

SOCIETÀ'

Rapporti fra collegio sindacale e revisore dei conti dopo la riforma

ANTONIO CAVALIERE
Ordine di Padova

Introduzione

La riforma delle società, avvenuta con il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, ha, fra l'altro, determinato la separazione dei compiti di controllo contabile dai compiti di controllo sulla gestione, che, sino alla riforma del 2003 - entrata in vigore il 1° gennaio 2004 - , facevano capo ad un unico organo, il collegio sindacale. La riforma, tuttavia, ha lasciato la facoltà di conservare tale unificazione di compiti in capo al collegio sindacale¹ nelle società - s.p.a., s.a.p.a., cooperative e s.r.l. - , che (art. 2409 bis c.c.):

- hanno scelto un sistema di governance tradizionale²; e/o
- non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio; e/o
- non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato; e/o
- inseriscono tale scelta nello statuto della società. Nei casi in cui i due compiti (controllo contabile e controllo gestionale) sono, per legge o per scelta, attribuiti a due organi separati, al fine di una migliore esecuzione dei compiti, comunque di controllo, si presenta la necessità di organizzare dei flussi informativi, tra i due organi: il Revisore dei Conti (Società di Revisione o Revisore Contabile) da una parte e il Collegio Sindacale dall'altra.

Fonti normative

La norma fondamentale che inquadra quelli che devono essere i rapporti tra il Collegio Sindacale e il Revisore dei Conti è l'art. 2409 septies³ del c.c., il quale prevede che i due organi incaricati rispettivamente del controllo contabile e del controllo sulla gestione "... si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti"⁴. Il D.Lgs. n. 58/1998 (T.U.F.),⁵ individua due momenti precisi di contatto tra i due organi:

- nomina e revoca del revisore;
 - scambio di dati ed informazioni.
- Del rapporto suddetto tratta anche l'articolo 146 del Regolamento emittenti Consob del 14 maggio 1999 che disciplina il contenuto del parere del Collegio Sindacale sul conferimento e la revoca dell'incarico alla società di revisione da inviare in Consob oltre che le raccomandazioni Consob del 20 febbraio 1997, n. 97001574.

Anche il nuovo Principio di Revisione (Documen-

to n. 260), intitolato "Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance" riporta i destinatari di eventuali comunicazioni per fatti e circostanze rilevanti attinenti la governance. La norma 2.4 e 3.2 dei "Principi di comportamento del collegio sindacale nelle società quotate" prevedono, rispettivamente, che il collegio sindacale, nell'ambito dei propri compiti di vigilanza sull'adeguatezza del sistema di controllo interno, consideri le risultanze del lavoro svolto dalla Società di Revisione oltre che dei rapporti di scambio informazioni. Tenuto conto quanto riportato nell'art. 2403 ter, comma 1 e comma 4, nell'art. 2404 del c.c., comma 1 e nell'art. 2409 ter, comma 1, risulta evidente che i due compiti contemplano l'espletamento di verifiche periodiche oltre che d'ispezioni durante le quali laddove dovessero emergere "informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti" le stesse devono essere portate a conoscenza dell'altro organo. Occorre cioè che ci sia un coordinamento tra i due organi nello svolgimento dei compiti di controllo (contabile e gestionale), al fine, da un lato, di evitare sovrapposizioni e duplicazioni di verifiche con conseguenti sprechi di tempo e denari e, dall'altro, di consentire l'integrazione, evitando il rischio di carenze nei controlli su specifiche funzioni aziendali e di valutazioni difformi, conseguenti ad un inadeguato scambio di informazioni.

Per avere un quadro chiaro circa i contenuti dei rispettivi compiti, oltre che far riferimento alle norme del Codice Civile, si può far riferimento alla Comunicazione Consob del 29 marzo 1999 per avere un'idea dell'estensione dell'attività di controllo contabile e al Principio di Revisione Documento n. 1005 che regola l'attività di revisione delle aziende minori.

Lo scambio di dati e informazioni

E' chiaro però che, nell'ottica del mantenimento di "buoni rapporti di vicinato" tra i due organi di controllo, i contatti, dovrebbero essere comunque organizzati e pianificati e quindi concordati in termini di tempi e di modalità. Sarebbe opportuno cioè che, comunque nell'ambito delle proprie

funzioni istituzionali, i due organi si scambiassero informazioni con la stessa periodicità con cui si eseguono i controlli (trimestrale), salvo poi un opportuno calendario annuale di tali incontri.

