

Controlli del collegio sindacale sul bilancio in presenza di revisore esterno

Molteplici sono gli adempimenti del collegio sindacale: dall'iter di approvazione del bilancio ai controlli sulla capitalizzazione dei costi, all'accertamento del contenuto minimo della relazione sulla gestione e della sua coerenza rispetto al bilancio, all'adozione di corretti principi contabili, fino all'utilizzo di riserve ed alla distribuzione di utili netti.

Emanuele Rossi

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE,
COMPONENTE DELLA COMMISSIONE
DIRITTO SOCIETARIO ODCEC ROMA

e

Andrea Sergiacomo

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE,
COMPONENTE DELLA COMMISSIONE
COOPERATIVE ODCEC ROMA

Gli organi di controllo sono obbligati alla redazione e al deposito di una relazione scritta al bilancio d'esercizio. Tale relazione ha la funzione di rendere edotti i soci circa l'attività di controllo svolta durante l'anno da parte del collegio sindacale e del revisore esterno, ove nominato.

Nello specifico, al collegio sindacale spetta il compito di redigere una relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, cod. civ.; in essa vengono riepilogati tutti gli accadimenti che hanno visto protagonista il collegio in merito alla vigilanza svolta sul rispetto di legge e statuto, sulla verifica riguardante l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società, oltre che al controllo svolto sul rispetto dei principi di corretta amministrazione da parte dell'organo amministrativo.

Ove incaricato anche della revisione legale, il collegio sindacale è tenuto anche alla redazione della relazione al bilancio ex art. 15 D.Lgs. n. 39/2010, riguardante l'attività di revisione legale dei conti.

Una questione dibattuta in dottrina riguarda il tipo di controllo svolto sul bilancio da parte del collegio sindacale non incaricato anche della revisione legale dei conti. Posto quindi il caso di una società in cui sia stato nominato il revisore

esterno, verrà esaminato il tipo di rendicontazione sul bilancio cui è tenuto il collegio sindacale, all'interno della relazione redatta ai sensi dell'art. 2429, comma 2, cod. civ.

I controlli sulla capitalizzazione dei costi e sull'applicazione della deroga

Nell'ambito del controllo di legalità svolto ai sensi dell'art. 2403 cod. civ., al collegio sindacale spetta sia la verifica degli adempimenti procedurali volti all'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea che la verifica circa la correttezza dei documenti facenti parte del fascicolo di bilancio. In merito al primo aspetto, il collegio dovrà vigilare affinché venga rispettata la tempistica prevista dal codice civile in merito all'iter di approvazione del bilancio d'esercizio. Nello specifico, cfr. la tabella riportata a pag. 11.

In particolare, in merito alla possibilità di convocare l'assemblea nel più ampio termine dei 180 giorni, il collegio sindacale dovrà verificare l'esistenza delle condizioni previste dalla legge per il differimento dei termini: ovvero che la società sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato o che vi siano particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto sociale.

ITER DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

ITER PROCEDURALE	TEMPISTICA(*)
Predisposizione del progetto di bilancio corredato della relazione sulla gestione da parte del consiglio d'amministrazione (o dell'amministratore unico)	Almeno 30 giorni prima del giorno in cui è fissata l'assemblea. Termine massimo: 31 marzo; 30 maggio in caso di differimento
Comunicazione al collegio sindacale e al sogetto incaricato della revisione legale , se diverso dal collegio sindacale	Almeno 30 giorni prima del termine fissato per l'assemblea. Termine massimo: 31 marzo; 30 maggio in caso di differimento
Relazione del collegio sindacale ex art. 2429, comma 2, cod. civ.	Almeno 15 giorni prima della data dell'assemblea. Termine massimo: 15 aprile; 14 giugno in caso di differimento
Relazione del sogetto incaricato della revisione legale	Almeno 15 giorni prima della data dell'assemblea. Termine massimo: 15 aprile; 14 giugno in caso di differimento
Deposito presso la sede della società del bilancio unitamente a: - copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate; - prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate; - relazione degli amministratori sulla gestione; - relazione del collegio sindacale ; - relazione del sogetto deputato all'attività di revisione legale dei conti , se diverso dal collegio sindacale	Almeno 15 giorni prima della data dell'assemblea. Termine massimo: 15 aprile; 14 giugno in caso di differimento
Assemblea di approvazione del bilancio d'esercizio	Nei 120 giorni; 180 giorni in caso di differimento dalla chiusura dell'esercizio. Termine massimo: 30 aprile; 29 giugno in caso di differimento
Deposito presso il registro delle imprese di: - copia del bilancio approvato; - copia della relazione degli amministratori sulla gestione; - copia della relazione del collegio sindacale ; - copia della relazione del sogetto deputato alla revisione legale (se esistente); - copia del verbale di approvazione dell' assemblea ;	Entro 30 giorni dalla decisione dei soci di approvazione del bilancio. Termine massimo: 30 maggio; 29 luglio in caso di differimento

(*) In caso di anno bisestile, i termini evidenziati vanno anticipati di un giorno.

