci, ossia in presenza di:

- 1) mancata approvazione del bilancio da parte del Consiglio di Sorveglianza;
- 2) richiesta di almeno 1/3 dei consiglieri di sorveglianza;
- 3) richiesta di almeno 1/3 dei consiglieri di gestione.¹⁸

Ai consiglieri di sorveglianza *non è concessa la possibilità di procedere individualmente ad atti di ispezione e controllo né di avvalersi di dipendenti od ausiliari per l'espletamento di tali verifiche* come invece è permesso ai sindaci. Conseguenza che il Consiglio di Sorveglianza debba sempre attivarsi in prima persona per lo svolgimento delle proprie funzioni di controllo.¹⁹

L'organo di controllo interno nel modello monistico è chiamato Comitato per il Controllo sulla Gestione. È nominato all'interno del Consiglio di Amministrazione stesso ed è formato da almeno due soggetti, tre se la società fa ricorso al mercato del capitale di rischio, scelti tra gli amministratori in possesso dei requisiti di onorabilità e professionalità dettati nello statuto.

Naturalmente i membri del Comitato per il Controllo sulla Gestione diventano amministratori non esecutivi. Almeno uno di essi deve essere iscritto nel registro dei revisori contabili.

Il Presidente è eletto al suo interno a maggioranza assoluta. Il Consiglio di Amministrazione provvede alla eventuale sostituzione dei componenti del Comitato venuti a mancare per qualsiasi motivo, scegliendo il sostituto al proprio interno o all'esterno.

I compiti affidati al Comitato per il Controllo sulla Gestione differiscono in parte da quelli propri del Collegio Sindacale e del corrispondente organo di controllo interno del modello dualistico; infatti il Comitato è 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 di rappresentare correttamente i fatti di gestione.**

¹⁸Codice civile, articolo 2409-terdecies, comma 2°, come da D.Lgs. 6/2003.

¹⁹Codice civile, articolo 2409-quaterdecies, comma 1°, come da D.Lgs. 6/2003.

*Inoltre il Consiglio di Amministrazione può attribuire al Comitato ulteriori compiti, rispetto a quelli elencati nel codice, inerenti i rapporti con i soggetti incaricati del controllo contabile.*²⁰

Infine, per dovere di chiarezza, occorre ricordare che il controllo effettuato dal Collegio Sindacale viene definito indistintamente di legittimità o di legalità. Entrambe le accezioni, sebbene di significato non esattamente identico, rispecchiano un'unica caratteristica di tale controllo, ossia la sua natura. In realtà l'utilizzo di uno o dell'altro termine varia rispetto all'oggetto dell'enunciato.

La definizione data dall'articolo 2403 c.c. della funzione assegnata ai sindaci, prima ricordata, giustifica l'adozione del termine di controllo "di legalità" in quanto diretto alla verifica del rispetto della legge, dello statuto, dei principi di corretta amministrazione.²¹

Quando invece si vuole escludere la possibilità dell'espressione di un giudizio di carattere discrezionale circa la gestione della società, da parte dei sindaci, si parla di controllo "di legittimità" opposto a quello "di merito".²² Quest'ultimo, che individua un controllo "di opportunità e convenienza degli atti gestori"²³, non rientra tra i compiti del Collegio Sindacale sebbene le diatribe a riguardo non siano poche.

Infatti c'è chi afferma, basandosi su alcune sentenze della Corte di Cassazione²⁴, che la legittimità dei controlli del Collegio sia "non meramente formale, ma atta a valutare l'adeguatezza-correttezza dei modi con cui le decisioni vengono assunte, con ciò debordando in una cosiddetta legittimità sostanziale se non parzialmente di merito."²⁵

Dott.ssa Laura Bianchi

²⁰ C. Feriozzi, "Il nuovo controllo legale dei conti nelle S.p.A." in «La riforma del diritto societario», Milano, Italia Oggi ed., 2003.

²¹ AA.VV., "Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia" diretto da F.Galgano, Volume 29esimo, Padova, CEDAM, 2003.

²² P.G.Jaeger, F.Denoza, "Appunti di diritto commerciale", I – imprese e società, Milano, Giuffrè, 2000.

²³ F.Mancinelli, "I 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.

²⁴ Corte di Cassazione, sentenza del 07/05/1993 n. 5263.

²⁵ Corte di Cassazione, sentenza del 07/05/1993 n. 5263.