

**AREA VIGILANZA
UFFICIO NAZIONALE REVISIONI**

MANUALE DELLE BUONE PRATICHE

INDICE

- 1) **OMOGENEITÀ/UNIFORMITÀ DEL COMPORTAMENTO DEI REVISORI**
- 2) **RESPONSABILITÀ DEL REVISORE**
- 3) **RIGORE E FINALITÀ ASSISTENZIALE DELLA REVISIONE COOPERATIVA: NECESSITÀ DI CONIUGARE I DUE ASPETTI**
- 4) **ATTIVITÀ ASSISTENZIALE FORNITA DAL REVISORE ALLA COOPERATIVA: I LIMITI**
- 5) **INCOMPATIBILITÀ**
- 6) **DURATA DELLA REVISIONE**
- 7) **FASE PRELIMINARE DELLA REVISIONE**
- 8) **LUOGO IN CUI SI SVOLGE LA REVISIONE**
- 9) **RAPPRESENTANTI E PERSONALE DELLA COOPERATIVA, CONSULENTI: CON CHI SI SVOLGE LA REVISIONE E CHI FIRMA IL VERBALE**
- 10) **DOCUMENTI DA ESAMINARE**
- 11) **ATTEGGIAMENTO NEL CORSO DELLA REVISIONE**
- 12) **TRASMISSIONE DEL VERBALE ED ALLEGATI**
- 13) **UNICO RESOCONTO DELLA REVISIONE E' IL VERBALE**
- 14) **RISERVATEZZA E SEGRETO D'UFFICIO**
- 15) **CORRETTEZZA PROFESSIONALE TRA COLLEGHI REVISORI**
- 16) **CORRETTEZZA PROFESSIONALE NEI CONFRONTI DI ALTRI PROFESSIONISTI**
- 17) **RAPPORTI CON L'ATTIVITA' DI SERVIZI ESERCITATA DA LEGACOOOP**
- 18) **GERARCHIA DELLE FONTI NORMATIVE: LEGGI, CIRCOLARI, REGOLAMENTI, GIURISPRUDENZA, DOTTRINA AUTOREVOLE**
- 19) **VIOLAZIONI E IMPERFEZIONI, DIFFIDE E CONSIGLI: EVITARE LE FORMULAZIONI GENERICHE**
- 20) **APPROFONDIMENTI NELL'ECONOMIA DELLA REVISIONE**
- 21) **GIUDIZIO CONCLUSIVO**
- 22) **DIRITTI DELL'ENTE SOTTOPOSTO A VIGILANZA: OSSERVAZIONI, CONTRODEDUZIONI, RICORSI**
- 23) **CASI IN CUI NON È RICHIESTA L'EFFETTUAZIONE DELLA REVISIONE E CASI CUI IN SI ACCERTA UNA VARIAZIONE DI "STATO" DELLA COOPERATIVA**

MANUALE DELLE BUONE PRATICHE

dei Revisori di Legacoop

PREMESSA

Le innovazioni del quadro regolamentare interno della Lega Cooperative hanno dato avvio a un processo di riorganizzazione, di adeguamento degli indirizzi, dei metodi e delle procedure dell'attività di Vigilanza

L'Ufficio Nazionale Revisioni di Legacoop sintetizza nel presente documento la raccolta ed il censimento delle migliori pratiche esistenti:

- per accrescere un'efficace ed efficiente attività di vigilanza cooperativa, con riferimento soprattutto al D.lgs 220/2002, ai Decreti attuativi conseguenti, alle disposizioni del Regolamento Nazionale Area Vigilanza e del Codice Deontologico;
- per garantire un maggiore coinvolgimento degli addetti ai lavori nell'omogeneità di intervento, a garanzia della qualità delle verifiche e a tutela dei soggetti sottoposti a revisione, secondo i principi di collaborazione e reciproco rispetto tra Enti sottoposti a revisione e Revisori incaricati.

Le previsioni contenute in questa Manuale delle buone pratiche integrano e specificano quelle contenute nelle norme di legge e negli atti emanati dai competenti organi Ministeriali e di Legacoop Nazionale.

Le previsioni contenute nella Manuale delle buone pratiche operano esclusivamente come disposizioni interne, senza che l'eventuale inosservanza delle stesse possa dar luogo a conseguenze di diversa natura sul piano della legittimità dell'operato dei Revisori i quali operano con le responsabilità previste per gli incaricati di pubblico servizio, ai sensi dell'art. 7 del Dlgs 220/2002.

1) OMOGENEITÀ/UNIFORMITÀ DEL COMPORTAMENTO DEI REVISORI

L'omogeneità/uniformità di comportamento da parte dei revisori è un diritto dei soggetti sottoposti a controllo.

Principi generali:

- Omogeneità/uniformità del comportamento dei revisori nei confronti delle cooperative nell'ambito di aspetti procedurali, organizzativi, comportamentali personali (es.: tempi medi di durata delle verifiche, atteggiamento personale di cortesia, la disponibilità, la fermezza, le procedure di contatto, ecc.);
- Principio di "comportamento simile a fronte di casi simili", nessuna pretesa di assoluta uguaglianza di comportamento (ampia e doverosa autonomia di giudizio per i revisori nei confronti dell'interpretazione di norme controverse e/o a fronte di casi simili ma non perfettamente uguali);

- Rispetto della gerarchia delle fonti normative e dottrinali applicate al caso specifico: capacità professionale del revisore di rappresentare all'ente revisionato le diverse interpretazioni, motivando ampiamente il proprio giudizio e le conseguenze che ne derivano (ad esempio diffida o non diffida);
- Riferimento ad una casistica di massima il più condivisa possibile, nessuna pretesa di incasellare in modo definitivo ogni possibile caso ma, nel rispetto dell'autonomia del revisore, individuazione di macro sezioni di comportamenti censurabili e relative ipotesi risolutive (vedasi manuale delle revisioni).

Il riconoscere che occorre contestualizzare atti e valutazioni e che la complessità normativa è tale da procurare gravi condizioni di incertezza per i soggetti sottoposti a controllo, non significa stabilire che qualunque comportamento è giustificato.

2) RESPONSABILITÀ DEL REVISORE

Il revisore è qualificabile come "incaricato di pubblico servizio" (art. 7, D.Lgs. 220/02). A tale qualifica si deve fare riferimento per quanto riguarda l'attribuzione delle responsabilità.

I revisori svolgono i propri incarichi con la diligenza del "buon revisore", utilizzando al meglio gli strumenti e il tempo a loro disposizione ed assumendo le responsabilità connesse agli adempimenti.

- Non si ha né dolo né colpa quando il revisore, impiegando la diligenza, la prudenza e la perizia del "buon revisore" non si accorge di un comportamento scorretto del soggetto controllato, perché il comportamento non è stato dichiarato ed è anzi stato occultato con scaltrezza
- Si ha *colpa* quando l'evento dannoso non è voluto, ma è conseguenza di negligenza, imprudenza, imperizia, inosservanza di norme (il revisore non si accorge di un comportamento scorretto dell'Ente revisionato facilmente rilevabile dal "buon revisore", in quanto agisce in modo frettoloso, disattento, con leggerezza, presentandosi impreparato nella conoscenza delle norme che regolano i principali istituti cooperativi)
- Si ha *dolo* quando l'evento dannoso è previsto e voluto al fine di avvantaggiare o danneggiare il soggetto sottoposto a verifica.

Per comportamento del "buon revisore" si intende il comportamento che è lecito attendersi dalla maggior parte dei revisori che operano con Legacoop, con altre Centrali, con il Ministero, e che abbiano ricevuto la necessaria formazione.

Si tratta di un revisore che cura attentamente il proprio aggiornamento attraverso la lettura di giornali, libri e riviste specializzate, che accede a fonti di aggiornamento on line, che partecipa assiduamente agli incontri organizzati per i consulenti e i revisori sugli argomenti di carattere fiscale, societario, del lavoro, che dedica alla preparazione della revisione, della sua esecuzione, e della sua conclusione un tempo commisurato alla dimensione e complessità della cooperativa.

3) RIGORE E FINALITÀ ASSISTENZIALE DELLA REVISIONE COOPERATIVA: NECESSITÀ DI CONIUGARE I DUE ASPETTI

Art 4, D.Lgs. 220/02:

"1. La revisione cooperativa è finalizzata a:

- a) fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale.
- b) accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo - contabile, la natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di

lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di altra natura.

2. Il revisore accerta altresì la consistenza dello stato patrimoniale, attraverso l'acquisizione del bilancio d'esercizio, delle relazioni del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale, nonché, ove prevista, della certificazione di bilancio.

3. Il revisore verifica l'eventuale esistenza del regolamento interno adottato dall'ente cooperativo ai sensi dell'articolo 6 della legge 3 aprile 2001, n. 142, e accerta la correttezza e la conformità dei rapporti instaurati con i soci lavoratori con quanto previsto nel regolamento stesso".

I riferimenti che ispirano i principi generali della vigilanza devono essere ricercati nella normativa in vigore alla luce della sua evoluzione storica e, quindi, anche con riferimento ad atti normativi precedenti.

- La premessa al Manuale Operativo elaborata dall'Ufficio Revisioni Nazionale costituisce per i revisori un importante riferimento.
- La Circolare del Ministero del Lavoro e M.O. n. 24/1425 del 2 aprile 1948, in quanto compatibile con le disposizioni in vigore, rappresenta un importante riferimento per ispirare il metodo di lavoro di ogni revisore.

Valutate le eventuali diverse autorevoli interpretazioni, il revisore non deve omettere la segnalazione di eventuali comportamenti della cooperativa contrari a norme di legge o di statuto, o contrari alla prudenza che possano mettere a repentaglio il patrimonio materiale ed ideale della cooperativa in questione e del movimento cooperativo.

Il revisore dovrà contestualizzare i comportamenti in riferimento alla specifica situazione, ricordando che, se da un punto di vista formale una certa imperfezione può comportare magari solo quel certo provvedimento, dal punto di vista sostanziale una stessa imperfezione assume rilevanza molto diversa se riscontrata in una realtà grande o piccola, strutturata o non strutturata, sana o malata.

Ragionevolezza nel segnalare in modo perentorio una violazione se la materia è controversa, ma non eccedere nell'indulgenza per "eccesso di bontà" (il rischio è che la cooperativa "inadempiente" si senta non opportunamente assistita anche a fronte di eventuali contestazioni da parte di altri controllori sullo stesso argomento). Il rigore, correttamente inteso, è inoltre spesso indispensabile per svolgere bene la funzione assistenziale.

4) ATTIVITÀ ASSISTENZIALE FORNITA DAL REVISORE ALLA COOPERATIVA: LIMITI

Art. 4 - comma 1 - lettera a), D.Lgs. 220/2002:

"La revisione cooperativa è finalizzata a fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale".

L'attività assistenziale quindi, deve essere esercitata dal revisore perché lo richiede la legge. La stessa dovrà essere limitata negli argomenti alla stretta materia della legislazione e organizzazione cooperativistica (con esclusione quindi di materie quali l'organizzazione aziendale in senso ampio, le politiche commerciali e di mercato, ecc; infatti nell'ambito di tali materie il revisore assumerebbe responsabilità personali estranee alla propria funzione), e limitata nel tempo al periodo relativo all'esecuzione della revisione (dal momento della presa di contatto alla chiusura del verbale).

L'attività assistenziale del revisore non deve diventare attività consulenziale sistematica in quanto darebbe origine a incompatibilità ai sensi dell'art. 7 - comma 8, D.Lgs. 220/2002.

È apprezzabile una revisione che, nel rispetto delle disposizioni normative vigenti, non si limiti alla esecuzione burocratica dell'incarico, ma ponga le basi per costruire con la cooperativa un rapporto di stima e fiducia reciproca che faccia della revisione un momento di crescita costruttiva.

Qualora la cooperativa lo richiedesse in modo esplicito, o comunque quando vi fosse la necessità di un supporto consulenziale specifico e sistematico, il revisore solleciterà la cooperativa a mettersi in contatto con i propri consulenti e con la propria Associazione di rappresentanza (Legacoop).

5) INCOMPATIBILITÀ

Art. 2399 c.c.:

"... a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art 2382 c.c.[interdetti, inabilitati, falliti, condannati a pena che comporta l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità di esercitare uffici direttivi]; b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo; c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza ..."

Art.7 - comma 8, D.Lgs. 220/2002:

"Al revisore si applicano le cause di incompatibilità previste dall'articolo 2399 del codice civile".

Regolamento nazionale dell'area Vigilanza in vigore.

Dichiarazione rilasciata dai revisori circa la sussistenza o meno di incompatibilità ex lege e regolamentari con le cooperative assegnate.

6) DURATA DELLA REVISIONE

Art. 13, D.M. 12 aprile 2007:

Durata della revisione

"Ai sensi degli articoli 2, 4 e 10 della legge 7 agosto 1990 n. 241 la revisione alle società cooperative deve concludersi entro 90 giorni dall'inizio della stessa.

L'eventuale successiva fase di accertamento deve concludersi entro trenta giorni dalla scadenza del termine previsto nella diffida".

- È preferibile che si ricorra al limite massimo di 90 giorni in caso di revisioni a cooperative di eccezionale dimensione o di eccezionale complessità organizzativa; oppure, in caso di revisioni a cooperative in cui si sono verificati eventi straordinari.
- L'inadeguata organizzazione del proprio lavoro da parte del revisore, o la mancanza della necessaria collaborazione da parte della cooperativa potrebbero dilatare i tempi di revisione.
- Tempi di esecuzione della revisione troppo brevi potrebbero connotare un lavoro frettoloso e a rischio di incompletezze.
- La finalità assistenziale della revisione, implica che debba essere dedicato il tempo necessario anche ai casi più semplici, per capire di quale aiuto può aver bisogno la cooperativa ed eventualmente per fornirglielo nei limiti del proprio ruolo di revisore.

7) FASE PRELIMINARE DELLA REVISIONE

Contatto

Il primo contatto, di norma, è telefonico. Il revisore si qualifica col proprio nome e cognome in qualità di "revisore incaricato da Legacoop di effettuare la revisione alla cooperativa" e chiede di parlare con il Legale rappresentante o con persone qualificate a predisporre nel modo migliore la verifica (ad esempio: responsabile di segreteria della cooperativa, responsabile amministrativo, direttore, altro).

Qualora il revisore preferisca, potrà contattare la cooperativa per iscritto, utilizzando l'apposito modello di "lettera per la programmazione delle revisioni" predisposto dall'Ufficio Revisioni Nazionale, da inviare a mezzo posta ordinaria o elettronica al legale rappresentante dell'ente con preghiera di eventuale inoltro al responsabile amministrativo. Il modello è appositamente strutturato per essere utilizzato alternativamente come primo contatto in cui ci si presenta, si richiede la documentazione allegando l'elenco e si propone una o più date per l'appuntamento, rimandando ad una successiva telefonata di conferma; oppure, come conferma di un primo contatto telefonico avvenuto precedentemente.

In caso di irreperibilità o di ostacoli frapposti dalla cooperativa, si procede con l'invio, da parte del revisore, con l'eventuale supporto dell'Ufficio, di una Raccomandata AR indirizzata al legale rappresentante presso la sede della Società, contenente i termini e le modalità per effettuare l'inizio della verifica.

Non è opportuno che il primo contatto avvenga con un consulente della cooperativa.

Sarà la cooperativa che, qualora lo desideri, potrà indicare un eventuale consulente con cui meglio verificare aspetti tecnici relativi alla predisposizione dei documenti e le informazioni preliminari necessarie alla revisione.

Modalità del contatto

Il revisore fornirà alla cooperativa tutte le informazioni necessarie per consentirle di predisporre la verifica alle migliori condizioni.

L'atteggiamento del revisore dovrà essere improntato alla massima cortesia, cercando di mettere a proprio agio la cooperativa e di far comprendere che il proprio ruolo è quello di un incaricato di pubblico servizio che svolge il proprio compito all'interno di un sistema di Vigilanza che ha natura insieme accertativa e assistenziale (art. 4, Dlgs 220/2002 e art.1, DM 12 aprile 2007).

I tempi tra contatto e inizio della revisione

La revisione non è un'ispezione "a sorpresa". Le cooperative sono informate fin dal momento della costituzione di essere sottoposte a periodica verifica, e ne ricevono conferma ad ogni inizio di biennio o di anno.

Il revisore, in base alla propria organizzazione del lavoro, proporrà alla cooperativa una data per l'esecuzione della revisione che si collochi in un lasso di tempo ragionevole dal momento del contatto (ad esempio, 20 gg).

L'accordo fra le parti consente di accorciare i tempi o dilatarli, in quest'ultimo caso, solo a fronte di fondate motivazioni. La richiesta non motivata di effettuare la revisione troppo oltre la data proposta potrebbe essere indice di una significativa carenza dell'impianto contabile - amministrativo - gestionale interno della cooperativa o di carenze imputabili ai consulenti.

Una buona organizzazione del lavoro consiglia di non chiedere alla cooperativa di indicare una data disponibile, per evitare che la cooperativa "approfitti" per organizzare l'incontro solo in base alle proprie esigenze, trascurando quelle del revisore. È auspicabile che il rispetto professionale per l'organizzazione dei propri impegni sia reciproco.

È quindi preferibile che sia il revisore a proporre una data, rendendosi eventualmente disponibile a concordarne un'altra compresa nell'arco di pochi giorni da quella proposta. È evidente che i revisori non potranno pretendere la disponibilità delle cooperative, se concentreranno la propria attività solo a fine anno o biennio.

Le nuove modalità organizzative (15 giorni dalla chiusura per l'inoltro della revisione a Legacoop nazionale e 30 giorni dalla chiusura per il rilascio dell'attestato) impongono una particolare attenzione nel periodo di fine anno e fine biennio, a causa del rallentamento di molte attività nel periodo compreso tra il 20 dicembre e il 10 gennaio successivo.

Richiesta di informazioni e di documenti

È opportuno e consigliabile richiedere alcune informazioni e documenti all'atto di concordare con la cooperativa tempi e modalità della verifica.

La conferma di tale prassi agevola il lavoro consentendo di ridurre i tempi e migliorare i risultati.

È utile che il revisore richieda alla cooperativa l'anticipazione a mezzo posta elettronica (e quindi in formato elettronico) di una serie di documenti che devono essere obbligatoriamente allegati al verbale (fascicolo completo dell'ultimo bilancio unitamente alla ricevuta di deposito al Registro Imprese, ricevuta versamento contributo di revisione e 3%), oltre a documenti il cui esame preventivo può consentire di accelerare i tempi di compilazione del verbale senza tediare inutilmente la cooperativa e facendo emergere immediatamente eventuali inadempimenti (mancato versamento del contributo di revisione e/o del 3%).

L'esame tempestivo di atti e documenti del soggetto revisionato consente inoltre al revisore di evidenziare eventuali aspetti da approfondire con il legale rappresentante della cooperativa e/o con eventuali soggetti che assistano l'ente in sede di revisione.

In questi casi è utile ricordare che la revisione si deve concludere entro 90 gg. dal ricevimento dei documenti trasmessi dalla cooperativa.

Nell'ottica di omogeneità/uniformità del comportamento del revisore, per evitare eclatanti difformità nella richiesta di documentazione alle cooperative, è utile che il revisore utilizzi l'elenco dei documenti da predisporre per la revisione fornito da Legacoop e strutturato in due elenchi distinti:

- a. Documenti da inviare al revisore prima della data concordata per l'appuntamento
- b. Documenti da predisporre e che saranno verificati e/o acquisiti nel corso dell'appuntamento

Persone da coinvolgere

Nel corso del primo contatto in cui si definiscono data di inizio della revisione, orario e luogo dell'appuntamento, elenco dei documenti e informazioni da trasmettere preventivamente, il revisore avrà cura di specificare al proprio interlocutore quali persone intende coinvolgere nel corso della revisione (ad esempio, responsabile amministrativo, responsabile di segreteria generale, consulente contabile, altri) oltre al legale rappresentante o al suo vice (o, solo in casi eccezionali, a delegato con procura).

È generalmente opportuno che il legale rappresentante presenzi alle principali fasi della verifica, ma non ne ha l'obbligo.

Dovendo firmare consapevolmente, il legale rappresentante o il suo Vice dovranno sicuramente essere a disposizione del revisore almeno nelle fasi finali della verifica, per fornire le informazioni richieste e per una eventuale discussione dopo l'attenta lettura della bozza di verbale prima dell'apposizione delle firme.

La gestione della fase di primo contatto con la cooperativa e della fase preliminare della revisione è un momento che condiziona enormemente l'esito della revisione stessa. Quanto più accurata sarà la

gestione di questa fase, tanto maggiore sarà l'ottimizzazione dei tempi per il revisore e per la cooperativa, e tanto migliore sarà la qualità del prodotto finale.

8) LUOGO IN CUI SI SVOLGE LA REVISIONE

Art. 7, D.M. 12 aprile 2007:

Modalità di svolgimento della revisione

"... La revisione ha luogo, di norma, presso la sede sociale della cooperativa ovvero presso altro luogo concordato con il rappresentante dell'ente....

Se la revisione avviene presso la sede sociale i libri, i registri ed i documenti devono trovarsi presso la predetta sede.

Se la revisione viene effettuata in luogo diverso dalla sede sociale, il presidente dell'ente interessato o il suo delegato è tenuto a recarsi in detto luogo con i libri sociali, i registri e la documentazione richiesta....