Non dimentichiamo che la *ratio* della riforma normativa sul controllo (D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6), è stata quella di rispondere ai risultati insoddisfacenti⁶, in particolare sotto il profilo del controllo sulla gestione, dell'accentramento in un unico organo del controllo contabile e del controllo gestionale. La presa di coscienza cioè, da un lato dell'importanza quantitativa, in termini di estensione del lavoro del controllo contabile, e dall'altro dell'importanza qualitativa, in termini di efficienza ed efficacia del monitoraggio nel suo complesso del controllo gestionale, ha spinto il legislatore ad eseguire tale separazione di compiti. Una separazione quindi votata a far sì che il nuovo sistema di controlli sia impostato con delle strutture adeguate (personale, competenze, esperienza, ecc.) e soprattutto con dei compiti e delle responsabilità ben identificate. Il che non significa che i due organi dovranno svolgere i rispettivi compiti con un *modus operandi* del tipo "chinese wall", ma anzi con dei punti di contatto importanti, consapevoli a monte che lo scambio di informazioni non modificherà la responsabilità di ogni organo di controllo in relazione ai compiti che gli sono attribuiti per legge.

I casi particolari

Abbiamo già scritto come gli organi di controllo in azienda solitamente sono al massimo due: il collegio sindacale e la società di revisione, oppure il collegio sindacale e il revisore contabile oppure il collegio sindacale. Tuttavia non è escluso che, soprattutto nelle realtà aziendali minori a stampo "imprenditoriale", siano presenti degli incarichi volontari di revisione di bilancio. In pratica possono presentarsi i seguenti casi:

- a) società con collegio sindacale a cui è stato demandato anche il controllo contabile e società di revisione con incarico volontario di revisione contabile del bilancio d'esercizio;
- b) società con collegio sindacale, revisore contabile e società di revisione con incarico volontario di revisione contabile del bilancio d'eser-

SEGUE A PAGINA 21

¹ Purché sia integralmente costituito da revisori contabili iscritti nel registro tenuto dal Ministro di Giustizia.

² Nei casi in cui il modello di governance scelto dalla società sia il monistico o il dualistico, i compiti di controllo contabile sono riservati a revisori contabili o società di revisione.

³ Ricordiamo che tale norma non si applica al consiglio di sorveglianza e al comitato per il controllo sulla gestione delle società con azioni quotate ai sensi di quanto disposto dall'art. 154, D.Lgs. 58/1998.

⁴ La norma del Codice Civile introduce alcuni elementi degni di annotazione. Innanzitutto i concetti di "scambio" (il dare una cosa e il riceverne un'altra dello stesso genere in cambio) e di "informazioni rilevanti" (informazione tale per cui diventa probabile che il giudizio di una persona ragionevole cambierebbe o ne sarebbe influenzato). In pratica il legislatore, seppur non ha introdotto un dovere esplicito di informazione tra i due organi, con i due concetti di "scambio", e di "informazioni rilevanti" ha imposto un obbligo reciproco di natura professionale (competenza, efficienza ed esperienza) per cui, a fronte della venuta a conoscenza di un'"informazione rilevante", da parte di uno dei due organi, questo sarà tenuto a comunicarlo all'altro il quale a sua volta, per il concetto di "scambio" sarà tenuto ad aggiornare l'altra parte con le informazioni alla data. Questo significa che la comunicazione non sarà mai a senso unico, in ogni caso (fare il punto alla data).

La norma conclude poi con "... rispettivi compiti", che se letto in modo sistematico con i due concetti di "scambio" e di "informazioni rilevanti", da evidenza come seppur i due organi hanno dei compiti ben precisi da svolgere, in realtà implicitamente ciò non esclude che:

a. ci possano essere attività potenzialmente sovrapposibili (da non fare);

b. i due compiti siano fra loro complementari (da fare).

Sarà un adeguato scambio o meglio un'adeguata collaborazione ad evitare la sovrapposizione di attività (lavoro inutile) così come anche l'incrocio informativo dei risultati dei rispettivi compiti, a rendere il controllo il più efficace ed efficiente possibile.

⁵ Art. 150, comma 3: Il collegio sindacale e la società di revisione si scambiano tempestivamente i dati e le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti;

⁶ Art. 155, comma 2: La società di revisione ha diritto di ottenere dagli amministratori della società documenti e notizie utili alla revisione e può procedere ad accertamenti, ispezioni e controlli; essa informa senza indugio la Consob e il collegio sindacale dei fatti ritenuti censurabili;

⁷ Art. 159, comma 1 e 2: 1) L'assemblea, in occasione dell'approvazione del bilancio o della convocazione annuale prevista dall'articolo 2364-bis del codice civile, conferisce l'incarico di revisione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato a una società di revisione iscritta nell'albo speciale previsto dall'articolo 161, previo parere del collegio sindacale. Essa determina il corrispettivo spettante alla società di revisione. 2) L'assemblea revoca l'incarico, previo parere del collegio sindacale, quando ricorra una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico ad altra società di revisione.

⁸ I gravi scandali finanziari - Enron, Parmalat, Cirio ecc. -, hanno sollecitato qualche riflessione in merito sul corretto funzionamento o addirittura sulla totale assenza dei controlli.

