

Linee Guida per Revisori Cooperativi

Adeguati assetti organizzativi

Giugno 2022

INDICE

Abstract.....pag. 1

Riferimenti normativi.....pag. 3

I. Introduzione.....pag. 5

1. *Premesse: le novità legislative*
2. *Le competenze della Corporate Governance*
3. *La Revisione cooperativa: profili normativi,*

II. Gli elementi che compongono l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.....pag. 9

1. *Principi e definizioni*
2. *Gli assetti organizzativi*
3. *Strumenti di previsione*
4. *Le procedure*

III. Il ruolo del revisore cooperativo..... pag. 21

1. *Revisione cooperativa e assetti organizzativi, amministrativi e contabili*
2. *Ambito di indagine*
3. *Responsabilità valutative: l'emissione del giudizio*

Abstract

L'elaborato ha lo scopo di fornire una giustificazione alle riflessioni che possono essere compiute, con riguardo al tema degli adeguati assetti, per quanto concerne l'ambito di analisi coinvolto nell'attività della Revisione cooperativa.

In esito ad un'analisi normativa e di contesto legislativo, nazionale e regionale, si definiranno gli elementi che compongono strutturalmente l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile di ogni società che, per l'effetto della "riforma Rordorf" dell'art. 2086, vede rinsaldato il proprio rapporto sistematico con il concetto di "impresa".

Si procederà, poi, a declinare l'attività di Revisione cooperativa nei precisi limiti normativi anzi definiti, intendendo fornire utili strumenti valutativi per l'attività che ogni Revisore cooperativo è chiamato a svolgere, nell'adempimento del proprio ruolo: definendo l'ambito di indagine della revisione cooperativa, se ne prospetteranno i possibili esiti. Si porranno inoltre una serie di domande dichiaratamente provocatorie per facilitare il confronto sui limiti dell'ambito di indagine di uno degli argomenti, quello degli assetti d'impresa, più stimolante del dibattito contemporaneo.

Riferimenti normativi

Qui di seguito riportiamo i riferimenti normativi e giurisprudenziali che hanno guidato l'analisi dei capitoli a seguire.

Codice civile

Art. 2086 – Gestione dell'impresa;

Art. 2380- *bis* - Amministrazione s.p.a.;

Art. 2381 - Presidente, comitato esecutivo e amministratori delegati;

Art. 2392 – Responsabilità verso la società;

Art. 2475 – Amministrazione s.r.l.;

Art. 2519 – Modelli societari applicabili alle cooperative.

Normativa

Decreto legislativo 12/01/2019, n. 14, “Codice della crisi d'impresa 2019”;

Legge 24/04/2020, n. 27;

Documenti CNDCEC - Principi OIC - Documenti ODCEC;

L.R. n. 5 del 9 luglio 2008.

Giurisprudenza

Cassazione civile, sez. I, 22/06/2017, n. 15470;

Tribunale di Torino - Sentenza n. 5384/2018;

Tribunale di Milano – Sez. Imprese – 21 ottobre 2019;

Tribunale di Roma – Sez. XVI – 8 aprile 2020;

Tribunale di Cagliari, 19 gennaio 2022, Pres. Tamponi, Est. Caschili;

I. Introduzione

1. Premessa: le novità legislative

Il legislatore, con l'articolo 375 del D. Lgs. 12 gennaio 2019 n. 14 (di seguito, per brevità, Codice della Crisi di Impresa – CCI) ha introdotto nell'ordinamento una modifica profonda, anche se solo all'apparenza, dell'articolo 2086 C.c.¹.

La celia è giustificata dal fatto che dottrina e giurisprudenza avevano da tempo individuato negli adeguati assetti organizzativi il necessario, ed obbligatorio, strumento per la tempestiva emersione della crisi di impresa e, più in generale, parametro di valutazione della responsabilità degli amministratori a fronte di danni arrecati dal loro operato alla società.

Il legislatore ha optato per non consegnare un quadro normativo di obblighi, divieti, sanzioni, ma fissare un obiettivo² – la corretta gestione capace prima di tutto di garantire scelte adeguate e consapevoli in relazione al business, strumentale alla prevenzione dell'emergere della crisi – e indicarne la via, tipicamente organizzativa, alle governance societarie, imponendo un dovere “transtipico”³ all'istituzione di **assetti in grado di rilevare e rappresentare correttamente i fatti di gestione, di fornire i dati occorrenti a formulare attendibili previsioni sul futuro andamento della gestione e di rilevare i fattori di rischio che possono compromettere la continuità aziendale**⁴.

A tale risultato si è giunti anche grazie all'evoluzione della dottrina circa l'originario concetto di *corporate governance*: da un approccio squisitamente giuridico legato al mero funzionamento degli organi sociali, il concetto si è evoluto verso un approccio contaminato dagli studi aziendalisti, che nel concetto di “assetti” ricomprende l'intera struttura aziendale, quest'ultima intesa come il complesso delle funzioni operative, di supporto e di controllo. Il sistema organizzativo della società viene considerato nel suo complesso, non solo, quindi, con riferimento alla *corporate* ma anche all'*internal governance*, sottolineando il consistente rilievo che vengono ad acquisire sul piano giuridico – oltre che su quello economico-aziendale – i profili concernenti l'organizzazione interna della società, intesa come “struttura aziendale” sottostante al livello superiore dell'organizzazione dell'ente, costituito dagli

¹ Art. 2086 C.c. **Gestione dell'impresa**: L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori. L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

² Al fine di non appesantire il presente contributo si è coscientemente sorvolato sulla distinzione, a cui gli scriventi aderiscono, espressa da F. BONELLI, *La Responsabilità degli amministratori*, in G.E. COLOMBO – G.B. Portale (a cura di), *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1991, p. 323 e ripresa da L. BENEDETTI, *L'applicabilità della business judgement rule alle decisioni organizzative degli amministratori*, in Riv. Soc. n. 2-3, 2019 p. 448 nonché da F. PICCIONE, *L'applicabilità della Business Judgement Rule alle scelte organizzative degli amministratori*, commento alla sentenza del Tribunale di Roma – Sez. XVI – 8 aprile 2020, *Il Societario*, tra obbligo a contenuto specifico – di predisposizione degli adeguati assetti – ed a contenuto generico – che gli assetti predisposti siano adeguati –, distinzione che segna il perimetro del *safe harbour* della *business judgement rule*.

³ Sulla “transtipicità” del dovere per ogni imprenditore che opera in forma societaria o collettiva di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale si veda L. BENEDETTI, *L'applicabilità della business judgement rule alle decisioni organizzative degli amministratori*, in Riv. Soc. n. 2-3, 2019 p. 417. A questa impostazione ha aderito anche la Giurisprudenza di merito: Tribunale di Roma – Sez. XVI – 8 aprile 2020.

⁴ BUONAURA V. C., *Ruolo e responsabilità degli organi di controllo societari nel Codice della crisi e dell'insolvenza*, Giurisprudenza Commerciale, fasc. 5, pag. 791.

organi di *governance*⁵.

Assume quindi notevole rilievo l'analisi della struttura dell'impresa, finalizzata in prima istanza al raggiungimento dello scopo previsto al momento costitutivo dell'impresa stessa e che, in ambito cooperativo, secondo il dettato dell'art. 2511 C.c., deve necessariamente essere uno scopo mutualistico⁶.

È pertanto evidente come l'interesse alla predisposizione, alla "cura" e alla valutazione dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, alludendo quindi all'intera "struttura aziendale", è volto anche a consentire all'impresa cooperativa il mantenimento di requisiti strutturali che le consentono il perseguimento dello scopo mutualistico.

Il criterio dell'adeguatezza degli assetti assurge quindi a clausola generale, ovvero norma di rango primario connotata da autonoma precettività. L'organo amministrativo quindi, pur in assenza di specifiche prescrizioni normative, deve svolgere anche quelle attività volte a far sì che la società sia dotata di regole di organizzazione e presidi operativi, in ambito amministrativo e contabile, funzionali a far sì che siano rispettate le norme di legge e statuto, e che anche l'attività d'impresa sia esercitata secondo criteri di efficienza ed efficacia dell'agire gestorio.

2. Le competenze della *Corporate Governance*

Le novità apportate dal Codice della crisi impongono infatti una revisione dell'organizzazione interna di ogni impresa, ponendosi nella prospettiva di un cambio di paradigma gestorio, passando dalla logica del *look backward* al *look forward* in modo da essere in grado, come *governance* aziendale, di cogliere in anticipo gli eventuali segnali della crisi.

Il legislatore ha infatti proceduto ad una sofisticata definizione dei ruoli e delle competenze che devono essere svolti all'interno della *governance* societaria:

1. L'imprenditore in forma societaria o collettiva ha il dovere di **istituire** un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato⁷ alla natura e alle dimensioni dell'impresa, ai sensi dell'art. 2086 C.c.;
2. L'organo amministrativo è tenuto a **curare e a valutare** l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, ai sensi dell'art. 2381 C.c.; gli organi delegati, se presenti, curano l'adeguatezza dell'assetto

⁵ L. BENEDETTI, *op. cit.* p. 418.

⁶ Il problema si sposta quindi sul significato dello "scopo mutualistico", dato che nessuna definizione di questo ci è fornita dal Codice civile. È evidente pertanto che tale scopo, pur essendo elemento necessario per la fattispecie, resta esterno alla norma. La tesi prevalente ad oggi è partita da una svalutazione del dato sociologico (il collegamento funzionale della società con la categoria o il gruppo sociale di sua emanazione) e, puntando essenzialmente sul dato contrattuale, ha considerato la mutualità come un rapporto associativo qualificato dalla c.d. «gestione di servizio», e cioè come rapporto tra coloro che si associano che perseguono non tanto un interesse di categoria, «quanto più un proprio interesse economico ed è, perciò, il contratto che individua e crea la categoria.

⁷ Sul tema P. MONTALENTI, *Il Codice della Crisi d'impresa e dell'insolvenza: assetti organizzativi adeguati, rilevazione della crisi, procedure di allerta nel quadro generale della riforma*, "le nuove clausole generali devono essere valutate in relazione a parametri tecnici che sono fortemente variabili in relazione alla tipologia, alle dimensioni, alle caratteristiche dell'impresa e, soprattutto, suscettibili di margini ampi di discrezionalità (...) gli assetti costituiscono un apparato tecnico che non può essere coartato in schemi precostituiti aprioristicamente definibili come adeguati. Il range di adeguatezza è ampio, flessibile e variabile in relazione ad una molteplicità complessa di fattori", le conclusioni sono tratte da L. BENEDETTI, *op. cit.* p. 449 "l'organo (...) non potrà incorrere in responsabilità per aver scelto un assetto piuttosto che un altro, nonostante abbia compiuto valutazioni erranee, purché ricorrano i presupposti della *business judgement rule*".

organizzativo, amministrativo e contabile, e informano l'organo amministrativo e l'organo di controllo al fine di consentire loro di formulare una valutazione circa l'adeguatezza, così come previsto dall'art. 2381 C.c.;

3. L'organo di controllo è tenuto a **vigilare** sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, ai sensi dell'art. 2403 C.c. e **verificare**, nell'ambito delle proprie funzioni, che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato ai sensi dell'art. 14 CCI;

4. Il revisore legale, o la società di revisione ha l'obbligo di **verificare**, nell'ambito delle proprie funzioni, che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, ai sensi dell'art. 14 CCI.

3. La Revisione cooperativa: profili normativi

A questo complesso approdo legislativo nazionale, con specifico riguardo agli oneri ora previsti per l'organo di revisione legale avrebbe, a rigore, potuto conseguire una propulsione proveniente anche dal legislatore regionale, in senso attuativo o conformativo della normativa vigente in relazione alla revisione cooperativa, che si colloca, come detto, in un contesto d'impresa cooperativa non neutrale rispetto a questi approdi legislativi, caratterizzati, appunto, da una "transtipicità".

Come vedremo, invece, il silenzio legislativo regionale è ragionato e motivato dalla possibilità di ricavare un'agevole soluzione interpretativa, individuando e legittimando un'attività propria della revisione cooperativa anche con riguardo allo specifico ambito degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili e, in particolare, evidenziando la natura prodromica di questo rispetto a quanto individuato all'art. 27 co. 2 let. d) della L.R. 5/2008 «[La revisione cooperativa è diretta a] *controllare il funzionamento sociale ed amministrativo e l'impostazione organizzativa e gestionale dell'ente cooperativo*».

Si conclude così, e per ora, il processo normativo di ridefinizione dei criteri del fare impresa e del fare impresa in forma collettiva, imponendo all'imprenditore e all'imprenditore cooperativo una nuova e diversa efficacia nella gestione dei processi aziendali da presidiare, nell'orientare la propria organizzazione ad essere *compliant* ed adeguata alle evoluzioni normative e di mercato con lo scopo di: mantenere e migliorare gli obiettivi aziendali diretti al perseguimento dello scopo dell'impresa; attuare e migliorare le strategie gestionali volte alla realizzazione degli obiettivi aziendali; fornire strumenti alla *governance* societaria per il mantenimento di efficienti condizioni di funzionamento.

*

Fatto questo quadro introduttivo circa l'impatto dell'innovazione normativa riferita al concetto di adeguato assetto e come questa influisca sull'agire societario, forniremo una definizione di "adeguati assetti" che tenga conto anche del precipuo contesto cooperativo in cui tale concetto verrà

calato. Si arriverà a motivare come la revisione cooperativa non possa, per sua stessa natura, essere indifferente a questo nuovo paradigma organizzativo e ad immaginare come possa ambire a rivestire un ruolo coerente con la declinazione legislativa sinora ravveduta.

II. Gli elementi che compongono l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile

1. I principi e le definizioni

L'ambizione della parte centrale del presente elaborato è quella di fornire un *aquis* semantico comune, proponendo, dove possibile, definizioni mutuata dalle scienze aziendalistiche. Si procederà inoltre, solo per gli elementi ritenuti centrali per lo scopo divulgativo, ad individuare caratteristiche proprie degli elementi così definiti.

Definizioni

- I. Il **mansionario**, o più propriamente, la **job description** rappresenta la descrizione scritta della posizione con la quale si tracciano le linee generali di un ruolo aziendale, sulla base di un'analisi (*job analysis*) delle mansioni, degli obiettivi, delle responsabilità e dei rapporti con gli altri ruoli aziendali.
- II. Una **procedura** è una modalità, riconosciuta e formalizzata, di svolgere un'attività o un processo mentre un processo è un insieme di attività correlate o interagenti che trasformano un input in un output.

Ogni processo viene progettato per soddisfare un obiettivo che ne diventa la ragione stessa della progettazione. Un processo in sé è qualcosa che accade.

Una procedura è quindi, insieme, una descrizione della trasformazione che avviene all'interno di un processo e una raccolta di prescrizioni per poterlo svolgere al meglio. Nella procedura si racconta "il modo corretto di fare qualcosa".

Infine, un **assetto definito adeguato** non può non prescindere da una valutazione circa la necessità, e la conseguente eventuale implementazione, di un **sistema di deleghe e procure** chiaro, ordinato ed effettivamente corrispondente alla realtà.

- III. Per **deleghe** si intende l'attribuzione di competenze proprie del Consiglio di Amministrazione ad uno o alcuni dei suoi membri.
- IV. Per **procure** si intende l'attribuzione di determinati poteri a soggetti estranei all'Organo Amministrativo, incluso il potere di rappresentare la società, per determinati atti, manifestando all'esterno la volontà dell'ente e vincolando quest'ultimo nei confronti dei terzi.
- V. Con il termine **programmazione** si intendono previsioni a breve termine, generalmente annuale, aventi ad oggetto l'organizzazione dei fattori produttivi esistenti o di immediata acquisizione per l'ottimizzazione delle risorse e la gestione dei fattori stessi nel loro immediato futuro, per il raggiungimento degli obiettivi a breve termine. Della programmazione si occupa principalmente il budget;

VI. Con il termine **pianificazione** si intendono previsioni riferite ad un periodo compreso tra i 2 ed i 5 anni, attinenti allo sviluppo delle potenzialità aziendali, alle modifiche anche strutturali dell'organizzazione, al ruolo che l'azienda intende assumere in futuro. Della pianificazione si occupano principalmente i piani strategici, o a medio-lungo termine.

Assumiamo che per assetto organizzativo, amministrativo e contabile si intende:

l'insieme delle direttive e delle procedure adottate al fine di garantire che la gestione della impresa si esprima a un livello operativo adeguato. L'assetto sarà adeguato quando risulti in grado di garantire correttamente e nel tempo l'operatività delle funzioni aziendali con adeguati feedback per il controllo della gestione ed i conseguenti processi decisionali della società.

Il concetto di assetto adeguato non è un concetto statico bensì dinamico: l'adeguatezza si misura in relazione ai mutamenti **interni** dell'impresa, come ad esempio la variazione fatturato/crescita o la riduzione dimensionale ovvero i nuovi processi/prodotti e così si potrebbe continuare, ed **esterni**, quali, a titolo esemplificativo, quelli relativi all'ambiente in cui opera l'impresa, al mercato, alla legislazione, alla concorrenza, all'innovazione.

L'assetto organizzativo, amministrativo e contabile

Sono definiti assetti il complesso di regole che stabiliscono formalmente:

- chi fa cosa;
- come e quando;
- chi controlla / vigila.

La prassi professionale⁸ definisce adeguati gli assetti quando corrispondono ad un complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità.

Gli adeguati assetti si articolano in una duplice dimensione:

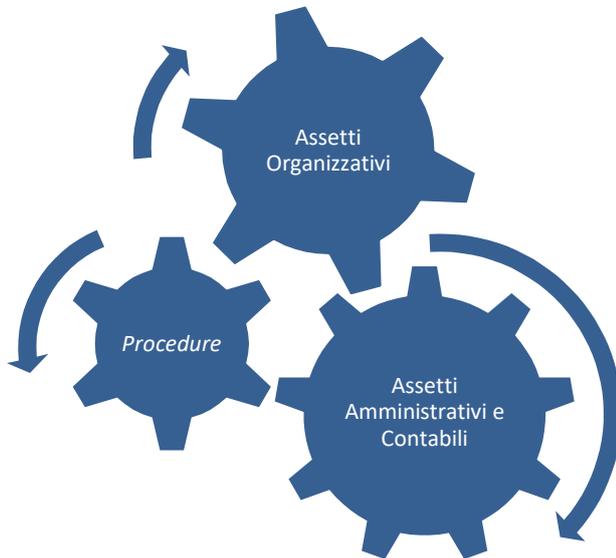
1. la prima, **statica**, legata alla definizione dell'organigramma aziendale e del mansionario o *job description* evoluta/funzionigramma (chi fa cosa);
2. la seconda, **dinamica**, connessa alla definizione e concreta attuazione delle procedure interne (come e quando).

A questo si aggiunge un sistema di **reporting tracciabile** che permette un'efficace comunicazione tra le figure del funzionigramma e la governance aziendale.

Il Legislatore, nel citare gli Assetti, li suddivide in Organizzativi, Amministrativi e Contabili.

⁸ Norme di Comportamento del Collegio Sindacale

Si aderisce⁹ in questa sede alla seguente schematizzazione degli Assetti, atteso che le procedure interne, nel loro complesso, coinvolgono sia i temi più squisitamente organizzativi che quelli più concretamente contabili.



Gli assetti, sia organizzativi che amministrativi e contabili (come si preciserà nel prosieguo) sono entrambi “permeati” da procedure, che costituiscono la spina dorsale sulla quale costruire, nel concreto, buona parte del principio di adeguatezza.

Implementando la schematizzazione:



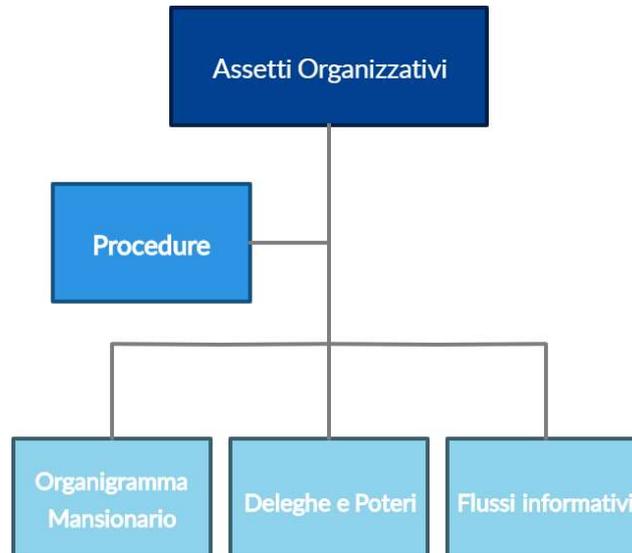
2. Gli assetti organizzativi

Come sopra accennato, l’approccio aziendalista al quale il Legislatore conduce si sostanzia quindi:

⁹ Taluna dottrina ritiene quelli Amministrativi e Contabili una species del genus Organizzativi. Talaltra è solita individuare gli Assetti secondo la sotto riportata tripartizione, nell’ambito della quale: gli assetti organizzativi attengono al sistema di deleghe e funzioni oltre che, ove presente, al sistema di controllo interno; gli assetti amministrativi attengono al sistema di procedure interne; gli assetti contabili attengono al sistema di contabilità, budgeting e report.

- 1) in un processo di procedimentalizzazione dell'organizzazione dell'attività aziendale;
- 2) in un conseguente approccio di predeterminazione dell'attività di impresa, che riguarda non già il merito delle scelte di gestione quanto l'attuazione e lo svolgimento di processi decisionali in attuazione delle scelte gestionali strategiche.

Volendo ancora schematizzare, gli adeguati assetti si sostanziano nel seguente contenuto:



Un assetto organizzativo, per potersi dire adeguato, deve essere in grado di assicurare lo svolgimento in maniera efficiente ed efficace delle funzioni aziendali svolte dai soggetti coinvolti.

L'assetto deve essere quindi basato sulla separazione e contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni ed essere in grado di:

- 1) individuare in maniera chiara e precisa funzioni, compiti e linee di responsabilità;
- 2) garantire – con adeguate procedure e modalità operative – che l'attività decisionale e direttiva sia effettivamente esercitata dai soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- 3) garantire la concreta applicazione di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza in rapporto alle funzioni assegnate;
- 4) implementare le direttive e le procedure aziendali, con costante aggiornamento delle stesse ed adeguatamente diffusa.

Gli strumenti a disposizione delle organizzazioni per identificare con chiarezza, **funzioni, compiti, e linee di responsabilità** sono:

- a) Organigramma;
- b) Mansionari o Job description almeno dei responsabili dei principali processi;
- c) Manuali delle procedure operative, quali strumenti di formalizzazione dei processi (nelle imprese di minori dimensioni potrebbero non essere formalizzate: la limitata

suddivisione dei compiti, la concentrazione in capo al medesimo soggetto di funzioni operative e di controllo richiede quindi verifiche ad hoc in diretto contatto con la governance societaria-direzione aziendale);

- d) attribuzione deleghe, con poteri gestori assegnati coerentemente con le responsabilità legali, organizzative e gestionali. Ricognizione di Statuto, delibere assembleari e consiliari, procure;
- e) piani aziendali (strategici/operativi/finanziari), costituenti il sistema di programmazione, pianificazione e controllo, parte integrante del piano strategico aziendale;



Nelle società di minori dimensioni mansionari o Job description e procedure potrebbero non essere formalizzati: è comunque necessaria la stesura di un documento, a cura della governance aziendale, volta a mappare le linee decisionali e di responsabilità.

Particolare attenzione deve quindi essere posta nel garantire coerenza fra gli assetti di governance societaria, al cui interno trovano quasi sempre collocazione deleghe e responsabilità formali, e le responsabilità concretamente rivestite all'interno dell'organizzazione societaria.

La verifica che l'esercizio dell'attività decisionale e direttiva da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri sia effettiva può avvenire attraverso:

- il riscontro tra Mansionari/Job, manuali delle procedure operative - laddove formalizzati e non - e gestione coerente con le responsabilità derivanti dal processo di assegnazione deleghe e procure;
- il riscontro tra deleghe formali ed esercizio sostanziale, supportati nella verifica sul campo da check list di controllo;
- l'esistenza di procedure che assicurino la corretta gestione del personale e la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate avviene attraverso:
 - a. La definizione di politiche del personale che stabiliscono le funzioni, le responsabilità, i livelli attesi di performance e gli eventuali meccanismi di avanzamento professionale.
 - b. La definizione di procedure adeguate legate all'assunzione del personale eventualmente mancante definendo profili e competenze necessarie;
 - c. Avvenuta definizione e applicazione da parte della Società di standard funzionali all'assunzione dei soggetti maggiormente qualificati;
 - d. Monitoraggio delle performances al fine di valutare nel personale effettivamente il possesso dei requisiti professionali e delle competenze necessarie allo svolgimento del proprio lavoro e il suo mantenimento nel tempo;
 - e. Chiarezza di funzioni/ruoli assegnati e loro effettiva conoscenza da parte del personale;
 - f. Pianificazione ed adeguata frequentazione da parte del personale, di corsi di formazione al

fine di mantenere l'adeguatezza delle competenze e svilupparne di nuove in linea con nuovi profili oservizi;

- presenza effettiva ed implementazione concreta di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione.
- adeguatezza del sistema di Information Technology, sia sotto i profilo hardware (rete aziendale inclusa) che software che del suo mantenimento nel tempo.
- idoneità delle procedure a tutela dell'integrità del patrimonio aziendale:
 - o Uso beni aziendali;
 - o Policy coperture assicurative;
 - o Policy archiviazione documentale (cartacea e/o elettronica) e correlata policy privacy.

Provando a sintetizzare in un elenco di elementi minimi ed indispensabili costituenti gli assetti :

! L'elenco riportato ha natura puramente indicativa: è sempre necessaria un'analisi di contesto che vada ad individuare le effettive esigenze, in modo da evitare un'eccessiva distanza tra grado di formalizzazione e grado di complessità dell'impresa.

- Organigramma e/o funzionigramma approvato dal CDA;
- Mansionari o Job description almeno degli apicali o delle funzioni strategiche (Responsabili di processo) con loro ruolo e responsabilità nell'applicazione della compliance;
- Deleghe e/o procure conformi all'operatività e coerente con i ruoli;
- Nomine coerenti con i mansionari, dei responsabili della compliance (Sicurezza, GDPR, Antiriciclaggio, etc), se consentito dalle norme anche esterni, ad esempio dal D. Lgs 81/2008;
- Attestati di formazione conformi ai requisiti di legge coerenti con i punti precedenti;
- Asset minimo di procedure, almeno praticate se non formalizzate, per i principali servizi erogati e con le attività di supporto agli stessi;
- Asset di documentazione attestante:
 - la conformità degli spazi di lavoro (siano essi in proprietà o in locazione);
 - la gestione dei rischi legati a sicurezza (DVR), secondo le previsioni di cui al D. Lgs 81/2008;
 - il sistema adottato a tutela dei dati dei dati personali;
 - la regolare tenuta della documentazione e gestione degli adempimenti in ambito fiscale e lavoristico.
- Budget e piani di sviluppo aziendali approvati dal CDA coerenti con le necessità di investimenti e manutenzioni;
- Contrattualistica clienti-fornitori adeguata agli standard e rispettosa dei vincoli normativi;
- Sistema di reporting al CDA su andamento economico, gestione deleghe e gestione criticità organizzative sui clienti e della Compliance normativa.

In relazione ai principali elementi sopra individuati si fornirà, nel prosieguo della trattazione, un'analisi verticale più approfondita.

Struttura organizzativa

La definizione della **struttura organizzativa** è un elemento chiave del processo che devono affrontare le società per raggiungere i propri obiettivi strategici.

All'interno della struttura organizzativa, oltre ai **rapporti formali** che legano i collaboratori dell'azienda, e ne definiscono "gerarchie" e compartimentazione nelle unità organizzative, assume rilievo centrale la funzione di **coordinamento**, intesa come l'attività che garantisce un adeguato flusso informativo orizzontale, allo scopo, tra gli altri, di integrare le attività dei singoli processi lavorativi.