In merito al secondo aspetto, il collegio sindacale dovrà verificare che i documenti di cui sopra siano stati redatti in conformità alle disposizioni di legge: il progetto di bilancio sia stato redatto secondo gli schemi di cui agli artt. 2424 e 2425 cod. civ., la nota integrativa contenga tutti i contenuti richiesti dall'art. 2427 e che la relazione degli amministratori sia stata redatta sulla falsariga di quanto richiesto dall'art. 2428 cod. civ. Fin qui controlli di natura formale; oltre a questi il codice civile prevede tre casi, in cui al collegio sinda-

cale viene espressamente richiesto un parere in merito alle scelte contabili adottate dall'organo amministrativo.

- Il punto 5), comma 1, art. 2426 cod. civ. prevede che i costi di impianto e ampliamento, i costi di ricerca e di sviluppo e i costi di pubblicità possano essere iscritti in bilancio con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. Inoltre, viene previsto che detti costi debbano essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni e che, fino a che l'ammortamento non

è completato, possano essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati. La *ratio* della norma è quello di evitare possibili annacquamenti di capitale, mediante un utilizzo distorto della capitalizzazione dei costi in bilancio. Prendendo, per esempio, la spesa sostenuta per costi di ricerca e sviluppo, dietro la capitalizzazione dei costi sostenuti per il personale addetto a tali attività, si potrebbe nascondere il reale intento di evitare una perdita che, una volta emersa, intaccherebbe il capitale sociale facendo così emergere una causa di scioglimento della società, in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 2484 cod. civ. rubricato "Scioglimento e liquidazione delle società di capitali". Nel caso *de quo*, il compito del collegio sindacale è quello di verificare che il costo capitalizzato^[1] abbia effettivamente un'utilità pluriennale; una volta verificato questo, il collegio deve sincerarsi che il processo di ammortamento venga concluso in cinque anni e che, fino a quel momento, l'assemblea non deliberi la distribuzione di riserve che eccedano l'ammontare degli oneri pluriennali ancora non ammortizzati;

- il punto 6), comma 1, art. 2426 cod. civ. prevede che anche l'avviamento, se acquisito a titolo oneroso, debba essere iscritto nell'attivo con il consenso del collegio sindacale. A tale riguardo il codice si limita a dire che l'avviamento va iscritto nei limiti del costo per esso sostenuto e che questo vada ammortizzato entro un periodo di cinque anni; nulla viene previsto in merito a un eventuale vincolo nella distribuzione delle riserve disponibili. Sul punto giova evidenziare come la migliore dottrina^[2] abbia equiparato l'avviamento agli altri oneri pluriennali di cui al punto 5), comma 1, art. 2426 cod. civ., ragion per cui, anche se non espressamente previsto, è bene che il

collegio sindacale vigili attentamente sulla distribuzione di utili, in presenza di avviamento iscritto in bilancio. Se non altro facendo presente nell'assemblea in cui viene deliberata la distribuzione l'assimilazione testé citata;

- ai sensi del comma 2 dell'art. 2429 cod. civ., al collegio sindacale viene richiesto di fare le proprie osservazioni e proposte, in merito a un eventuale esercizio della deroga di cui all'art. 2423, comma 4. Secondo tale disposizione qualora, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione di cui agli artt. 2423 e segg. cod. civ. fosse incompatibile con una rappresentazione veritiera e corretta, tale disposizione non deve essere applicata. In nota integrativa deve essere motivata la deroga, dando un'informazione circa i riflessi e gli effetti di natura patrimoniale, finanziaria ed economica che questa ha comportato sul bilancio. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile, se non in misura corrispondente al valore recuperato. Come facilmente intuibile, l'applicazione della deroga di cui al comma 4, art. 2423 cod. civ. comporta un'accurata verifica da parte dell'organo sindacale; punto di partenza è l'informativa resa in nota integrativa, nella quale devono essere state ben motivate da parte dell'organo amministrativo l'eccezionalità e l'incompatibilità della norma disapplicata con una rappresentazione veritiera e corretta del bilancio. Una volta verificati i presupposti base, il collegio sindacale deve sincerarsi che siano stati rappresentati in modo corretto gli effetti patrimoniali, finanziari ed economici della deroga e che l'eventuale utile evidenziato nell'effetto economico di cui *supra* sia stato oggetto di iscrizione a un'apposita riserva non distribuibile.