Collegio e revisori

SEGUE DA PAGINA 20

cizio.

Come si gestiranno in tal caso le attività ed il flusso di informazioni?

In tal caso l'incarico di revisione contabile del bilancio d'esercizio da parte del revisore esterno non sarà svolto ex art. 2409 bis e successivi del Codice Civile, bensì secondo le norme tecnico-deontologiche della revisione contabile generalmente osservate di cui il più immediato riferimento sarà costituito dai Principi di Revisione enunciati dalla apposita Commissione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e raccomandati dalla Consob.

La pianificazione delle attività sarà determinante, soprattutto nell'applicazione delle procedure obbligatorie di revisione, per evitare situazioni critiche⁷. Si potrebbe quindi, oltre che scambiare informazioni rilevanti, secondo quanto precedentemente esposto, anche configurare la possibilità di condividere alcune attività tra gli organi interni e l'organo esterno di revisione contabile.

In altri termini, già in sede di conferimento dell'incarico alla società di revisione esterna e comunque in fase di pianificazione del lavoro, l'organo o gli organi interni di controllo potrebbero affidare lo svolgimento di alcune procedure obbligatorie di controllo alla società di revisione esterna (ad esempio inventario, circolarizzazioni, verifiche particolari, ecc.), salvo poi richiedere, per mezzo dell'organo amministrativo dell'azienda, di prendere visione delle carte di lavoro dove è stata formalizzata l'attività.

Sarà la professionalità e il sano scetticismo dell'organo interno di controllo a stabilire se il lavoro svolto dal revisore esterno sarà sufficiente al fine delle sue conclusioni. In ogni caso anche qui la condivisione delle attività e lo scambio di informazioni non modificherà la responsabilità di ogni organo di controllo in relazione ai compiti che gli sono attribuiti per legge e/o per contratto.

Conclusioni

Per quanto oggi, soprattutto in capo alle società minori, il modello più diffuso di controllo è quello in cui il collegio sindacale svolge anche funzioni di controllo contabile, la riforma del 2003, ha sicuramente manifestato l'esigenza di porre fine all'unificazione del controllo contabile e del controllo gestionale in capo ad un unico organo (collegio sindacale)⁸.

Questa separazione, esige però dei punti di contatto tra i due organi al fine dello "scambio" di informazioni ovvero della lettura del libro dei verbali del collegio sindacale e/o del libro della revisione. Trattasi di punti di contatto che, tuttavia, sono importanti ma non sufficienti.

A volte capita che notizie ed elementi utili allo svolgimento del lavoro dell'uno (revisore) o dell'altro (sindaco) non siano verbalizzati oppure non comunicati in quanto non rilevanti ai fini delle proprie attività. Sarà quindi necessario e quanto mai raccomandabile pianificare, all'inizio di ogni esercizio, in ogni caso degli incontri periodici dove scambiarsi informazioni dello stesso genere (fatti e circostanze) d'interesse per lo svolgimento delle attività rispettive, anche se non necessariamente rilevanti.

⁷ Ad esempio:

- l'azienda che fa doppi lavori (impostazione circolarizzazioni);
- revisori interni ed esterni che fanno doppio lavoro (partecipazione all'inventario);
- revisori esterni e collegio sindacale che fanno doppio lavoro (valutazione del sistema di controllo).

⁸ seppure ciò non esclude una forma di controllo sulla contabilità e sul bilancio anche da parte dell'organo deputato al controllo gestionale.

Arbitrato irrituale, la fine!

La riforma, riconoscendo esplicitamente l'arbitrato irrituale, lo affonda del tutto. Poco male.

Abbiamo l'arbitrato riformato, in Italia, dal 2 marzo 2006.

Tutte le convenzioni di arbitrato, espressione utilizzata come titolo del Capo I delle nuove disposizioni (Decreto Legislativo 2 febbraio 2006 n. 40), in luogo della precedente espressione che prevedeva clausole compromissorie e compromessi, stipulate dal 2 marzo 2006 sono regolate dalle nuove norme. Per arbitrati sorti dopo il 2 marzo 2006, relativi a clausole compromissorie o compromessi stipulati prima di tale data, si applicano comunque le nuove norme, salvo però che per l'arbitrato irrituale.

Per questo tipo di arbitrato, infatti, nel caso di clausole sottoscritte anteriormente al 2 marzo 2006 si applicano le vecchie regole, e in particolare non sarà applicabile quanto disposto dall'art. 808 ter titolato appunto "Arbitrato irrituale". Le novità della riforma, relativamente all'arbitrato irrituale, riguardano due aspetti. Da una parte una certa qual regolamentazione, dall'altra una presunzione assoluta di preferenza per l'arbitrato irrituale.