Il revisore incaricato ha facoltà, ove lo ritenga utile per gli accertamenti di competenza e nei limiti degli stessi, di effettuare sopralluoghi e verifiche anche presso sedi secondarie, succursali, magazzini, spacci, impianti od altre dipendenze in genere, di sentire i singoli soci dell'ente, i dipendenti ed eventuali terzi interessati dandone conto nel verbale di revisione".

E' opportuno che la revisione abbia luogo presso la sede amministrativa/operativa della cooperativa. Quando ciò sia impossibile o si dimostri gravoso il trasferimento della documentazione necessaria, la revisione si svolgerà presso il consulente indicato, o in altro luogo concordato.

E' possibile svolgere la revisione in luogo diverso dalla sede sociale, ma si deve evitare che il revisore non abbia l'opportunità di farsi un giudizio completo sulla organizzazione e sul livello di strutturazione della impresa che è chiamato a controllare. È decisamente limitativo per la qualità del lavoro di un revisore non aver mai visto la sede della cooperativa che controlla.

A proposito dei cantieri di lavoro, vale la pena sottolineare un aspetto. Stante la finalità della revisione, è salutare che i revisori frequentino ogni tanto, nel corso della propria esperienza, qualche cantiere di lavoro.

Per evitare di credere che il proprio mestiere si limiti alla fredda contabilità delle imperfezioni formali riscontrate, può essere utile frequentare almeno qualche Comunità per vedere una cooperativa sociale alle prese con persone svantaggiate, o qualche cantiere di cooperativa di costruzioni o manutenzioni alle prese con i problemi e i costi derivanti dalle mutevoli condizioni climatiche, o qualche cooperativa di consumo alle prese con la riduzione dei consumi.

9) RAPPRESENTANTI E PERSONALE DELLA COOPERATIVA, CONSULENTI: CON CHI SI SVOLGE LA REVISIONE E CHI FIRMA IL VERBALE

Art. 7, D.M. 12 aprile 2007:

Modalità di svolgimento della revisione

"La revisione viene effettuata da uno o più revisori appositamente incaricati dalle strutture a ciò legittimate e, nel rispetto del principio del contraddittorio, deve svolgersi alla presenza del legale rappresentante dell'ente cooperativo o di un suo delegato.

Qualora il revisore lo ritenga utile ai fini delle verifiche, può consentire che il rappresentante della cooperativa venga assistito da soci o dipendenti o da professionisti di fiducia".

In realtà sono molto limitati i casi in cui sia opportuno o necessario sentire i singoli soci, i dipendenti o eventuali terzi interessati. Tale possibilità è prevista dalla legge (che obbliga a darne conto nel verbale, vedasi sempre l'art 7, D.M. 12 aprile 2007), ma si tratta di una opportunità cui fare ricorso in situazioni limite oppure quando esplicitamente previsto dal dispositivo di revisione predisposto dall'UNR". Normalmente, oltre al legale rappresentante, i soggetti coinvolti sono, a seconda che le cooperative siano più o meno strutturate, l'impiegato che coordina l'ufficio, il

consulente contabile e/o del lavoro, il responsabile amministrativo, il responsabile del personale, eventuali rappresentanti dell'organo di controllo se nominato.

Nei casi in cui non è possibile disporre della presenza costante del legale rappresentante nel corso di tutta la verifica, l'atteggiamento del revisore dovrà comunque essere improntato al tentativo di coinvolgere gli organi della cooperativa e, soprattutto, il legale rappresentante, sia perché tale coinvolgimento è richiesto dalla legge (eventuali osservazioni a verbale, firma), sia perché, fatta salva la rilevazione di dati squisitamente tecnici rilevabili dai documenti messi a disposizione dalla cooperativa, il colloquio con il legale rappresentante apre scenari fondamentali sulla vera essenza della cooperativa.

Le finalità stesse della revisione, che sono ben diverse da quelle di altri tipi di controllo, presuppongono il fatto di rivolgere le richieste di informazione e le osservazioni e il confronto, agli organi elettivi della cooperativa più che ai tecnici esterni alla cooperativa stessa.

Inoltre, la crescita della responsabilizzazione e della competenza degli amministratori delle cooperative si inserisce in una prospettiva di sviluppo dello spirito imprenditoriale che dovrebbe trovare riscontro nell'effettiva partecipazione dei soci.

Nello stesso tempo non si deve dimenticare che spesso il ruolo dei consulenti è centrale ed indispensabile per garantire la continuità delle imprese. Sarà pertanto cura del revisore valorizzare anche i consulenti come importante fonte di informazioni tecniche: sempre coinvolgendo però gli organi amministrativi a riflettere sui risultati della verifica.

La firma del verbale spetta al legale rappresentante dell'ente revisionato o al suo delegato (Art. 7, D.M. 12 aprile 2007)

Nel caso allegare la delega della firma.

10) DOCUMENTI DA ESAMINARE

Art. 4, D.Lgs. 220/2002:

Oggetto della revisione cooperativa

"1. La revisione cooperativa è finalizzata a:

a) fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale;

b) accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo - contabile, la natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di altra natura.

2. Il revisore accerta altresì la consistenza dello stato patrimoniale, attraverso l'acquisizione del bilancio d'esercizio, delle relazioni del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale, nonché, ove prevista, della certificazione di bilancio.

3. Il revisore verifica l'eventuale esistenza del *regolamento interno* adottato dall'ente cooperativo ai sensi dell'articolo 6 della legge 3 aprile 2001, n. 142, e accerta la correttezza e la conformità dei rapporti instaurati con i soci lavoratori con quanto previsto nel regolamento stesso".

Art. 7 D.M. 12 aprile 2007:

Modalità di svolgimento della revisione

"... Gli enti assoggettati a revisione hanno l'obbligo di mettere a disposizione del revisore incaricato tutti i libri, i registri ed i documenti e di fornire i dati, le informazioni ed i chiarimenti che fossero loro richiesti.

Se la revisione avviene presso la sede sociale i libri, i registri ed i documenti devono trovarsi presso la predetta sede.

Se la revisione viene effettuata in luogo diverso dalla sede sociale, il presidente dell'ente interessato o il suo delegato è tenuto a recarsi in detto luogo con i libri sociali, i registri e la documentazione richiesta. ..."

Alcuni documenti devono essere obbligatoriamente esaminati per l'esecuzione della revisione (statuto, bilancio, regolamento interno, ricevute versamento contributo di revisione e 3%, libri sociali, registri fiscali, ecc.), altri lo possono essere in funzione di specifiche circostanze collegate all'andamento della revisione (esempio1: è opportuno verificare se la presentazione della dichiarazione dei redditi sia stata effettuata, ma non è obbligatorio esaminare la dichiarazione; non è però improprio che un revisore competente possa utilmente richiedere copia della dichiarazione per meglio orientarsi nella comprensione dei versamenti effettuati a titolo d'imposta. Esempio 2: non è obbligatorio esaminare il dettaglio dei crediti e le date della loro formazione, qualora però, in corso di revisione, emergano una situazione critica e il dubbio che vi siano consistenti valori inesigibili, l'esame dettagliato della documentazione contabile collegata, diventa quasi indispensabile).

Art. 2, D.M. 12 aprile 2007:

(La Revisione Cooperativa) Oggetto

" ... i contenuti delle verifiche devono essere limitati agli scopi propri della revisione che si differenzia, sul piano formale e sostanziale, dalla vigilanza di competenza di altre Amministrazioni, e ciò anche al fine di evitare sovrapposizioni e duplicazioni di controlli ".

È opportuno che il revisore si attenga al disposto dell'art. 2, D.M. 12 aprile 2007 per evitare di appesantire il proprio lavoro e l'onere per la cooperativa.

Un confine preciso non è tracciabile con certezza e, come sempre, molto è demandato alla capacità del revisore.

Art. 7, D.M. 12 aprile 2007:

Modalità di svolgimento della revisione

"... Il revisore può trattenere, per non più di dieci giorni, e purché ciò non rechi pregiudizio alla normale gestione amministrativa della cooperativa, i libri, i registri ed i documenti ed ha facoltà di fotocopiarli e siglarli al fine di impedirne alterazioni o manomissioni".

La possibilità per il revisore di trattenere libri, registri e documenti, seppur prevista dalla legge riguarderà casi del tutto eccezionali e, salvo che ciò sia assolutamente indispensabile, si tratta di una prassi decisamente sconsigliabile anche in considerazione dei rischi e delle responsabilità derivanti, ad esempio, da smarrimento, furto o involontario danneggiamento di libri e documenti originali.

Ugualmente eccezionale deve ritenersi la pratica di siglare libri e documenti al fine di impedirne la manomissione. Tale prassi è consigliata nei casi in cui si richieda il provvedimento di Gestione Commissariale.

I documenti in formato elettronico non devono contenere appunti a margine del revisore.

Non è vietato apporre note a margine della copia di bilancio cartacea o di altri documenti allegati al verbale; si suggerisce però di evitare tale prassi, o limitarla ad annotazioni che non generino incertezze o equivoci.

11) ATTEGGIAMENTO NEL CORSO DELLA REVISIONE

Il revisore pretende rispetto professionale ed attua un comportamento professionale improntato alla massima cortesia e disponibilità, prestando attenzione ad arrecare il minore intralcio possibile al funzionamento degli uffici della cooperativa durante la revisione, evitando comportamenti arroganti o che possano generare immotivato allarme alla cooperativa.

Il rigore e l'aspetto assistenziale a cui fa riferimento la legge per lo svolgimento delle revisioni si traducono in un atteggiamento che fonda la fermezza sulla profonda conoscenza della materia e

sulle sue diverse più autorevoli interpretazioni, piuttosto che sulla generazione di timore. È buona norma privilegiare un atteggiamento fermo ma tranquillo, da cui traspaia modestia e disponibilità a consigliare le migliori soluzioni per eliminare le eventuali irregolarità riscontrate. Si potrà enunciare ogni conseguenza del comportamento scorretto (rischi, sanzioni) facendo prevalere la ricerca delle possibili correzioni da attuare per non incorrere più in errore.

12) TRASMISSIONE DEL VERBALE ED ALLEGATI

In ottemperanza alla legge e alle disposizioni emanate dall'Ufficio Nazionale, i revisori devono procedere all'invio del verbale e dei relativi allegati entro i termini stabiliti:

- a) Revisione POSITIVA (proposta di rilascio attestato):
 - Subito dopo la chiusura del verbale, e comunque non oltre 10 gg, invio e-mail all'Ufficio Territoriale
 - Entro 15 giorni dalla chiusura del verbale invio cartaceo all'Ufficio Territoriale
- b) Revisione con DIFFIDA:
 - Subito dopo la chiusura del verbale invio e-mail e cartaceo all'Ufficio Territoriale
- c) Revisione con proposta di PROVVEDIMENTO:
 - Subito dopo la chiusura del verbale invio e-mail e cartaceo all'Ufficio Territoriale

I tempi richiesti ai revisori sono funzionali al correlato rispetto della tempistica da parte dell'Ufficio Revisioni Territoriale che dovrà inviare, utilizzando il formato elettronico, il verbale di revisione e i relativi allegati all'Ufficio Revisioni Nazionale entro 15 giorni dalla data di chiusura del verbale. Seguirà l'invio della documentazione cartacea che sarà pressoché contestuale in caso di diffida o provvedimento.

Il verbale di revisione è redatto in 2 originali in caso di proposta di attestato o diffida mentre in 3 originali in caso di proposta di provvedimento. Un originale debitamente sottoscritto viene consegnato al rappresentante dell'ente revisionato o, in caso di rifiuto di sottoscrizione, notificato a mezzo raccomandata, il secondo originale verrà inviato all'URR. Prima della firma del verbale il revisore, dopo aver letto e commentato insieme al legale rappresentante tutto il verbale, gli ricorderà la possibilità di apporre eventuali osservazioni e controdeduzioni all'interno del verbale e/o presentare, entro 15 giorni, eventuali ulteriori osservazioni o controdeduzioni all'Ufficio che ha disposto la revisione.

Dopo la sottoscrizione del verbale non è più possibile apporre correzioni al verbale.

I documenti sotto elencati sono quelli che obbligatoriamente fanno parte della documentazione di revisione che è quindi intesa come il complesso del verbale e degli allegati obbligatori:

- verbale di revisione
- fascicolo completo dell'ultimo bilancio approvato (Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota Integrativa, eventuale Relazione sulla gestione, eventuale Relazione degli Organi di Controllo, verbale assemblea di approvazione, ricevuta deposito Registro Imprese)
- ricevuta del versamento del contributo di revisione
- eventuale relazione della società di certificazione
- eventuale ricevuta del versamento del 3%

I documenti elencati dovranno essere disponibili in formato elettronico. Qualora la dimensione degli allegati sia rilevante, è opportuno ricorrere alla compressione dei files utilizzando uno degli appositi programmi di compressione (es. WinZip).

Subito dopo l'invio del formato elettronico, il revisore provvederà all'inoltro presso l'Ufficio Territoriale della documentazione cartacea che, nei fatti, può essere limitata alla copia firmata del

verbale ed eventuali altri documenti che eccezionalmente non fossero disponibili in formato elettronico.

Possono verificarsi casi in cui si renda indispensabile allegare altri documenti.

Nel caso di richiesta di Liquidazione Coatta Amministrativa è necessario allegare una "Situazione Patrimoniale" aggiornata (ovvero riferibile a non più di sessanta giorni la chiusura del verbale) controfirmata dal Presidente della Cooperativa e dal Presidente del Collegio Sindacale, se esistente.

Si tratta di casi non frequenti, come ad esempio quando in verbale sia contenuto un riferimento ad uno specifico documento la cui assenza in copia renderebbe difficile o impossibile la comprensione del verbale, o quando il documento serva per avvalorare il giudizio circa la correttezza o scorrettezza di un comportamento in caso di possibile dubbio.

Il revisore dovrà segnalare all'Ufficio, in fase di inoltro, che il tale documento deve essere allegato al verbale.

13) UNICO RESOCONTO DELLA REVISIONE E' IL VERBALE

Art. 8, D.M. 12 aprile 1007:

(La Revisione Cooperativa) Verbale di revisione

"Le risultanze dell'attività di revisione devono essere riportate esclusivamente nel modello di verbale di cui all' allegato 1) che con il presente Decreto ministeriale è approvato. ..."

Il verbale è l'unico resoconto della revisione e deve contenere tutti i risultati della revisione stessa.

Qualunque informazione fornita al di fuori del verbale, compresi eventuali appunti a margine dei documenti allegati al verbale stesso, o è superflua oppure rappresenta un errore nella compilazione del verbale che risulta evidentemente incompleto.

Eventuali brevi note e/o appunti relativi ad informazioni già contenute nel verbale e riguardanti fatti estremamente significativi (messa in liquidazione, variazione dati anagrafici - sede legale, sede operativa, ecc. – modifica della sezione e/o della categoria di iscrizione all'Albo, ecc.) emersi in corso di revisione, sono di aiuto per gli aggiornamenti all'anagrafica di Legacoop.

Ugualmente l'evidenziazione delle parti del verbale che illustrano situazioni di crisi impreviste dell'impresa o il loro progressivo aggravarsi.

E' vietato conservare da parte del revisore materiale, non a carattere pubblico, sia cartaceo che informatico oltre il tempo di effettuazione della revisione.

14) RISERVATEZZA E SEGRETO D'UFFICIO

Art. 7, comma 9, D.Lgs. 220/2002:

Il revisore di cooperative

" ... Il revisore è tenuto alla riservatezza e al segreto d'ufficio nei confronti dei terzi".

L'Ufficio revisioni Territoriale raccomanda, oltre al rispetto del disposto legislativo, un comportamento estremamente prudente del revisore in materia di riservatezza, anche rispetto ad informazioni apparentemente innocue che possono però acquisire una valenza diversa se utilizzate da soggetti concorrenti delle cooperative revisionate.

È opportuno ricordare che le stesse cooperative associate a Legacoop fanno parte di una Associazione e non di una holding, e possono quindi trovarsi in concorrenza tra loro.

Si ricorda che i soggetti autorizzati all'accesso agli atti ai sensi dell'art. 14 D.M. 12 aprile 2007 sono indicati nel Regolamento Nazionale Area Vigilanza.

15) CORRETTEZZA PROFESSIONALE TRA COLLEGHI REVISORI

È indispensabile che tra i revisori vi sia un atteggiamento improntato alla massima correttezza professionale, soprattutto qualora emergano divergenze di giudizio.

Come per altri professionisti, anche per i revisori è possibile una disparità di vedute, partendo dal presupposto che si dimostri buona conoscenza della materia, disponibilità al confronto, capacità di valutare l'autorevolezza delle fonti dottrinali di riferimento e, soprattutto, pazienza e modestia.

È possibile che il revisore si debba confrontare con una diversa opinione espressa, ad esempio nel corso di una precedente revisione, da un suo collega.

Se la questione in merito alla quale divergono le opinioni è importante, la cosa più semplice è mettersi in contatto con il collega per avere chiarimenti.

Fermo restando che il contesto temporale (la valutazione del collega era stata data in un tempo precedente) potrebbe, di per sé, giustificare la diversa valutazione - elementi emersi successivamente (nuova giurisprudenza, nuova dottrina), informazioni diverse - il revisore, senza rinunciare alla propria opinione, cercherà di motivare pacatamente alla cooperativa il proprio punto di vista mettendo in luce le buone ragioni del collega, le possibili diverse interpretazioni e la possibile diversa valutazione di alcuni argomenti.

È inoltre possibile che un revisore rilevi qualcosa di cui il collega non si era accorto a causa di una incolpevole svista o, più probabilmente, perché l'attenzione era stata concentrata su altri aspetti.

In questo caso, occorre spiegare alla cooperativa che è normale che ogni revisore abbia una propria specifica competenza su determinate materie, ma anche che è normale che l'andamento di ogni verifica indirizzi l'attenzione maggiormente su certi aspetti piuttosto che altri.

Si spiegherà anche che la non occasionalità della revisione ma, al contrario, la sua programmata periodicità (annuale o biennale), ne fa uno strumento di verifica che si rafforza proprio grazie alla possibilità di mettere in campo competenze diverse ed integrate.

Se poi, si tratta di un semplice, banale, vero errore (non essersi accorto di una evidente imprecisione o aver considerato imprecisione qualcosa che palesemente non lo era) non resta che serenamente riconoscere lo sbaglio.

E' ovviamente contrario ai principi della correttezza professionale criticare pubblicamente i colleghi per errori veri o presunti, rifuggire il confronto, non contestualizzare i comportamenti, ritenersi sempre e comunque più bravi degli altri.

16) CORRETTEZZA PROFESSIONALE NEI CONFRONTI DI ALTRI PROFESSIONISTI

Nel corso del lavoro il revisore può entrare frequentemente in contatto con figure professionali quali, ad esempio, consulenti contabili, fiscali, del lavoro, controllori contabili, sindaci, ecc. della cooperativa revisionata.

Il revisore dovrà avere un atteggiamento improntato alla correttezza professionale nei confronti dei consulenti e dei membri degli organi di controllo. Quindi, ampia disponibilità al confronto di opinioni e capacità di sostenere le proprie convinzioni sulla base di una profonda conoscenza della materia. Pacatezza e modestia completano poi il quadro relazionale.

Nel caso i consulenti e/o i controllori dell'ente revisionato fossero colleghi revisori, a maggior ragione è apprezzabile un atteggiamento volto a chiarire eventuali problemi, e poi a discuterne insieme con la cooperativa.

E' auspicabile che la correttezza professionale sia reciproca, e il revisore ha il dovere di pretendere il rispetto per il proprio lavoro da parte dei professionisti che assistono le cooperative.

Per rispetto da parte del consulente si intende la disponibilità al confronto e la disponibilità, a dedicare alle richieste del revisore il tempo necessario senza ostacolare lo svolgimento delle revisioni nei periodi in cui sono più impegnati (periodo dei bilanci e delle dichiarazioni).

17) RAPPORTI CON L'ATTIVITÀ DI SERVIZI ALLE COOPERATIVE ESERCITATA DA LEGACOOOP

Legacoop, attraverso proprio personale e attraverso strutture proprie o in convenzione, fornisce alcuni servizi di assistenza alle cooperative. Si tratta sia dei servizi di tutela e rappresentanza in senso più generale sia di servizi di assistenza e/o consulenza tecnica.

Il revisore che si trovi ad esaminare il prodotto dei servizi forniti da Legacoop dovrà valutare tale prodotto al pari dei servizi forniti da qualsiasi altro consulente della cooperativa.

Come nel caso di altri professionisti, il revisore avrà un atteggiamento improntato alla correttezza professionale, rivolgendosi agli operatori che per conto di Legacoop hanno erogato il servizio per confrontare eventuali diverse opinioni.

18) GERARCHIA DELLE FONTI NORMATIVE: LEGGI, CIRCOLARI, REGOLAMENTI, GIURISPRUDENZA, DOTTRINA AUTOREVOLE

L'esistenza di incertezze interpretative e di diverse autorevoli interpretazioni in merito ad una norma suggerisce comportamenti improntati al buon senso e prudenza.

(Es.: gli eventuali possibili dubbi sulle modalità di compilazione e di aggiornamento di determinati libri ufficiali non legittimano ingiustificati ritardi nella trascrizione di dati o di verbali, incompletezze, mancanza di firme obbligatorie o generale trascuratezza).

