

3.

Le competenze distintive del Dottore Commercialista nel collegio sindacale

A cura del Prof. Giorgio Rusticali

La riforma del diritto societario, introdotta con l'emanazione del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 e del "decreto correttivo" D.Lgs. 6 febbraio 2004, n. 37, ha modificato il Libro V "Del Lavoro" titolo V "Delle Società" del vigente Codice Civile – R.D. 16 marzo 1942, n. 262.

Le nuove norme hanno introdotto, con riferimento all'attività del collegio sindacale, aspetti in parte mutuati dal D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, Testo Unico delle disposizioni in materia di Intermediazione Finanziaria (TUIF), e in gran parte di nuova concezione per il nostro ordinamento. In particolare, il Collegio Sindacale risulta protagonista di una disciplina riformatrice dove i compiti di vigilanza risultano orientati sostanzialmente ai controlli di legalità e amministrativi, con specifico riferimento all'adeguatezza della struttura organizzativa, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile e alla sua affidabilità nel rappresentare correttamente i fatti di gestione, riservando ad altro soggetto, Società di Revisione o revisore¹, il controllo contabile e l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio d'esercizio².

È altresì noto che, ricorrendone i presupposti di legge³, la funzione di controllo contabile può essere affidata al collegio sindacale.

A seguito dell'introduzione delle suddette norme, negli ultimi anni si è assistito ad un progressivo mutamento dell'attività del collegio sindacale, che ha dovuto spesso integrare e ampliare le proprie competenze per assolvere ai nuovi compiti assegnati.

Scopo del presente intervento è quello di delineare le competenze distintive richieste al dottore commercialista che opera all'interno dei collegi sindacali.

1 Sono ovviamente fatte salve le situazioni in cui al collegio sindacale viene affidato il controllo contabile.

2 Cfr. Presentazione in "Norme di comportamento degli organi di controllo legale nella riforma del diritto societario, approvato dal CNDC il 21 luglio 2004".

3 Art. 2409bis, comma 3, del Codice Civile.

Nell'intervento si andranno ad esaminare principalmente gli aspetti che caratterizzano l'attività del cd. "controllo di legittimità e sull'amministrazione", che presentano aspetti di maggior novità rispetto all'attività di controllo contabile, di cui si accennerà brevemente nella parte conclusiva.

1. Il "controllo di legittimità e sull'amministrazione"

L'art. 2403 c.c., al primo comma, stabilisce che "il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento".

I compiti del collegio sindacale possono, pertanto, essere suddivisi in due diverse macro attività di vigilanza:

- la vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto;
- la vigilanza sul rispetto della corretta amministrazione.

Con riferimento alla vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, attività di controllo per altro già presente nel nostro ordinamento, non sembrano esservi particolari difficoltà né dal punto di vista applicativo⁴, né tanto meno dal punto di vista delle competenze richieste; il bagaglio di conoscenze tipiche del dottore commercialista, per formazione e per pratica professionale, infatti, appare più che adeguato per supportarlo nello svolgimento di questa attività.

Non altrettanto pare potersi affermare con riferimento alla vigilanza sulla "corretta amministrazione". Quest'ultima, infatti, pur non avendo introdotto alcuna sostanziale innovazione rispetto alle precedenti disposizioni, quanto piuttosto una specificazione del ruolo del collegio sindacale⁵, non sempre è stata correttamente collocata entro un quadro metodologico e operativo cui fare riferimento.

Conseguentemente, il processo di adeguamento delle competenze richieste dalla legge ai sindaci è apparso – talvolta – all'atto pratico non ancora del tutto compiuto.

⁴ A parere dello scrivente, infatti, la vigilanza da parte del collegio sindacale sull'osservanza della legge e dello statuto si esplica in via diretta con la partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione e indirettamente in occasione delle verifiche trimestrali e delle altre attività di controllo abitualmente sviluppate.

⁵ Cfr. M. Rigotti in Commentario alla Riforma delle società, Collegio sindacale Controllo Contabile a cura di F. Grezzi, Egea 2005, pag. 167.

Nel prosieguo della trattazione ci si focalizzerà su quest'ultimo aspetto, al fine di individuare le competenze che sono oggi richieste al dottore commercialista che opera nei collegi sindacali con riferimento a questo tipo di vigilanza.

Successivamente si esamineranno le possibili evoluzioni in materia di competenze richieste al dottore commercialista che opera all'interno del collegio sindacale.

2. La vigilanza sul rispetto della corretta amministrazione e la conoscenza del Sistema di Controllo Interno

La "Norma 3.4 Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo contabile" contenuta nelle "Norme di comportamento degli organi di controllo legale nella riforma del diritto societario, approvato dal CNDC il 21 luglio 2004", stabilisce che *"il sistema amministrativo contabile è quella parte del più generale sistema di controllo interno aziendale che deve comunque ritenersi oggetto di vigilanza da parte del Collegio Sindacale, e che si prefigge di fornire una ragionevole sicurezza sulla realizzazione del macro obiettivo aziendale della attendibilità delle informazioni di bilancio. Esso si articola, secondo la dottrina aziendalistica sul controllo interno, nelle diverse componenti dell'ambiente di controllo, della valutazione dei rischi, dell'attività di controllo, delle informazioni e della comunicazione e del monitoraggio"*.

Appare evidente il chiaro ed esplicito richiamo a quanto contenuto nel documento Internal Control-Integrated Framework del CoSO⁶, il quadro concettuale sul controllo interno più diffusamente accettato negli Stati Uniti, che descrive il controllo interno come costituito da cinque componenti, che il management progetta e implementa per fornire un ragionevole convincimento che i propri obiettivi verranno raggiunti.

Il sistema di controllo interno, ed in particolare il modello suggerito dal CoSO Report, costituisce il quadro concettuale e metodologico cui fare riferimento nella pianificazione e nello svolgimento delle attività di verifica dei sindaci. È, pertanto, opportuno richiamare brevemente i tratti caratteristici del controllo interno, così come individuati dal documento sopra citato.

⁶ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO), la cui versione italiana è pubblicata da PriceWaterhouseCoopers, Il Sistema di Controllo Interno, Milano, Il Sole 24Ore, 2002.

Il controllo interno viene definito come un processo svolto dal Consiglio di Amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale che si prefigge di fornire una ragionevole certezza sul perseguimento dei seguenti obiettivi:

- efficacia ed efficienza delle attività operative;
- attendibilità delle informazioni di bilancio;
- conformità alle leggi e ai regolamenti;
- salvaguardia del patrimonio aziendale;

Il CoSO report, come detto, individua 5 componenti del controllo interno:

1. ambiente di controllo⁷;
2. valutazione del rischio⁸;

7 L'ambiente di controllo è costituito dalle azioni, dalle politiche e dalle procedure che riflettono l'atteggiamento generale dei vertici aziendali, dei membri del consiglio di amministrazione e dei titolari di un'azienda in merito al controllo interno e alla sua importanza per l'impresa. Per comprendere e valutare l'ambiente di controllo, i sindaci dovrebbero prendere in considerazione i componenti secondari più importanti del controllo.

√ Integrità e valori etici

Integrità e valori etici sono il prodotto degli standard etici e comportamentali dell'azienda, nonché del modo in cui vengono comunicati e rinforzati nella pratica. Tra questi ci sono le azioni del management volte a eliminare o ridurre gli incentivi e le tentazioni che potrebbero indurre il personale a compiere azioni disoneste, illegali o contrarie all'etica aziendale. In questo componente rientra inoltre la comunicazione al personale dei valori e degli standard dell'azienda attraverso dichiarazioni delle politiche adottate, codici etici e di condotta.

√ Impegno per la competenza

Con il termine competenza si intendono la conoscenza e le capacità necessarie per svolgere i compiti che definiscono il lavoro di un individuo. L'impegno per la competenza implica la considerazione da parte del management dei livelli di competenza per lavori specifici e di come questi livelli si traducano nelle capacità e nella conoscenza richieste.

√ Struttura organizzativa

La struttura organizzativa dell'azienda definisce le linee di responsabilità e autorità esistenti. Con la comprensione della struttura organizzativa del cliente, il collegio sindacale può apprendere gli elementi manageriali e funzionali dell'azienda e percepire come vengono implementati i controlli.

√ Assegnazione di autorità e responsabilità

Oltre agli aspetti informali delle comunicazioni effettuate dal management e dal consiglio di amministrazione come parte delle operazioni quotidiane, i metodi formali di comunicazione in merito all'autorità, alla responsabilità e ad altre questioni analoghe legate al controllo sono ugualmente importanti. Tra questi potrebbero esserci le circolari dei top manager sull'importanza del controllo e delle questioni legate al controllo, piani organizzativi e operativi formali e descrizioni delle mansioni dei dipendenti e delle politiche relative.

√ Politiche e pratiche per le risorse umane

L'aspetto più importante del controllo interno è il personale: se i dipendenti sono competenti e degni di fiducia, gli altri controlli possono anche mancare, ma si avrebbe comunque un bilancio affidabile. Data l'importanza della presenza di personale competente e fidato nel fornire un controllo efficace, i metodi tramite i quali le persone vengono assunte, valutate, addestrate, promosse e retribuite sono una parte importante del controllo interno.

8 Tutte le aziende, a prescindere da dimensione, struttura, natura, o settore, devono affrontare diversi rischi provenienti da diverse fonti esterne e interne e che devono essere gestiti. Dato che le condizioni economiche, del settore, normative e operative cambiano in continuazione, il mana-

3. attività di controllo⁹;
4. informazioni e comunicazione¹⁰;
5. monitoraggio¹¹.

gement si trova a fare i conti con le difficoltà poste dallo sviluppo di meccanismi per identificare e affrontare i rischi associati al cambiamento. L'identificazione e l'analisi del rischio è un processo continuativo e un componente fondamentale di un controllo interno efficace. Il management deve concentrarsi sui rischi a tutti i livelli dell'azienda e adottare le misure necessarie a gestirli. Un primo passo importante per i dirigenti è l'identificazione dei fattori che possono aumentare il rischio. Il mancato raggiungimento degli obiettivi precedenti, la qualità del personale, la dispersione geografica delle operazioni dell'azienda, il significato e la complessità dei processi di core business, l'introduzione di nuove tecnologie per la gestione delle informazioni e l'ingresso nel settore di nuovi concorrenti sono tutti esempi di fattori che possono portare ad una modificazione sostanziale del profilo di rischio. Quando il management ha identificato un rischio, ne stima l'impatto, valuta la probabilità che il rischio si presenti e sviluppa le misure specifiche che è necessario adottare per ridurre il rischio a un livello accettabile. Ovviamente non esiste alcun modo economicamente conveniente per eliminare totalmente il rischio.

9 Le attività di controllo sono le politiche e le procedure, oltre a quelle incluse negli altri quattro componenti, che aiutano a garantire che vengano prese le misure necessarie per affrontare i rischi nel raggiungimento degli obiettivi aziendali. Potenzialmente sono molte le attività di controllo in un'azienda, compresi i controlli manuali e quelli automatizzati. La norma americana SAS 94 e il CoSO Report evidenziano che le attività di controllo in genere sono legate a politiche e procedure riguardanti (1) la segregazione dei compiti, (2) l'elaborazione delle informazioni, (3) i controlli fisici e (4) le analisi di *performance*. Lo sviluppo delle attività di controllo relative a questi tipi di politiche e procedure in genere rientra nei cinque tipi seguenti di attività di controllo specifiche:

1. adeguata separazione dei compiti;
2. corretta autorizzazione di transazioni e attività;
3. documenti e registrazioni adeguati;
4. controllo fisico su beni e registrazioni;
5. controlli indipendenti sul rendimento.

10 Scopo del sistema di informazione e comunicazione contabile di un'azienda è rilevare, registrare, elaborare e riportare le transazioni dell'azienda e assicurare la contabilizzazione dei beni correlati. Un sistema di informazione e comunicazione contabile ha diversi componenti secondari, normalmente costituiti da classi di transazioni come, ad esempio, vendite, resi, entrate di cassa, acquisti e così via. Per comprendere la progettazione del sistema informativo contabile, occorre determinare, ad esempio con riferimento all'obiettivo della correttezza del bilancio, (1) le principali classi di transazioni dell'azienda, (2) in che modo queste transazioni vengono rilevate e registrate, (3) quali registrazioni contabili esistono e la loro natura, (4) in che modo il sistema acquisisce altri eventi significativi per il bilancio, come le riduzioni di valore dei beni e (5) la natura e i dettagli del processo seguito nella redazione del bilancio, comprese le procedure per inserire le transazioni e le rettifiche nella contabilità generale.

11 Le attività di monitoraggio hanno a che fare con la valutazione costante o periodica della qualità delle prestazioni del controllo interno da parte del management per sapere se i controlli stanno operando come previsto e se vengono modificati opportunamente in risposta ai cambiamenti delle condizioni. Le informazioni valutate provengono da diverse fonti, tra cui studi dei controlli interni esistenti, relazioni dei revisori interni, segnalazioni di eccezioni o anomalie sulle attività di controllo, relazioni da parte degli organi di regolamentazione, feedback da parte del personale operativo.

Gli aspetti cui porre maggiore attenzione relativamente al monitoraggio sono i tipi principali di attività di monitoraggio continuo che un'azienda utilizza e come queste attività vengano impiegate per modificare i controlli interni quando necessario.

Nell'ambito della vigilanza "sull'amministrazione" della società, compito del collegio sindacale è quello di applicare in concreto i contenuti del CoSO Report declinati nei cinque componenti.

Un semplice esempio potrà agevolare la comprensione.

L'elevato ricorso agli straordinari ovvero un *turnover* alto del personale, secondo quanto riportato dal CoSO Report, potrebbero denotare carenze nell'ambiente di controllo e conseguentemente nel controllo interno.

Occorre tenere presente che il controllo interno non deve essere visto come un procedimento sequenziale, bensì come un processo iterativo e multidirezionale in cui ogni componente può influire su un altro, indipendentemente dalla sequenza del processo. Per sua natura, l'efficacia del sistema di controllo interno è una condizione in cui tale processo si trova in un determinato momento.

È opportuno sottolineare che il livello di comprensione del controllo interno da parte del collegio sindacale, nonché la misura delle verifiche da effettuare per testarne il funzionamento, va oltre quello che sarebbe necessario per una semplice verifica contabile del bilancio.

Per giungere a una comprensione del controllo interno, si dovrà ricorrere a procedure idonee ad ottenerne un'adeguata comprensione¹² e che

12 I metodi utilizzati comunemente per ottenere e documentare la comprensione del controllo interno sono le descrizioni narrative, i diagrammi di flusso e i questionari sul controllo interno.

Una *descrizione narrativa* è una descrizione scritta dei controlli interni di un cliente. Un'adeguata descrizione narrativa di un sistema contabile e dei controlli correlati include quattro caratteristiche:

1. L'origine di tutti i documenti e le registrazioni presenti nel sistema.
2. L'elaborazione effettuata.
3. La disposizione di tutti i documenti e le registrazioni presenti nel sistema.
4. Un'indicazione dei controlli rilevanti per la valutazione del rischio di controllo. Tra questi normalmente ci sono la separazione dei compiti (come la separazione della registrazione degli incassi dalla gestione del denaro), autorizzazioni e approvazioni (come le approvazioni delle carte di credito) e la verifica interna (come il confronto del prezzo di vendita unitario con i contratti di vendita).

Un *diagramma di flusso* del controllo interno è una rappresentazione grafica dei documenti del cliente e del loro flusso sequenziale nell'azienda. Un diagramma di flusso adeguato include le stesse quattro caratteristiche identificate per le descrizioni narrative.

Il ricorso ai diagrammi di flusso presenta dei vantaggi principalmente connessi al fatto che può fornire una panoramica concisa del sistema del cliente, utile come strumento analitico nella valutazione. Un diagramma di flusso ben preparato aiuta a identificare le inadeguatezze agevolando una chiara comprensione del funzionamento del sistema. I diagrammi di flussi hanno due vantaggi rispetto alle descrizioni narrative: normalmente sono più facili da leggere e da aggiornare.

Un *questionario sul controllo interno* pone una serie di domande sui controlli in ciascuna area oggetto di esame come mezzo per mettere in luce gli aspetti del controllo interno che potrebbero essere inadeguati. Nella maggior parte dei casi i questionari richiedono una risposta "sì" o "no", dove le risposte negative indicano potenziali punti di debolezza del controllo interno. Il maggior limite connesso all'utilizzo di questionari è che le singole parti dei sistemi del cliente vengono esaminate senza fornire una visione generale.

dovranno includere, tra l'altro, la raccolta di evidenza sulla progettazione dei controlli interni e sulla loro messa in atto.

Oltre alla comprensione della progettazione dei controlli interni, il collegio sindacale deve anche valutare se i controlli pianificati vengano effettivamente messi in atto¹³.

Come detto, il sopra descritto quadro di riferimento metodologico non sempre ha trovato piena validazione nell'operato del collegio sindacale (e ciò anche perché l'Università solamente in anni recenti ha iniziato ad introdurre corsi specificatamente dedicati a questi temi).

Appare tuttavia interessante riscontrare che, pure in assenza di una specifica preparazione teorica e di riferimenti chiari e precisi, il dottore commercialista, nello svolgimento della propria attività di sindaco, si è "istintivamente" dedicato alla verifica di aspetti che sono certamente parte integrante del sistema di controllo interno. Mi riferisco ad alcune tipiche verifiche effettuate dai sindaci, quali, ad esempio, l'esame dell'organigramma, che rientra tra i punti oggetto di verifica relativamente all'"ambiente di controllo", oppure la rilevazione delle procedure, strumento idoneo alla rilevazione e valutazione dell'"attività di controllo" e a quella di "monitoraggio", oppure alle verifiche concernenti le coperture assicurative, riconducibili alla verifica dell'obiettivo di salvaguardia del patrimonio.

Il gap conoscitivo si sta progressivamente assorbendo, anche per effetto di una accresciuta sensibilizzazione sui temi del controllo interno dovuta non solo alle disposizioni *de quo*, ma anche all'introduzione nel nostro ordinamento del D.Lgs. 231/2001 concernente la responsabilità amministrativa degli enti¹⁴.

Non può per altro sottacersi che talvolta si riscontrano ancora attività di controllo svolte da sindaci che eufemisticamente si possono definire anacronistiche, ma che in effetti spesso sconfinano "pericolosamente" in ambiti non più di competenza del collegio sindacale¹⁵.

Ci si augura che si tratti di fenomeni in via di estinzione.

13 Nella pratica, la comprensione del progetto e la verifica del suo funzionamento avvengono contemporaneamente.

14 È infatti ormai acclarato che il sistema di controllo interno, come indicato dal CoSO report, rappresenta il quadro cui fare riferimento per la realizzazione del cd. modello organizzativo esimente.

15 Mi riferisco a quei sindaci che continuano ad improntare la propria attività esclusivamente su attività di controllo meramente contabile, quali conta di cassa, verifica dei rapporti con gli istituti di credito, verifica dei versamenti contributivi, etc.

3. L'evoluzione delle competenze richieste al dottore commercialista che opera nei collegi sindacali. Verso una figura professionale specializzata?

Al fine di provare a tracciare le future conoscenze richieste al dottore commercialista che opera all'interno del collegio sindacale, occorre preliminarmente sottolineare che, a parere di chi scrive, si sta andando verso una forte connotazione professionale, con specifiche e approfondite competenze in materia¹⁶.

In merito si provi a pensare come il ruolo del sindaco si sia evoluto negli ultimi 20 anni: si è passati da un ruolo "onorifico"¹⁷ o di mera integrazione dell'onorario del professionista, al progressivo riconoscimento del significato e dell'importanza del collegio sindacale come organo di controllo e di garanzia, *in primis* per l'attività degli stessi amministratori.

Questo aspetto evolutivo, se corretto e confermato, porterà ad un forte specializzazione, con progressiva "naturale eliminazione" dal mercato dei sindaci non adeguatamente preparati, che, in virtù della non conoscenza della materia (unita magari a pochi incarichi sindacali), percepiranno come eccessivo il rischio connesso alla carica.

Attenzione: non sarà il mercato ad escludere i sindaci non preparati, ma saranno essi stessi a "chiamarsi fuori".

È opportuno sottolineare che costituirebbe una forte accelerazione alla qualificazione delle professionalità nei collegi sindacali l'introduzione di verifiche indipendenti sul lavoro svolto dai sindaci da parte degli Ordini Professionali (tutti quelli potenzialmente coinvolti e non solo l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili).

L'ipotizzata nascita di una figura professionale specializzata pare, per altro, essere appannaggio dei soli dottori commercialisti, essendo difficile ipotizzare che le professioni non contabili¹⁸ riescano a colmare efficacemente il gap conoscitivo, che già oggi appare enorme¹⁹.

Difficile immaginare in futuro collegi sindacali senza la preponderante presenza dei dottori commercialisti.

16 Analogamente a quanto già avviene in altri ambiti della professione del dottore commercialista, come ad esempio l'attività di curatore fallimentare o il contenzioso tributario.

17 Ovvero "di relazione".

18 Avvocati, professori universitari in materie non economiche, ingegneri, etc, che pure possono operare in qualità di sindaco.

19 Ovviamente non si vuole affermare che in futuro gli altri soggetti che per legge possono far parte dei collegi sindacali siano destinati a scomparire; piuttosto vedo il mantenimento dell'attuale ruolo di "primi attori" nei collegi sindacali da parte dei dottori commercialisti.

In questo contesto si può ipotizzare una omogeneizzazione del livello delle competenze “verso l’alto”, che potrebbe riflettersi anche in una diversa organizzazione del lavoro da parte del collegio sindacale. Oggi, infatti, l’attività del collegio sindacale, che pure potrebbe già essere “suddivisa” tra i singoli componenti effettivi, risulta caratterizzata dall’impulso, dalla sensibilità e dalle conoscenze del singolo, ovvero del presidente del collegio sindacale, *primus inter pares*.

Ciò comporta che tutti i sindaci esaminano o verificano lo stesso punto, non ricorrendo all’utilizzo contemporaneo delle reciproche professionalità, caratteristica questa di un approccio organizzativo che potremmo definire a “piramide rovesciata”²⁰.

In altri termini, l’organizzazione del lavoro del collegio sindacale dovrebbe basarsi su presupposti diametralmente opposti rispetto a quelli abitualmente utilizzati dalle società di revisione, che pianifica e sviluppa il proprio intervento su base rigidamente piramidale, con ingente ricorso all’attività dei revisori meno esperti o neo assunti (*base della piramide*) e minor attività dei soci²¹, che dedicano poche ore al singolo lavoro (*punta della piramide*).

Un approccio organizzativo a “piramide rovesciata” ha indubbiamente rilevanti benefici, tra cui vale la pena citare il maggior coinvolgimento di professionalità più qualificate e la minor dispersione di tempo per il cliente.

Tornando ad analizzare le competenze future che verranno richieste al dottore commercialista / sindaco, personalmente ritengo che le tematiche legate al “controllo interno” acquisiranno sempre maggiore centralità e familiarità; facile, pertanto, ipotizzare che si seguirà la naturale evoluzione del modello di controllo interno proposto dal CoSO Report e rappresentato dall’Enterprise Risk Management (ERM)²².

Il modello ERM si caratterizza principalmente per la maggior attenzione riposta alla valutazione del rischio, che, rispetto al modello precedente, risulta “scomposta” in più componenti e precisamente:

- definizione degli obiettivi;
- identificazione degli eventi;

20 Nei fatti il collegio sindacale è formato da 3/5 professionisti, che utilizzano pochi o nessun collaboratore.

21 La competenza di un socio di una società di revisione è certamente equiparabile a quella di un dottore commercialista di pari anzianità.

22 L’edizione italiana del documento è curata da PriceWaterhouseCoopers, “La gestione del rischio aziendale”, ed. Il Sole24Ore.

- valutazione del rischio;
- risposta al rischio.

L'elemento chiaro che giunge da oltre oceano è che un sistema di controllo interno efficace non può in alcun modo prescindere da un efficace processo di valutazione del rischio.

Considerata la "distanza" (anche culturale) che ci separa da questi concetti, è ipotizzabile, *rectius* auspicabile, che, al di là dei colleghi sindacali, la nostra categoria riesca a fare propri questi temi prima di altri, anche al fine di creare nuovi sbocchi professionali per le future generazioni di dottori commercialisti.

4. Le competenze richieste per lo svolgimento della "funzione di controllo contabile" (brevi considerazioni critiche)

Per completezza espositiva, a conclusione della disamina, alcune brevi considerazioni (critiche) con riferimento alle competenze richieste al dottore commercialista all'interno dei colleghi sindacali cui è affidata la funzione di controllo contabile.

La revisione contabile è presente nel nostro Paese fin dagli anni '70 ed è possibile identificare una prassi operativa omogenea da parte delle società di revisione a partire dalla fine degli anni ottanta.

La revisione contabile (e ciò è ancor più vero alla luce delle novità legislative recentemente introdotte in materia) è attività che richiede una buona base teorica di partenza e applicazione pratica.

La riforma del diritto societario del 2004 ha indirettamente esplicitato che l'attività di controllo contabile, così come enunciato dalle disposizioni di legge e ancorchè assegnata al collegio sindacale, è di fatto attività di revisione contabile.

A partire da tale data si è assistito ad un progressivo interessamento da parte della nostra categoria ai temi tipici della revisione.

Interessamento che talvolta si è rivelato superficiale e un po' frettoloso. È evidente che il problema, ora come allora, non è dato da deficit conoscitivi in materia di bilancio, sul quale i dottori commercialisti sono certamente più che qualificati, quanto piuttosto da una non sempre piena dimestichezza da parte del professionista con quelle che sono le tecniche di revisione e l'approccio metodologico da seguire.

Personalmente ritengo che, mentre con riferimento alle tematiche del Controllo Interno la non conoscenza è strettamente connaturata alla tematica di (relativa) recente introduzione nel nostro panorama giuridico,

il gap conoscitivo riscontrabile nell'ambito della revisione contabile è principalmente frutto di una carenza formativa del professionista sul tema specifico, cui magari sono state dedicate solamente poche ore di approfondimento.

Il punto è delicato e di non semplice soluzione; ne è prova di ciò, il fatto che ancora oggi capita di assistere a verifiche sui bilanci prive di un approccio di riferimento chiaro, con selezione di campioni che sono in palese contraddizione con altre scelte operate, ovvero con gravi lacune nelle verifiche effettuate²³.

23 Mi riferisco a situazioni in cui si omette di calcolare la significatività e l'errore tollerabile, ci si "dimentica" di effettuare le verifiche fisiche sulle giacenze inventariali di fine anno (procedura di revisione non sostituibile), oppure non viene effettuata la circolarizzazione per tutte le banche (anche in questo caso procedura di revisione non sostituibile con il solo esame degli estratti conto bancari), etc. Lacune queste insanabili e che di fatto rendono gravemente incompleta l'attività di controllo.