Il modo migliore per esaminare come una società opera e come è strutturata è attraverso la progettazione e la realizzazione di un **organigramma**: il principale strumento, a livello macro, di formalizzazione della "gerarchia" organizzativa di una azienda e, come tale, considerabile quale elemento indefettibile in ogni realtà aziendale.

L'organigramma è la rappresentazione grafica della struttura organizzativa finalizzato a rappresentare la dimensione verticale dell'organizzazione identificando chiaramente le relazioni di sopra o subordinazione (i cosiddetti rapporti formali).

L'organigramma mantiene la sua validità se risulta completo e dettagliato degli elementi che lo compongono, senza però necessariamente definirne tutte i microcomponenti, per la duplice ragione che è soggetto a frequenti variazioni e costituisce, nella sua estrema sintesi, una fotografia statica di un corpo in costante e quotidiano mutamento qual è una impresa.

L'organigramma si traduce quindi in uno strumento di sintesi finalizzato alla comunicazione dell'assetto organizzativo generale.

Job description.

Se da un lato la **job description** è una descrizione dettagliata di una determinata posizione di lavoro, prima di addentrarci negli aspetti più pratici è utile precisare alcuni termini di base:

- **Compito**: insieme di attività o operazioni necessariamente collegate in funzione di competenze e strumenti tecnici impiegati;
- **Mansione**: insieme di compiti realizzati da un singolo individuo;
- **Ruolo**: insieme delle aspettative di comportamento definite in riferimento agli obiettivi dell'organizzazione e alla visione strategica, nonché le responsabilità assegnate.

Il concetto di posizione organizzativa vista come insieme di compiti e mansioni assegnate ad un individuo in modo stabile è al centro di numerosi processi di gestione risorse umane quali:

- la pesatura della posizione (Job Evaluation);
- l'analisi della posizione (Job Analysis);
- la descrizione della posizione (Job Description);

- la definizione dei requisiti richiesti ad una persona che occupa la posizione (Job Specification).

Una **Job description** dovrebbe includere le seguenti informazioni:

1. *Titolo della posizione*: titolo ufficiale della posizione nell'organizzazione e dell'unità organizzativa di riferimento.
2. *Scopo o finalità della posizione*: la ragione per cui quella posizione esiste in azienda. Le finalità della posizione non sono mai più di una o due.
3. *Responsabilità principali*: Le responsabilità stanno ad indicare le attività o i processi presidiati dalla posizione in questione. In particolare, vengono esplicitate: le mansioni che vengono realizzate, gli output che rientrano nella responsabilità, il ruolo nella definizione dell'eventuale budget.
4. *Responsabilità di gestione o supervisione di collaboratori*: La supervisione indica quali sono le risorse coordinate (sia attraverso un riporto gerarchico che non) dalla posizione in questione, e se quest'ultima ne è responsabile dello sviluppo.
5. *Relazioni interne all'organizzazione*: Le relazioni interne indicano con quali unità organizzative, o più in dettaglio con quali posizioni la posizione in questione interagisce, cioè i key customers interni.
6. *Relazioni esterne all'organizzazione*: le relazioni esterne indicano con quali attori esterni la posizione in questione interagisce, cioè i key customers esterni.
7. *Collocazione gerarchica della posizione*: Le relazioni organizzative precisano il posizionamento nell'organigramma della posizione in questione. Viene quindi esplicitato a chi riporta la posizione.

Aspetti giuslavoristici

L'organigramma aziendale, dovendo identificare non solo le posizioni ma anche il grado corrispondente di responsabilità, non può prescindere **dalla correttezza dell'inquadramento contrattuale**.

In conclusione, nell'analisi prettamente dinamica che la norma in materia di assetti richiede (o per meglio dire impone) la disciplina ex art. 2103 cc costituisce un elemento di staticità, che va tenuto in considerazione, possibilmente in via preventiva, data l'impossibilità di un successivo percorso a ritroso, sia in unilateralmente che bilateralmente in dialogo con il lavoratore.

Deleghe e procure

Un sistema di adeguati assetti non può prescindere da un "sistema di deleghe e procure" chiaro ed effettivamente corrispondente alla realtà.

Infatti - come più volte richiamato nel nostro testo - per "assetto organizzativo adeguato" si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità e

questo comporta, di conseguenza, una chiara definizione delle “deleghe o dei poteri di ciascuna funzione” nel rispetto del fondamentale criterio di:

1) Separazione di poteri	2) Responsabilità nei compiti e nelle funzioni
--------------------------	--

che solo nella definizione di procedure così orientate trova una sua concreta attuazione.

Tutto ciò tenuto conto dei limiti dettati dalla natura dell’attività esercitata e delle dimensioni dell’impresa esercitata. Del resto:

“Sapere chi fa cosa”	“Con quali poteri”	“Con quali responsabilità”
----------------------	--------------------	----------------------------

è, da un punto di vista empirico prima ancora che legale, un elemento essenziale di un’organizzazione societaria.

La delega attribuita dal Consiglio di Amministrazione, così come l’attribuzione di procure, ha come primo scopo quello di consentire la **razionalizzazione dell’esercizio della funzione oggetto di delega o procura** concentrandola in una sola persona o, comunque, in un numero ristretto di persone.

Lo strumento della delega consente di derogare alla collegialità propria del consiglio di amministrazione al fine di garantire la necessaria rapidità di decisione.

Senza un sistema di deleghe ogni singola decisione, anche la più banale e irrisoria sotto il profilo economico, dovrebbe essere oggetto di specifica delibera dell’intero consiglio.

In altre parole, la predisposizione ed attuazione del sistema di deleghe e procure è indispensabile perché la gestione sociale possa svolgersi con la necessaria tempestività.

Proseguendo, un sistema di deleghe e procure facilita l’identificazione del soggetto detentore il potere decisionale, ai fini di una più agevole ricostruibilità del processo decisionale stesso, e, quindi, delle relative responsabilità.

Il legislatore ha, inoltre, tipizzato poteri e doveri posti a carico rispettivamente del consiglio e degli organi delegati, quando costituiti ai sensi dell’art. 2381 C.c., nell’ottica di una netta separazione di ruoli e posizioni, così da dotare la società di organi più efficienti e funzionali oltre che maggiormente consapevoli delle proprie responsabilità.

Il legislatore ha al riguardo regolato nel dettaglio i rapporti tra i vari “soggetti” in cui si articola il Consiglio di Amministrazione. Ciò è avvenuto istituzionalizzando un sistema di trasmissione delle informazioni tra consiglio e organi delegati il cui rispetto è un fattore determinante per rendere esente il Consiglio dalla presunzione di responsabilità solidale.

Potere di rappresentanza e potere di amministrazione

Entrando, di seguito, nel merito della disciplina dettata dal Codice civile è, per prima cosa, necessario distinguere tra potere di rappresentanza e potere di gestione.