Quanto alle regole, il legislatore si è limitato a richiedere anche per l'arbitrato irrituale la forma scritta (prima non era ritenuta necessaria, anche se invero pareva difficile ipotizzare arbitrati nati in base ad accordi verbali), pur anche se il contratto relativo era legittimamente stipulato oralmente, come, ad esempio, un contratto di locazione di durata infranovennale.

Abbiamo poi l'indicazione di cinque motivi di annullabilità, per il lodo, e precisamente:

- 1 - convenzione invalida o pronuncia "extra petita";
- 2 - nomina irregolare degli arbitri;
- 3 - incapacità di agire;
- 4 - abuso di mandato;
- 5 - mancata osservanza del contraddittorio.

Si tratta di una elencazione che in certi casi prevede quanto già la giurisprudenza richiamava; non è comunque una elencazione esaustiva, ben potendo sempre annullarsi il contratto per altri vizi, quali l'illiceità, la contrarietà a norme imperative, la mancata indicazione delle parti o della clausola compromissoria, l'errore, la violenza, il dolo.

Ma la cosa veramente dirompente, è l'aver cambiato la preferenza di fondo.

Dopo decine di sentenze pressoché univoche, da parte della Cassazione, che ci avevano abituati ad un atteggiamento di rifiuto, in buona sostanza, dell'arbitrato rituale da parte dei giudici, ovviamente in caso di clausole incerte, ove era sempre data preferenza all'arbitrato irrituale, ecco ora, proprio per legge, una previsione all'incontrario.

In caso di clausole non ben definite, non chiare, si applicherà la nuova norma, e quindi netta preferenza per l'arbitrato rituale. Ricordiamo come l'arbitrato irrituale sia considerato quale attività negoziale, con gli arbitri mandatari delle parti, e il lodo non ha effetto di sentenza, per le parti, ma solo di contratto.

In caso di non applicazione spontanea al dispositivo del lodo, necessità di intraprendere una azione giudiziaria presso il giudice competente di primo grado (Tribunale o Giudice di Pace), iniziando una azione per inadempimento contrattuale.

Il lodo di arbitrato rituale è invece una sentenza, ora immediatamente esecutiva nei confronti delle parti, soggetta ad *exequatur*. Si tratta di una procedura paragiurisdizionale, anche se la dottrina e soprattutto la giurisprudenza, dopo la recente sentenza di Cassazione del 3 agosto 2000 n. 527, hanno ritenuto di specificare che si tratta sempre di attività negoziale, per tutti e due gli arbitrati, anche se solo quello rituale può poi divenire esecutivo ex art. 825 c.p.c..

Sulla preferenza della giurisprudenza per l'arbitrato irrituale, in caso di incertezza, le sentenze sono numerosissime; tutte nello stesso senso, eccetto una soltanto, la n. 833 dell'1 febbraio 2000, che dà la preferenza per l'arbitrato rituale, in caso di incertezza.

Ma la riforma è intervenuta anche, nell'articolo 669 quinquies c.p.c. (Competenza in caso di clausola compromissoria, di compromesso o di pendenza del giudizio arbitrale). Si è chiarito che tale disposizione è applicabile anche all'arbitrato irrituale, come peraltro era stato inteso anche precedentemente, pur con qualche incertezza, mancando la specifica previsione che invece ora c'è.

Si tratta della richiesta di procedimento cautelare.

Ricordiamo infine, per curiosità, la strana cadenza undecennale delle riforme sull'arbitrato (1983, 1994 e 2005, come legge delega). Segnaliamo infine, per quanto concerne l'efficacia del lodo di arbitrato irrituale, come sia stato ritenuto che il lodo ben potrebbe essere autenticato, ed acquisire così l'efficacia di una sentenza esecutiva ex art. 474 c.p.c.. Sul punto, invero un po' controverso, sarà meglio attendere lo sviluppo del dibattito da parte degli studiosi.

In conclusione, l'arbitrato irrituale è da sconsigliare, da parte di un pratico: costa come quello rituale, e offre molto di meno (lodo = contratto e non sentenza). Smetterà al mondo professionale rafforzare definitivamente questo tipo di giudizio (che giudizio non è), tenuto conto che ne sono venute meno le motivazioni fiscali (del 1983, il lodo non depositato entro 5 giorni diventa inefficace, e deposito significava, come del resto ancor oggi significa, registrazione) e operativa (la gestione di un arbitrato irrituale è uguale a quella rituale), anche se la giurisprudenza accetta talvolta dei comportamenti più liberi sull'arbitrato irrituale. Ricordiamo comunque che l'arbitrato non è processo, e nemmeno brutta copia di un processo. È giudizio, e come tale deve rimanere.

Giuseppe Rebecca*
(Ordine di Vicenza)

* Già Presidente Commissione Arbitrato Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti