

La riforma del diritto societario ha profondamente modificato i controlli sulle società

Archiviazione elettronica: la vigilanza del collegio sindacale e del revisore

di Vincenzo Cristarella



Vincenzo Cristarella

La riforma del diritto societario ha profondamente modificato la disciplina dei controlli sulla società da parte del collegio sindacale¹.

Il primo comma dell'articolo 2403 c.c. recita: *“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 del suo concreto funzionamento”*.

Siamo innanzi ad una vigilanza che non si limita sterilmente alla valutazione dei metodi e delle procedure adottate nello svolgimento delle attività amministrative e gestionali della società, ma si impernia sulla verifica che ogni singolo processo aziendale sfoci correttamente nel sistema amministrativo-contabile.

Ma, alla luce delle continue evoluzioni dei processi aziendali, quali comportamenti ed attività correlate devono essere adottate ed implementate dagli *“organi di vigilanza”* nel caso di una società che adotta il sistema di archiviazione elettronica all'interno della propria gestione aziendale?

1. Articolo 2403 c.c. *“doveri del collegio sindacale”*, articolo 2409-bis *“controllo contabile”* e articolo 2409-ter *“funzioni di controllo contabile”*.

Senza entrare nel dettaglio dei soggetti obbligati o che si avvalgano della facoltà dell'utilizzo del sistema di archiviazione elettronica, rammentiamo che la Legge Finanziaria 2008 ha previsto l'introduzione di uno specifico obbligo, sia per imprenditori che per professionisti, di fatturare, trasmettere e conservare in modalità elettronica tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, anche a ordinamento autonomo, e con gli enti pubblici nazionali; pertanto è indubbio che l'evoluzione della tecnologia nonché la *“tendenza”* alla semplificazione e alla modernizzazione spinga, prima o poi, all'implementazione dell'archiviazione elettronica dei documenti ammini-

strativi-contabili nel sistema di gestione aziendale.

Tendenze che il legislatore, seppure con tempistiche sino ad ora non in linea con l'evoluzione tecnologica, ha introdotto con la Legge n. 2/2009.

Le nuove regole vengono immesse nel Codice Civile, con l'articolo 2215-bis rubricato: *“documentazione informatica”*, che definisce i dettami sulle procedure e sulle tempistiche per la tenuta in modalità informatica di libri e scritture contabili, sancendo, per la prima volta, efficacia probatoria sia sul piano processuale, sia ai fini della normativa fallimentare, sia ai fini tributari.

Per la disamina, di quanto premesso, si è proceduto, in questa sede, a distinguere le attività di vigilanza affidate al collegio sindacale da quelle ispettive relative al controllo contabile.

I compiti del Collegio Sindacale

Come è noto il Collegio Sindacale esercita i propri controlli attraverso:

- la rilevazione dell'esistenza di un'appropriata struttura organizzativa che consenta il rispetto delle norme e l'esecuzione degli adempimenti da esse previsti (art. 2403 c.c.);

- l'acquisizione di informazioni dall'organo preposto al controllo contabile (art. 2409 septies c.c.);
- la partecipazione alle riunioni sociali e alle adunanze dell'organo amministrativo (art. 2405 c.c.);
- l'ottenimento di informazioni dagli amministratori e lo svolgimento di autonomi atti di amministrazioni e controllo (artt. 2403 bis e 2406 e segg. c.c.).

L'elencazione menzionata conferma, ove necessario, che il collegio sindacale è l'organo preposto alla verifica sulla struttura organizzativa di una società, cioè se la stessa abbia i requisiti adeguati affinché le complesse direttive e procedure, atte a garantire il potere decisionale, siano assegnate ed esercitate effettivamente ad un appropriato livello di competenza e di responsabilità.

L'adozione dell'archiviazione ottica pone innanzi tutto una revisione dei processi aziendali "tradizionali" e la necessità di una loro riformulazione, nonché le modifiche degli assetti organizzativi. Pare evidente che l'introduzione dell'informatizzazione è fondamentale ed implica una serie di scelte che i responsabili della società devono effettuare in relazione alle aree interessate, al software da utilizzare e ai sistemi informativi che garantiscano la correttezza delle operazioni svolte. Pertanto emerge una completa ridefinizione di ruoli e di responsabilità, che coinvolge essenzialmente la sfera amministrativo-contabile della società.

Il Collegio Sindacale deve quindi verificare che, una volta ridefiniti i processi aziendali e i livelli di responsabilità, esista:

- una netta separazione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni;
- un responsabile per la conservazione sostitutiva, possibilmente esterno all'azienda per potenziali conflitti d'interesse;

- un responsabile per la conservazione elettronica;
- la predisposizione di un manuale che definisca chiaramente i compiti, gli obblighi e le responsabilità di ciascun soggetto coinvolto;
- una chiara definizione delle deleghe e dei poteri di ciascuna funzione;
- una verifica costante da parte di ogni responsabile sul lavoro svolto dai propri collaboratori.

Gli interventi di vigilanza devono concretizzarsi in:

- 1) raccolta d'informazioni dalla funzione organizzativa e dai responsabili, con incontri periodici, dal momento che sono intervenute modifiche significative nella struttura organizzativa. Tale raccolta d'informazioni deve avvenire attraverso colloqui, anche con l'organo addetto al controllo interno;
- 2) valutare l'esistenza dei punti di debolezza che possono emergere durante la vigilanza sull'adeguatezza del controllo interno e del sistema amministrativo contabile, nei loro riflessi sulla struttura organizzativa, e, nel caso ve ne siano, prendere opportuni provvedimenti.

Il compito dei Sindaci è, pertanto, verificare l'idoneità del modello organizzativo, introdotto dalla società, soprattutto tramite il manuale della conservazione sostitutiva, volto a minimizzare i rischi di condotte irregolari o illegali quali: direttive, procedure e tecniche adottate dall'azienda, allo scopo di salvaguardare il patrimonio aziendale, prevenire o identificare errori o irregolarità e rilevare correttamente e completamente i fatti di gestione nella contabilità e nel bilancio. Il tutto attraverso l'ausilio di vere e proprie ispezioni da effettuare durante lo svolgimento del processo di archiviazione ottica, con riferimento a:

- competenza appropriata del personale coinvolto;

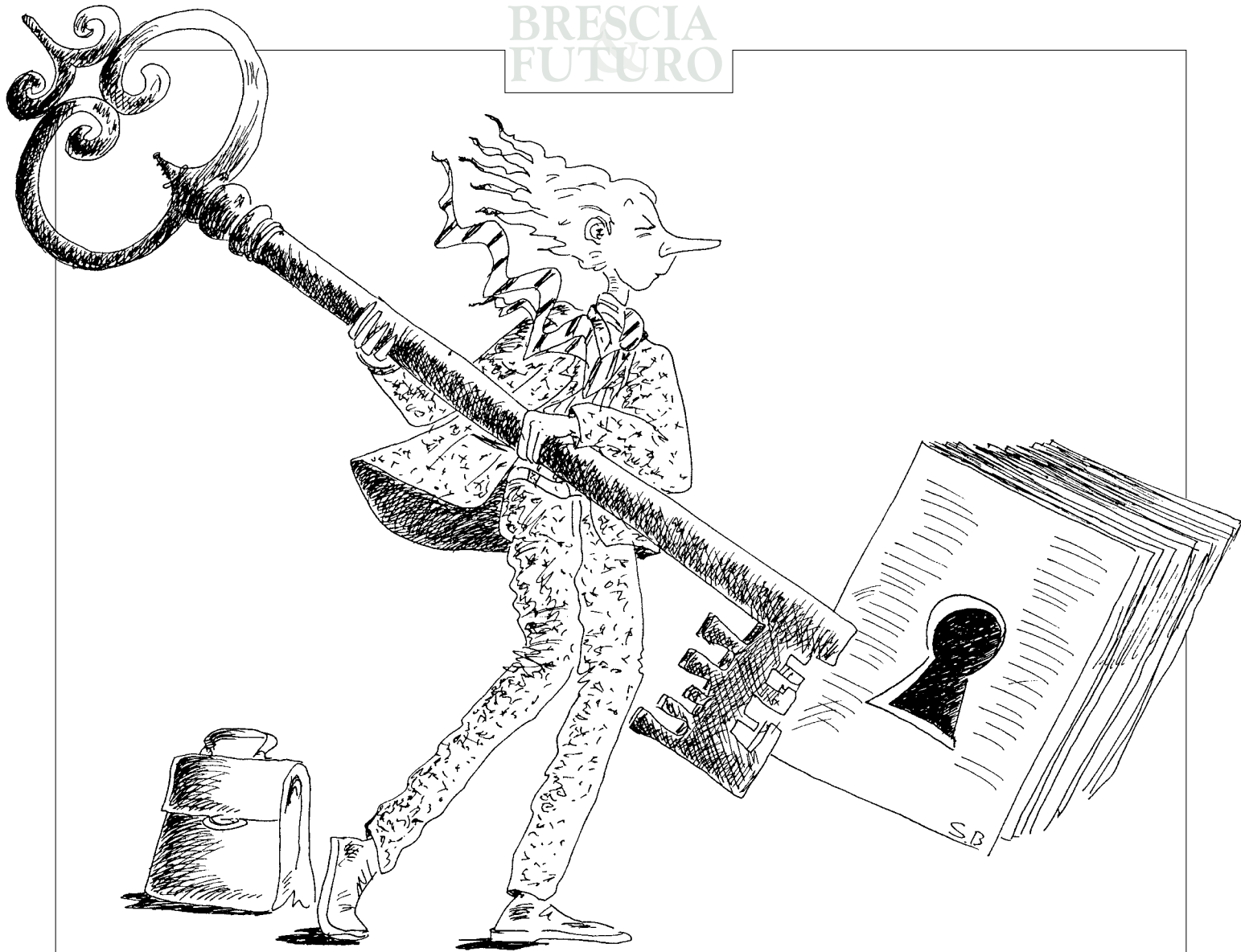
- ruoli, competenze e responsabilità ben definite;
- procedure e guide redatte per iscritto;
- adozione di un codice etico;
- segnalazioni disciplinari nel caso di non rispetto del modello organizzativo.

Il Collegio Sindacale nel caso in cui:

- il manuale di conservazione sostitutiva non fosse redatto, deve sollecitarne la redazione senza indugio;
- durante le ispezioni si riscontrino anomalie o un alto rischio di errori e difformità di applicazione deve informare il responsabile amministrativo e suggerire le azioni necessarie a contrastare tali anomalie;
- non venga previsto e/o gestito all'interno del manuale un capitolo che analizzi le modalità di ispezione dei responsabili e le procedure di gestione dei rapporti in caso di verifiche sindacali e/o controlli contabili, provveda all'inserimento.

Il Collegio Sindacale deve verificare, anche attraverso le ispezioni, l'esistenza e la validità di procedure insite nel sistema informatico mediante l'ausilio di specifici software o la stipula di contratti con società di software che garantiscano:

- la correttezza delle procedure in relazione alla loro autorizzazione e l'adeguata documentazione delle stesse;
- il buon funzionamento degli strumenti informatici e la continuità delle prestazioni di elaborazione;
- che la procedura adottata nella conservazione sostitutiva dei documenti rilevanti ai fini tributari e delle scritture contabili, risponda ai requisiti richiesti dalla normativa fiscale e tecnica;
- la possibilità di ripristino delle condizioni antecedenti un evento accidentale e l'esistenza di apposite procedure di back-up e di re-



covery e lo sviluppo di un'apposita procedura di disaster recovery

- l'integrità delle informazioni e la riservatezza, che va assicurata mediante misure di tipo:

- a) fisico: previsione di criteri di accesso alle apparecchiature e ai documenti informatici e modalità di conservazione e distribuzione dei supporti.
- b) logico: livelli di abilitazione; assegnazione di passwords; uso di codici crittografici; strumenti firewall nei rapporti con la rete esterna.

Inoltre deve verificare, durante le verifiche periodiche, che il manuale della conservazione sia correttamente tenuto e regolarmente aggiornato; e che sia stata correttamente inviata all'Agenzia fiscale entro il mese suc-

cessivo alla scadenza delle dichiarazioni dei redditi, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione e la sottoscrizione elettronica della marca temporale.

I compiti del controllo contabile

L'articolo 2409-ter del codice civile, nel fornire le linee da seguire per il corretto svolgimento del controllo contabile, ha voluto distinguere le attività in due macro aree, tra di loro interdipendenti, ovvero:

- a) **ispettivo-ricognitiva:** "il controllo a campione della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione";
- b) **valutativa:** verifiche pianificate ed eseguite sul progetto di bilancio. Nell'ambito della procedura di ar-

chiviazione elettronica la fase ispettiva, definita nell'articolo 2409-ter, consente al revisore di:

- chiedere informazioni agli amministratori in merito alle procedure utilizzate ed accordarsi sulle modalità di esecuzione del controllo contabile anche visionando ed analizzando il manuale delle procedure di archiviazione elettronica in modo da individuare il processo ottimale che dovrebbe svolgersi all'interno dell'azienda e così individuare i principali punti di controllo sui quali è possibile effettuare test sulla procedura;
- usufruire delle informazioni rilevanti provenienti dal collegio sindacale. Rammentiamo che i due organi, al fine di rendere il controllo societario più completo

e coerente, devono interloquire costantemente;

- *procedere a ispezioni*. Le verifiche consistono nello studio e nell'esame diretto delle registrazioni contabili e dei documenti sociali che le hanno generate.

Le procedure poste in essere hanno lo scopo di *prevenire o individuare gli errori potenziali*, classificabili in errore manuale ed errore informatico, garantendo che non si verifichino e, nel caso del tutto fortuito in cui dovesse accadere, vengano rilevati tempestivamente.

Pertanto, durante le ispezioni, i possibili argomenti che possono sorgere, e che possono fare parte di una ipotetica, ma utile, check-list, sono:

- è possibile modificare un documento durante la consultazione?
- viene rispettato l'ordine cronologico delle registrazioni?
- è stato apposto il riferimento temporale?
- è stata apposta la firma digitale?
- è possibile ottenere il documento in formato cartaceo?

Tra i compiti del Revisore figurano anche le verifiche degli adempimenti civilisti e fiscali. Controllo da eseguire sui seguenti documenti:

• **Libro Giornale, Registri Iva, Libro Mastro, Libro Cespiti e Libro Inventari**

a) formazione del documento informatico statico e non modificabile ogni 30/60/90 giorni con apposizione di firma digitale e marca temporale;

b) produzione annuale di un'evidenza informatica contenente l'apposizione della marca temporale e la firma digitale del responsabile della conservazione.

• **Scritture contabili:**

il responsabile della conservazione dovrà provvedere:

a) **entro il mese di scadenza della dichiarazione dei redditi**, alla chiusura della conservazione so-

stitutiva dell'archivio informatico. Pertanto dovrà creare una evidenza informatica contenente un'impronta di hash dei libri e delle scritture contabili e apporre la propria firma digitale e la marca temporale.

b) **entro il mese successivo alla scadenza della dichiarazione dei redditi**, trasmettere il tutto alla competente Agenzia delle Entrate, la quale produrrà una ricevuta della comunicazione effettuata con il numero di protocollo relativo.

• **Libri sociali:** novità introdotta con la legge di conversione del Dl 185/08, n° 2 del 28 gennaio 2009, che definisce dall'anno 2009, la tenuta in modalità informatica dei libri sociali nonché la loro piena efficacia probatoria. Formazione del documento informatico statico e non modificabile, almeno trimestralmente con apposizione di firma digitale e marca temporale.

Al fine di verificare che il sistema contabile non abbia subito alterazioni successivamente al deposito dell'impronta definitiva, il Revisore dovrà richiedere al responsabile della conservazione di ripetere il procedimento di creazione dell'impronta definitiva; se le due impronte coincidono, trattasi di una semplice sequenza di caratteri alfanumerici, si potrà avere la certezza che i dati contabili non hanno subito modifiche.

• **Adempimenti tributari:**

Il Revisore deve ottenere i documenti formali comprovanti i pagamenti delle imposte di bollo sui documenti informatici, inoltre occorre effettuare i cosiddetti sondaggi di conformità per accertare la corretta rilevazione delle scritture contabili degli adempimenti tributari.

Si rammenta che l'articolo 7 del DMEF del 23 gennaio 2004 prevede l'obbligo di assolvimento dell'imposta di bollo mediante la presentazione presso l'Agenzia delle Entrate

competente di un'apposita comunicazione preventiva contenente il numero presunto di documenti e registri che si ipotizza verranno emessi nell'anno (e di registrazioni), nonché l'importo e gli estremi del versamento del modello F23, delle imposte calcolate ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse.

Detta comunicazione dovrà essere effettuata prima di iniziare ad avvalersi della facoltà di conservare in modalità sostitutiva, e dovranno essere indicati solo i registri per i quali è previsto il pagamento dell'imposta di bollo (restano esclusi: i registri iva, il libro mastro, ecc.).

Entro il mese di gennaio dell'anno successivo occorrerà presentare alla medesima Agenzia delle Entrate una comunicazione consuntiva contenente l'indicazione del numero di documenti informatici formati nell'anno precedente (e di registrazioni) nonché l'importo e gli estremi del versamento a saldo dell'eventuale differenza o, in caso di credito, del relativo rimborso o in compensazione per la liquidazione del periodo successivo.

Vincenzo Cristarella
Dottore Commercialista

Normativa:

Assonime n° 19 del 20 aprile 2009 - Legge 28 gennaio 2009 n 2 - Articolo 2215-bis del Codice Civile - Risoluzione 364/E del 3 ottobre 2008 dell'Agenzia delle Entrate - Risoluzione 161/E del 9 luglio 2007 dell'Agenzia delle Entrate - Legge 28 dicembre 2007 n 444 - Circolare 36/E dell'Agenzia delle Entrate 06 dicembre 2006 - Circolare 45/E dell'Agenzia delle Entrate 2005 - Gazzetta Ufficiale del 9 marzo 2004 n.57 - Delibera CNIPA 19 febbraio 2004 n. 11 - Decreto 23 gennaio 2004 Ministero dell'Economia e delle Finanze - D.L. 23 gennaio 2002 n. 10 Attuazione alla direttiva 1999/93/CE - Direttiva 2001/115/CE del 20 dicembre 2001 - Circolare del 16 febbraio 2001, n. AIPA/CR/27 - DPR 28 dicembre 2000, n. 445 - D.L. 10 giugno 1994 n. 357 Art. 7 - D.L. 15 marzo 1997 n. 59 Art. 15 - D.P.R. 10 novembre 1997 n. 513 - D.P.C.M. 8 febbraio 1999.