- **Il potere di gestione**, detto anche di amministrazione, è il potere di decidere gli atti relativi alla conduzione della società, nonché le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale;
- **Il potere di rappresentanza** è il potere di manifestare all'esterno la volontà dell'ente, compiendo nei confronti dei terzi atti idonei a vincolare ed impegnare la responsabilità dell'ente medesimo.

Il potere di rappresentanza per il Codice civile è in linea di principio dissociato rispetto al potere di gestione:

- Art. 2380 *bis*: la gestione spetta al Consiglio quale organo collegiale e - se nominati - agli organi delegati;
- Art. 2384: la rappresentanza spetta all'amministratore o agli amministratori cui è attribuito dallo statuto o dalla delibera di nomina.

Le deleghe

Per "**deleghe**" si intende l'attribuzione di competenze proprie del Consiglio di Amministrazione ad uno o alcuni dei suoi membri.

Nello specifico il Consiglio di Amministrazione può delegare proprie attribuzioni:

1. **A un solo consigliere** a cui possono essere dati poteri che spaziano da limitati atti relativi all'ordinario svolgimento del ciclo attivo e passivo della gestione caratteristica, fino a tutti quelli di gestione fatti salvi solo quelli non delegabili;
2. **Ad alcuni suoi membri**, per specifiche materie in via congiunta o disgiunta (ipotesi della pluralità di Amministratori Delegati).
3. **A un comitato esecutivo**, composto da alcuni Consiglieri tenuti ad agire collegialmente.

Si tenga presente che è necessario che i singoli Statuti (o l'Assemblea in caso di Statuto silente sul punto) prevedano il potere di delega in questione e che sono specificatamente previste materie non delegabili.

In ogni caso, tali deleghe sono attribuite mediante semplice **delibera consiliare** e sono **pubblicizzate presso il Registro delle Imprese** a cura degli amministratori stessi: non sono richiesti né l'atto pubblico, né l'autentica notarile.

La delega ex articolo 2381 (dal C.d.A. a singoli amministratori) può comportare l'attribuzione anche del potere di rappresentanza per il compimento dei relativi atti.

Il consiglio conserva sempre il potere di revocare o impedire atti pregiudizievoli anche oggetto di delega e di dare istruzioni ai delegati anche sulle materie delegate. Può, inoltre, emanare direttive, compiere atti in luogo dei delegati e, nel rispetto dei diritti acquisiti da terzi, revocare anche atti posti in essere dei delegati stessi (art. 2381, co. 3).

In presenza di organi delegati, così come individuati dall'art. 2381 C.c. è bene ricordare che la normativa prevede il riconoscimento automatico a loro vantaggio dei seguenti compiti:

- **Amministrare** la società nei limiti della delega, quindi, compiere gli atti gestionali che rientrano nei poteri a loro assegnati.
- **Curare** l'adeguatezza dell'assetto organizzativo amministrativo e contabile, quindi, realizzare un'efficace ed efficiente organizzazione dell'impresa.
- Se le dimensioni della società lo esigono, **elaborare** i piani strategici, industriali e finanziari nonché di *Compliance* normativa della società da portare all'esame del Consiglio di Amministrazione.
- **Riferire** al consiglio di amministrazione e al collegio sindacale con la periodicità fissata dallo statuto su generale andamento della gestione e sulla prevedibile evoluzione delle operazioni di maggior rilievo.

Procure

Per “**procure**” si intende l'attribuzione di determinati poteri a soggetti estranei all'Organo Amministrativo, incluso il potere di rappresentare la società, per determinati atti, manifestando all'esterno la volontà dell'ente e vincolando quest'ultimo nei confronti dei terzi.

Il Consiglio di Amministrazione (o ciascun Amministratore delegato nell'ambito dei propri poteri) può, infatti, rilasciare procure speciali - per il compimento di un atto o di una determinata categoria di atti - a soggetti estranei all'organo gestorio, siano essi dipendenti della società (tra cui anche il Direttore) o terzi con un unico limite: queste procure non possono rivestire carattere generale, tale da spogliare delle proprie attribuzioni istituzionali (e deresponsabilizzare) l'organo Amministrativo.

A differenza delle deleghe sopra esaminate, sono vere e proprie procure commerciali, così come disciplinate dall'art. 2209 cod. civ. e vanno perciò redatte **nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata e vanno pubblicizzate al Registro Imprese ex art. 2206, pena la non opponibilità ai terzi delle limitazioni in esse contenute.**

In estrema sintesi, un sistema di “deleghe e procure” quando organico e integrato con l'organigramma e il mansionario aziendale, nonché con il sistema delle procedure aziendali, di cui si dirà infra, comporta:

- **efficienza operativa**, con articolazione delle responsabilità in coerenza con gli obiettivi aziendali;
- **efficacia del processo decisionale**, con allineamento nel tempo dei poteri attribuiti alla relativa responsabilità e posizione nell'organigramma;
- **coerenza del sistema di attribuzione dei poteri**, con conferimento di procura ai soggetti non parte del C.d.A. dotati di rappresentanza verso terzi;
- **chiarezza verso terzi e tutela della Società**, con individuazione formale dei poteri attribuiti ai soggetti che possono assumere, in nome e per conto della Società stessa, obbligazioni verso terzi.

3. Strumenti di previsione

Merita in questa sede richiamare i concetti prima definiti con i termini “programmazione” e “pianificazione”. In questo ambito d’indagine gli strumenti che potenzialmente possono essere presi in considerazione perché implementati dall’azienda sono molteplici e dotati di peculiarità legate all’attività in concreto esercitata dall’azienda stessa.

In tal senso, questi strumenti devono poter consentire alla *Governance* di formulare ipotesi plausibili circa lo sviluppo della gestione, nonché di fissare le conseguenti strategie per il raggiungimento degli obiettivi aziendali (che possono esulare dalle sole *performance* positive del ciclo attivo e passivo). Tale attività è caratterizzante e peculiare della funzione amministrativa anche se generalmente non è il CDA ad occuparsi direttamente della redazione di questi piani o *budget*; in capo all’organo consiliare persiste però il dovere di dettare i principi ai quali i piani, o *budget*, dovranno corrispondere, nonché svolgere sugli stessi una puntuale funzione di verifica.

4. Le procedure

Come abbiamo già avuto modo di scrivere, gli assetti, sia organizzativi che amministrativi e contabili sono “permeati” da procedure, che costituiscono la spina dorsale sulla quale costruire, nel concreto, buona parte del principio di adeguatezza.

Le procedure devono garantire il rispetto di specifiche caratteristiche:

- ❖ La separazione di ruoli e compiti;
- ❖ **Accountability dei processi informativi**, l’attribuzione della responsabilità in capo a una persona o a una unità organizzativa del risultato conseguito sulla base delle proprie capacità, abilità e tecnica mediante l’utilizzo delle risorse aziendali.
- ❖ **Tracciabilità dei dati e delle informazioni**, ovvero la possibilità di risalire alla fonte dei dati e delle informazioni in modo da rendere attendibile, ricostruibile e valutabile un’attività o un processo.
- ❖ **Proporzionalità**, ovvero l’attribuzione alla singola entità della possibilità di focalizzarsi, in relazione alla propria dimensione e complessità organizzativa, con maggiore efficacia sulle aree più sensibili e più meritevoli di controllo disegnando assetti efficaci e modulando risorse e metodi in modo più o meno incisivo in relazione al proprio profilo di rischio.