È necessario rispettare la gerarchia delle fonti normative, avvalendosi altresì del supporto della giurisprudenza e della dottrina (es.: le leggi prevalgono sui regolamenti e sulle circolari ministeriali).

Per quanto riguarda la dottrina, occorre sempre valutarne l'autorevolezza.

L'opinione del più titolato non sempre è quella giusta a scapito di quella del meno titolato; però la maggiore autorevolezza di una fonte dottrinale accresce le probabilità (non la certezza) di orientare il giudizio di molti nella direzione che da quella fonte è proposta, piuttosto che in un'altra direzione.

19) VIOLAZIONI E IMPERFEZIONI, DIFFIDE E CONSIGLI: EVITARE LE FORMULAZIONI GENERICHE

Quando nel verbale di revisione si rilevano imperfezioni che richiedono un suggerimento a migliorare un certo comportamento, ma soprattutto quando si rilevano irregolarità che comportano una diffida (o addirittura un provvedimento) si devono assolutamente evitare le formulazioni generiche.

È un diritto del soggetto sottoposto a verifica, oltre che interesse di tutti i soggetti coinvolti nella vigilanza, che i rilievi a verbale siano formulati con chiarezza di esposizione e completezza di riferimenti e di argomentazioni.

Un rilievo importante formulato a verbale in modo generico non consente alla cooperativa di controdedurre opportunamente, qualificandosi quindi come un comportamento vessatorio del revisore e sicuramente censurabile.

Schema esemplificativo in caso di diffida:

- a. indicazione del comportamento che contrasta con norme di legge o di statuto;
- b. indicazione delle norme violate;
- c. individuazione del comportamento virtuoso;
- d. indicazione dei comportamenti da attuare per sanare la violazione.

È necessario evidenziare con estrema chiarezza ciò che la cooperativa deve fare a seguito di un preciso obbligo normativo e ciò che invece, a giudizio del revisore, sarebbe solo utile o opportuno - ma non obbligatorio - che la cooperativa facesse.

20) APPROFONDIMENTI NELL'ECONOMIA DELLA REVISIONE

Art. 4, D.Lgs. 220/2002

Oggetto della revisione cooperativa:

"1. La revisione cooperativa è finalizzata a:

1. fornire agli organi di direzione e di amministrazione degli enti suggerimenti e consigli per migliorare la gestione ed il livello di democrazia interna, al fine di promuovere la reale partecipazione dei soci alla vita sociale;
2. accertare, anche attraverso una verifica della gestione amministrativo - contabile, la natura mutualistica dell'ente, verificando l'effettività della base sociale, la partecipazione dei soci alla vita sociale ed allo scambio mutualistico con l'ente, la qualità di tale partecipazione, l'assenza di scopi di lucro dell'ente, nei limiti previsti dalla legislazione vigente, e la legittimazione dell'ente a beneficiare delle agevolazioni fiscali, previdenziali e di altra natura.
3. Il revisore accerta altresì la consistenza dello stato patrimoniale, attraverso l'acquisizione del bilancio d'esercizio, delle relazioni del consiglio di amministrazione e del collegio sindacale, nonché, ove prevista, della certificazione di bilancio.
4. Il revisore verifica l'eventuale esistenza del regolamento interno adottato dall'ente cooperativo ai sensi dell'articolo 6 della legge 3 aprile 2001, n. 142, e accerta la correttezza e la conformità dei rapporti instaurati con i soci lavoratori con quanto previsto nel regolamento stesso".

Art. 2, D.M. 12 aprile 2007:

(La Revisione Cooperativa) Oggetto

"Fermo restando quanto stabilito dall'art. 4 del Decreto Legislativo n. 220/02 circa la natura sia assistenziale che accertativa della revisione cooperativa, i contenuti delle verifiche devono essere limitati agli scopi propri della revisione che si differenzia, sul piano formale e sostanziale, dalla vigilanza di competenza di altre Amministrazioni, e ciò anche al fine di evitare sovrapposizioni e duplicazioni di controlli".

Le previsioni di legge – D.Lgs. 220/2002 e D.M. 12 aprile 2007 – e la struttura del verbale rappresentano lo schema con cui il revisore procederà alle verifiche a cui è tenuto, i risultati verranno poi tradotti in maniera sintetica ed organizzata nel verbale stesso.

È evidente come dietro la compilazione del verbale debbano esserci opportuni approfondimenti dei vari aspetti della gestione cooperativa (diritto societario, disciplina fiscale e del lavoro, solidità economica, partecipazione sociale, ecc.) la cui elaborazione consente di rispondere alle domande del verbale medesimo.

Il grado di tali approfondimenti è innegabile che venga in qualche modo dosato rispetto alle dimensioni e alla tipologia della cooperativa, ad eventuali situazioni particolari emerse in corso di revisione e alla specializzazione del revisore.

Fermo restando il rispetto del disposto legislativo in materia di revisioni e dello schema proposto dal verbale, la periodicità della revisione e l'avvicendamento di revisori con differenti specializzazioni, consente di effettuare specifici approfondimenti sui vari aspetti in momenti diversi e da parte di professionalità diverse.

21) GIUDIZIO CONCLUSIVO

D.M. 12 aprile 2007 – allegato 1 (Verbale di Revisione – Punto 55):

“Giudizio Conclusivo del Revisore ed eventuali altre notizie, anche in ordine a segnalazioni ed esposti in relazione ai quali lo stesso debba particolarmente riferire”

Questa parte, reintrodotta con il D.M. del 12 aprile 2007, si apre con una premessa, proposta in automatico dal verbale, dedicata a chiarire la natura dei controlli effettuati (“La revisione ha avuto

per oggetto l'accertamento delle condizioni di cui all'art.4 del Decreto Legislativo n. 220 del 2 agosto 2002 ed è stata eseguita in ottemperanza delle norme statuite dal decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 12 aprile 2007. Le procedure di revisione applicate differiscono da quelle previste dai Principi di Revisione Contabile elaborati dagli ordini professionali e pertanto non si esprime alcun giudizio sulla conformità dei bilanci esaminati ai principi contabili di generale accettazione.

Si precisa, altresì, che per l'esecuzione della revisione sono stati presi in esame atto costitutivo e statuto vigente, copie dei bilanci d'esercizio e consolidato depositati dell'ultimo esercizio, libri sociali, libri e documentazione del personale, dichiarazioni e formalità obbligatorie ai fini fiscali e previdenziali. I controlli svolti hanno avuto natura *meramente formale e sono stati integrati da richieste di informazioni al Presidente o al responsabile amministrativo della Cooperativa.*")

Tenuto conto che questa parte del verbale rappresenta l'estratto che deve essere portato a conoscenza dei soci con le modalità previste dall'art. 17, D.Lgs. 220/02, è opportuno che di seguito alla citata premessa siano richiamate le eventuali note riportate ai punti di "riepilogo" delle diverse sezioni del verbale (natura mutualistica, bilancio, raggiungimento scopo sociale, modelli societari).

In questa stessa sezione è opportuno argomentare sinteticamente i motivi che portano il revisore a proporre il rilascio dell'attestazione o l'adozione di un provvedimento, contestualizzando in questo caso le irregolarità e le imperfezioni riscontrate.

I revisori possono integrare il giudizio conclusivo con notizie di carattere generale sull'andamento della cooperativa.