Sempre nell'ambito della relazione redatta ai sensi dell'art. 2429 cod. civ., si ritiene che il collegio sindacale non possa esimersi dal-

(1) Si evidenzia come, in determinati momenti di crisi aziendale, alcuni costi tendano a essere capitalizzati e non spesi a conto economico, anche in contrasto con quanto disposto dai principi contabili, in particolare col principio di competenza economica, che è sotteso alla redazione del bilancio di esercizio, nonché all'esposizione veritiera e corretta della situazione contabile dell'azienda.

(2) Il riferimento è al documento *Oic 4 - Fusione e Scissione*, pag. 54, dove ai fini della suddivisione delle responsabilità tra scissa e beneficiarie per i debiti non desumibili dal progetto di scissione viene equiparato l'avviamento agli altri oneri pluriennali sprovvisti di tutela giuridica e quindi esclusi dal computo delle attività ricomprese nella determinazione del patrimonio netto effettivo.

l'esprimere un proprio giudizio sulle seguenti tematiche di natura contabile.

Adozione di corretti principi contabili

A seconda che la società destinataria del controllo sia un soggetto Ias-Ifrs, o meno, il collegio sindacale dovrà verificare che nella redazione del bilancio siano state seguite le giuste norme di riferimento, che sono:

- per i soggetti Ias-Ifrs, i principi contabili internazionali emanati dallo Iasb;
- per i soggetti non Ias-Ifrs, le norme contenute negli artt. 2423 e segg. cod. civ., opportunamente integrate con quanto previsto dai principi contabili nazionali emanati dall'Oic.

Un soggetto non Ias-Ifrs potrà fare riferimento solo ai principi contabili emanati dall'Oic e non anche a quelli emanati dallo Iasb, e viceversa.

Rispondenza del bilancio a fatti e informazioni di cui il collegio è a conoscenza

Se nel corso delle verifiche periodiche effettuate durante l'anno, il collegio sindacale è venuto a conoscenza di informazioni che non sono state correttamente rappresentate in bilancio, tale mancanza deve essere riportata nella relazione *ex art.* 2429 cod. civ.

Si pensi al caso della sottoscrizione di un derivato con *mark to market*⁽³⁾ negativo, di cui non è stata data evidenza nel fondo rischi e oneri come invece previsto dall'Oic.

In presenza di tale mancanza, il collegio deve riferire all'assemblea attraverso la propria relazione al bilancio, in modo che i soci vengano edotti circa i rischi che la società sta correndo a causa del derivato.

Accertamento del contenuto minimo della relazione sulla gestione e sua coerenza rispetto al bilancio

Come accennato in precedenza in merito ai controlli di carattere formale svolti dal colle-

gio, questi deve, tra le altre cose, verificare che la relazione sulla gestione sia stata redatta rispettando i contenuti minimi dettati dall'art. 2428 cod. civ.

La relazione dell'organo amministrativo ricopre però un ruolo troppo importante per relegare il controllo del collegio a una mera rispondenza tra contenuti precettati e contenuti adottati. Si ritiene che il collegio debba vigilare affinché ciò che viene scritto nella relazione corrisponda alle risultanze contabili espresse nel conto economico e nello stato patrimoniale.

Sovente la relazione dell'organo amministrativo pecca di un eccessivo ottimismo, che quasi stride con quanto riportato invece negli altri documenti facenti parte del fascicolo di bilancio che, peraltro, se letti attentamente con un'ottica critica, evidenzerebbero eventuali discrepanze tra il dato e l'affermato in relazione.

Il collegio sindacale dovrebbe appunto pesare tale ottimismo, ponendo particolare attenzione sulla coerenza della relazione con il progetto di bilancio, anche in presenza di revisore esterno.

Utilizzo di riserve e distribuzione dell'utile netto

Si è fatto prima riferimento alla riserva *ex art.* 2423, comma 4, cod. civ.

Questa è solo una delle tante poste del netto patrimoniale, che vanno attentamente monitorate da parte dell'organo di controllo. Si pensi alla presenza di azioni proprie in portafoglio, oppure alla riserva utili su cambi; ancora, ai vincoli sulle riserve distribuibili conseguenti alla capitalizzazione degli oneri pluriennali, oppure al raggiungimento del quinto da parte della riserva legale.

Anche se non incaricato dell'attività di revisione legale, il collegio sindacale è opportuno che vigili su tali aspetti, in quanto facenti parte del più ampio novero dei controlli di legittimità, richiamati dall'art. 2403 cod. civ.

(3) "Mark to market" è l'espressione utilizzata per qualificare il metodo di valutazione in base al quale il valore di uno strumento o contratto finanziario è sistematicamente aggiustato in funzione dei prezzi correnti di mercato.