Riteniamo fondamentali 3 ambiti ben specifici, che attengono alla mission e ai servizi core (diremmo la produzione e come questa viene portata al cliente):

1. Procedura acquisti;
2. Procedure relative al core business;
3. Procedure relative alla gestione del personale.

III. Il ruolo del revisore cooperativo

1. Revisione cooperativa e assetti organizzativi, amministrativi e contabili

L'attività di revisione cooperativa, come già sostenuto, non può rimanere indifferente alla materia degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili: occorre quindi interrogarsi come il revisore cooperativo possa affrontare il tema alla luce delle previsioni della Legge Regionale e coerentemente ai compiti che la normativa nazionale attribuisce agli organi societari.

Come detto, “la cura” e la valutazione degli assetti, in punto di adeguatezza, è un dovere del Consiglio di Amministrazione e degli organi delegati; la vigilanza sull'adeguatezza degli stessi è compito demandato al Collegio Sindacale.

Fermo il dato normativo, evidenziamo come sia *in primis* il Consiglio di Amministrazione ad avere l'interesse che l'assetto organizzativo sia adeguato perché ciò rappresenta un elemento essenziale affinché gli amministratori agiscano «in modo informato» e «nel rispetto dei principi di corretta amministrazione». In altri termini, e in un'ottica di valutazione delle responsabilità, le scelte di gestione, ivi comprese quelle organizzative, sono insindacabili nel merito¹⁰, ma possono essere valutate sulla base del procedimento decisorio seguito: l'adeguatezza degli assetti costituisce in questo senso la premessa necessaria perché possa darsi un procedimento decisionale corretto¹¹. Aforisticamente, decidere correttamente significa preservare l'esistenza della società.

Verificare che il Consiglio di Amministrazione, quindi, “si occupi” degli adeguati assetti rappresenta un'attività strategica per il movimento cooperativo, e al contempo, tale attività rientra nel perimetro delle finalità della revisione cooperativa così come definito dalla Legge Regionale: l'indagine sul metodo decisorio, come esemplificheremo in seguito, costituisce infatti uno strumento indispensabile nel processo di responsabilizzazione degli amministratori nella gestione della società cooperativa con l'obiettivo ultimo di «fornire agli organi di direzione e di amministrazione dell'ente

¹⁰ In tal senso si aderisce alla tesi che, come espresso da F. PICCIONE, *L'applicabilità della Business Judgement Rule alle scelte organizzative degli amministratori*, commento alla sentenza del Tribunale di Roma – Sez. XVI – 8 aprile 2020, *Il Societario*, vede con favore l'applicabilità della Business Judgement Rule alle scelte organizzative degli amministratori, ritenendo che anche tali scelte rientrino nella gestione sociale e che gli obblighi degli amministratori in materia, essendo “governati” dalla clausola generale di adeguatezza ex art. 2381 c.c. (e ora anche ex art. 2086 c.c.), abbiano un contenuto non predeterminato. Di riflesso, gli amministratori hanno un margine di discrezionalità nell'adempimento di tali obblighi (tesi sostenuta da L. BOGGIO, *L'organizzazione e il controllo della gestione finanziaria nei gruppi*, in M. Campobasso - V. Cariello - V. Di Cataldo - F. Guerrera - A. Sciarrone Alibrandi (diretto da), *Società, banche e crisi d'impresa. Liber amicorum Pietro Abbadessa*, Torino, 2014, II, 1500; V. CALANDRA BUONAURA, *L'amministrazione della società per azioni nel sistema tradizionale*, in R. Costi (diretto da), *Trattato di diritto commerciale*, Torino, 2019, 300; G. FERRARINI, *Funzione del consiglio di amministrazione, ruolo degli indipendenti e doveri fiduciari*, in C. Di Noia - M. Bianchini (a cura di), *I controlli societari*, Milano, 2010, 50; I. KUTUFÀ, *Adeguatezza degli assetti e responsabilità gestoria*, in *Amministrazione e controllo nel diritto delle società*. Liber amicorum Antonio Piras, Torino, 2010, 725; A.M. LUCIANO, *Adeguatezza organizzativa e funzioni aziendali di controllo nelle società bancarie e non*, in Riv. dir. comm., 2017, I, 362; M. MAUGERI, *Note in tema di doveri degli amministratori nel governo del rischio di impresa (non bancaria)*, in *Rivista ODC*, 2014, 12).

¹¹ Con la perifrasi “un procedimento decisionale corretto” si individua un presupposto per l'applicabilità della Business Judgement Rule, in accordo con l'orientamento della Cassazione secondo cui «il giudizio sulla diligenza dell'amministratore nell'adempimento del proprio mandato non può mai investire le scelte di gestione o le modalità e circostanze di tali scelte, anche se presentino profili di rilevante alea economica, ma solo la diligenza mostrata nell'apprezzare preventivamente i margini di rischio connessi all'operazione da intraprendere, e quindi, l'eventuale omissione di quelle cautele, verifiche e informazioni normalmente richieste per una scelta di quel tipo, operata in quelle circostanze e con quelle modalità» (ex multis Cass. civ. 3409/2013).

cooperativo suggerimenti e consigli per migliorarne la gestione».

Tale tipo di indagine appare coerente con i fini più alti della revisione cooperativa che sono quelli di consentire che gli enti appartenenti al movimento perseguano lo scopo mutualistico e che il loro stato patrimoniale – finanziario consenta loro di proseguire la loro attività nel futuro.

Ai fini del presente elaborato è necessario quindi, in prima istanza, un tentativo di conciliazione tra la normativa regionale e quella in commento: a tal proposito l'art. 27, comma 2 lett. d) della Legge Regionale statuisce che «La revisione ordinaria è diretta a: [...] d) controllare il funzionamento sociale ed amministrativo e l'impostazione organizzativa e gestionale dell'ente cooperativo», la successiva let. e) aggiunge «esprimere un giudizio sulla situazione economica e finanziaria, se l'ente cooperativo non è soggetto alla revisione legale dei conti ovvero se quest'ultima revisione è svolta da un soggetto diverso dall'associazione di rappresentanza a cui aderisce l'ente revisionato» nonché, secondo quanto disposto dalla successiva lettera g) «accertare che la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente consenta il perseguimento degli scopi dell'ente cooperativo, nonché la continuità aziendale». Risulta pertanto fondamentale un tentativo di rilettura sistematica di questa previsione alla luce della novità legislativa, posto che l'ambito evocato è strettamente collegato ai profili aziendali coinvolti dagli assetti. In particolare, tra “l'impostazione organizzativa e gestionale dell'ente cooperativo” e “l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile”, e ancora, in conformità alla *ratio* della riforma “l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa” che, come detto, costituisce la struttura “scheletrica” di un ente organizzato ed il primo effetto di questa implementazione: il “funzionamento sociale”.