22) DIRITTI DELL'ENTE SOTTOPOSTO A VIGILANZA: OSSERVAZIONI, CONTRODEDUZIONI, RICORSI

Art. 7, D.M. 12 aprile 2007:

Modalità di svolgimento della revisione

"La revisione viene effettuata da uno o più revisori appositamente incaricati dalle strutture a ciò legittimate e, nel rispetto del principio del contraddittorio, deve svolgersi alla presenza del legale rappresentante dell'ente cooperativo o di un suo delegato".

Il D.Lgs. 220/2002 e il DM 12 aprile 2007 definiscono l'ambito entro il quale il revisore può muoversi per assolvere il compito di verifica, ponendo intrinsecamente dei limiti a tale compito: la verifica non può durare più di un certo tempo, i documenti non possono essere trattenuti per più di un certo tempo, ecc.

D.M. 12 aprile 2007 – allegato 1 (Verbale di Revisione – Punto 58):

"Eventuali osservazioni e contro-deduzioni del legale rappresentante"

Questo punto del verbale di revisione prevede l'annotazione delle eventuali osservazioni e/o contro-deduzioni del rappresentante legale della cooperativa. È opportuno che i revisori sottolineino con chiarezza al legale rappresentante l'opportunità di evidenziare sue eventuali osservazioni.

D.M. 12 aprile 2007 – allegato 1 (Verbale di Revisione – Punto 63):

"Eventuali dichiarazioni del legale rappresentante"

Consente che, anche in questa sede, siano inserite a verbale eventuali dichiarazioni del legale rappresentante.

Le eventuali annotazioni non devono essere lette come una critica all'operato del revisore, né la Cooperativa deve avere imbarazzo nell'esprimerle. Le osservazioni del legale rappresentante sono

ovviamente un diritto, ma anche una positiva opportunità di confronto e di chiarimento per entrambe le parti (revisore e cooperativa).

Oltre che al suddetto punto 58 del verbale di revisione (ed eventualmente al punto 63 della sezione accertamento) è data al legale rappresentante la possibilità di presentare entro 15 giorni dalla chiusura del verbale ulteriori osservazioni o contro-deduzioni.

Il verbale stesso fa esplicito riferimento all'obbligo per il revisore di ricordare questa possibilità.

È evidente come l'annotazione a verbale di osservazioni o contro-deduzioni e l'eventuale inoltro al Ministero dello Sviluppo Economico entro i 15 giorni di ulteriori osservazioni o contro-deduzioni abbia un particolare significato in caso di proposta di provvedimento. In tal caso una copia del verbale di revisione verrà inoltrata al Ministero competente e quindi, l'eventuale presenza di controdeduzioni da parte dell'Ente revisionato può costituire uno strumento di valutazione per chi riceve il verbale, e che potrà eventualmente disporre indagini suppletive, revisioni straordinarie o accertamenti diversi che possano chiarire la posizione della Cooperativa prima di accogliere o rigettare la proposta di provvedimento.

Nelle procedure di vigilanza, è verosimile che le cooperative debbano avere almeno le stesse tutele previste per tutti i soggetti che le amministrazioni preposte, a partire dallo Stato, sottopongono a controlli.

Nella situazione attuale sono riscontrabili evidenti lacune circa la previsione di procedure agili e veloci che consentano al soggetto sottoposto a verifica di far valere le proprie ragioni qualora vi fossero complesse divergenze di interpretazione circa i provvedimenti proposti dal revisore.

Non è chiaro se le controdeduzioni dell'Ente revisionato così come previste dal verbale di revisione rappresentino una modalità di ricorso, se e quanto ciò possa influire sull'esito della proposta di provvedimento, quale sia la tutela effettiva per l'ente sottoposto a verifica e quale siano i tempi di riscontro.

Inoltre, se è vero che eventuali controdeduzioni rilasciate da parte del legale rappresentante dell'Ente revisionato e rivolte al Ministero hanno senso a fronte di una proposta di provvedimento (unico caso in cui il verbale viene inoltrato al Ministero), non è ben chiaro quale tutela sia prevista per la Cooperativa che dissenta, ad esempio, da una interpretazione del revisore che comporta l'irrogazione di diffida, il cui mancato adempimento potrebbe comportare la proposta di provvedimento.

Ferma restando una carenza nell'attuale disciplina applicativa, è opportuno che i revisori richiamino sempre con chiarezza i diritti del soggetto sottoposto a verifica, con un atteggiamento di "parità", sul piano dei diritti, con il soggetto (sistema della Vigilanza) che effettua il controllo, mantenendo un comportamento prudente ed aperto al confronto con le valutazioni diverse dalla propria.

23) CASI IN CUI NON È RICHiesta L'EFFETTUAZIONE DELLA REVISIONE E CASI IN CUI SI ACCERTA UNA VARIAZIONE DI "STATO" DELLA COOPERATIVA

Ad ogni disposizione di revisione e quindi ad ogni correlato atto formale di incarico conferito al revisore, deve a sua volta far riscontro un atto altrettanto formale.

Di norma, l'atto formale è rappresentato dalla compilazione, firma e inoltro del verbale di revisione (con relativi allegati obbligatori).

In qualche caso, possono esservi altri atti.

Art. 9, D.M. 12 aprile 2007:

Relazione di mancata revisione/accertamento

"Nel caso in cui venga verificata l'impossibilità di svolgere l'attività di vigilanza, a causa del comportamento ostativo del legale rappresentante o della irreperibilità dell'ente, e qualora detto comportamento permanga anche a seguito della diffida irrogata secondo lo schema di cui

all'allegato 2), il revisore incaricato redige la relazione di mancata revisione, di cui all'allegato 3), che deve essere tempestivamente trasmessa all'ufficio che ha disposto la revisione".

Circolare Mi.S.E. n° 3958 del 19/12/2006.

La Relazione di mancata revisione prevista dall'art 9, DM 12 aprile 2007, viene utilizzata per i casi in cui, malgrado tutti i tentativi formali previsti (lettera raccomandate AR + diffida ad eseguire la revisione notificata a mezzo AR), si manifesti un perdurante atteggiamento ostativo o la perdurante irreperibilità della cooperativa ad effettuare la revisione o l'accertamento.

Lo stesso modello viene utilizzato quando la cooperativa contattata ha già depositato il bilancio finale di liquidazione ed è in attesa della cancellazione dal registro imprese, o addirittura è già stata cancellata dal registro imprese.

In tal caso occorre allegare alla relazione copia del bilancio finale di liquidazione e relativa ricevuta di deposito presso il Registro Imprese e, se già disponibile, copia della ricevuta di deposito dell'istanza di cancellazione presso il Registro Imprese.

In caso di cooperativa receduta, o esclusa da Legacoop a seguito di inadempienze, occorrerà contattare l'Ufficio revisioni Territoriale per una verifica, spiegando quindi alla cooperativa che, malgrado il recesso o l'esclusione, la revisione disposta all'inizio del biennio dovrà essere effettuata da revisori incaricati da Legacoop sia nel caso di biennale che di annuale. Se annuale, competerà a Legacoop per entrambi gli anni del biennio. Il revisore provvederà quindi a compilare normalmente il verbale. È comunque opportuna una preliminare verifica con l'Ufficio per valutare il comportamento da tenersi.