Appare evidente, inoltre, come tale verifica è in continuità con le attività concretamente svolte rispetto al controllo del corretto funzionamento sociale ed amministrativo dell'ente cooperativo (art. 27, comma 2, lett. d)), ad oggi infatti è previsto che:

- Relativamente all'Assemblea Generale dei Soci, si verifichi la regolare convocazione per gli adempimenti di competenza. Dalla lettura dei verbali assembleari si rileva inoltre la corretta costituzione e regolarità delle delibere verbalizzate;
- Per quanto concerne l'Organo Amministrativo, ci si accerti dell'assenza di irregolarità nelle procedure di elezione delle cariche sociali nonché di situazioni di incompatibilità statutaria e/o legale. Viene inoltre monitorata la frequenza delle riunioni dell'organo amministrativo e si valuta se i verbali sono chiari ed esaustivi dell'attività svolta e interessano i vari aspetti gestionali della società.
- Per quanto riguarda l'Organo di Controllo, si verifichi che non vi siano irregolarità nelle procedure di elezione delle cariche sociali, il rispetto dei termini per lo svolgimento delle riunioni nonché la regolarità, la chiarezza e l'esaustività nelle verbalizzazioni;
- Ci si esprima se l'impostazione organizzativa e gestionale della cooperativa è corretta ed adeguata alle dimensioni aziendali.

A fronte di questa ricostruzione, immutata la finalità della revisione indicata inderogabilmente

dalla Legge Regionale, si deve evidentemente svolgere un ampliamento dell'ambito di indagine della stessa, che si propone alle condizioni di seguito specificate.

2. Ambito di indagine

Posto il carattere mutevole ed in continua evoluzione dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, e le caratteristiche dell'attività di revisione ordinaria che si sostanzia in un intervento di norma biennale svolto presso l'ente cooperativo per un periodo limitato nel tempo, il primo corollario applicativo impone che l'indagine avrà ad oggetto i verbali dei Consigli di Amministrazione coinvolti, al fine di verificare che essi trattino temi che ineriscono gli elementi costitutivi e caratterizzanti un assetto, così come descritti nella parte centrale del presente elaborato. Immutato l'oggetto di indagine rispetto all'attività ad oggi svolta, il revisore è chiamato ad applicare in questa attività anche l'ulteriore "filtro" costituito dall'attenzione per gli elementi costitutivi un assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Si prendano ad esempio paradigmatico due casi distinti:

ES1. Nel primo caso il Consiglio di Amministrazione dell'ente soggetto a revisione ha deliberato direttamente, ed in modo esplicito, in merito ad uno dei profili evocati nella parte centrale del presente elaborato: il **riconoscimento di deleghe gestionali specifiche in capo ad un membro del Consiglio di Amministrazione**. Adottata la definizione proposta dal presente elaborato di "assetto organizzativo" come il complesso delle direttive e delle procedure inerenti anche al profilo gestorio, consegue che una decisione in materia di deleghe gestorie inerisca direttamente a tale ambito d'indagine.

In questa ipotesi la revisione dovrebbe poter disporre della seguente documentazione su cui svolgere l'indagine: una verbalizzazione del Consiglio di Amministrazione in cui si evidenziano le ragioni fondanti tale scelta, nonché le informazioni assunte in fase istruttoria, ed una deliberazione coerente sia con gli scopi che con le informazioni assunte. Tramite la verifica delle successive verbalizzazioni si potrà inoltre indagare circa l'esercizio effettivo, da parte del delegato, di quanto deliberato dal Consiglio.

Con "assetto organizzativo adeguato", si ricorda, viene individuato un complesso di direttive e di procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità.

In questa ipotesi si considera presente un organigramma aziendale aggiornato, coerente con le deleghe così riconosciute, considerato elemento indefettibile in un assetto organizzativo in quanto di per sé adattabile alle dimensioni dell'impresa e strumento indispensabile nella definizione di ruoli e competenze¹². L'organigramma è infatti il primo strumento utile al fine di valutare che la delega venga assegnata coerente con le mansioni svolte ovvero con i poteri

¹² G. BIANCHI, *L'organigramma e il mansionario*, in *Adeguati assetti e modelli organizzativi*, M. Irrera (a cura di) pp 159 e ss, il quale sostiene come: «ogni realtà aziendale necessita di definire chi debba fare cosa. Un organigramma dettagliato è quindi indispensabile per portare avanti la gestione in modo corretto».

effettivamente esercitati.

In conclusione, qualora dall'indagine svolta in ambito di revisione ordinaria dovesse emergere l'assenza di questi elementi minimi, o la poca cura o manifesta inattendibilità delle informazioni assunte, sarà necessario evidenziare queste omissioni nel verbale di revisione, nell'ambito dell'art. 27, comma 2 lett. d) «La revisione ordinaria è diretta a: [...] controllare [...] l'impostazione organizzativa e gestionale dell'ente cooperativo» nonché formulare un consiglio, ai sensi di quanto previsto all'art. 27, comma 2 lett. a) ponendo l'attenzione circa il dovere per l'organo amministrativo di occuparsi di questi aspetti.

ES2. Nel secondo caso l'ente soggetto alla revisione ha deliberato l'attuazione di un investimento significativo. In tal senso le dimensioni di questa operazione non sono indicate in termini assoluti bensì relativamente alla dimensione ed alla natura dell'ente cooperativo di questa seconda ipotesi. In questo caso l'indagine verificherà che si sia dato puntualmente conto, in una o più verbalizzazioni, delle informazioni fondanti la scelta gestoria nonché della motivazione che ha giustificato tale operazione.

Elemento indefettibile in questo ambito, al fine di valutare la congruità di quanto deliberato rispetto allo sviluppo della società è uno strumento di pianificazione¹³ inerente la prevedibile evoluzione della gestione.

Anche in questa seconda ipotesi la revisione cooperativa, nell'indagine relativa agli assetti organizzativi, amministrativi e contabili valuterà che sussista una verbalizzazione del Consiglio di Amministrazione in cui si evidenziano le ragioni fondanti tale scelta, nonché le informazioni assunte in fase istruttoria, e che la deliberazione sia coerente con le ragioni e con le informazioni assunte.

Parimenti, qualora dalla verifica dovesse emergere l'assenza o la poca cura degli adeguati assetti da parte del Consiglio di Amministrazione, il revisore lo evidenzierà nel verbale di revisione e formulerà un consiglio che ponga l'attenzione circa il dovere per l'organo amministrativo di occuparsi del tema.

La revisione cooperativa, nell'ambito degli assetti in commento, si declina pertanto anche in un'indagine sul metodo invece che nel merito delle decisioni assunte.

In nessun caso l'esito della verifica di cui stiamo qui discutendo potrà portare alla proposta di adozione di un provvedimento amministrativo perché riteniamo che l'assenza di cura di un elemento caratterizzante gli adeguati assetti da parte del Consiglio di amministrazione non possa costituire – autonomamente intesa - una grave irregolarità secondo quanto previsto dall'art. 31 della L.R. n.

¹³ Si richiama la definizione proposta da E. FUSA, *Budget e pianificazione aziendale*, p. 59 che si riporta integralmente: 'Pianificare' significa individuare obiettivi da raggiungere in un determinato periodo di tempo e, a tal fine, predisporre le risorse necessarie al loro conseguimento. Nella pratica, se si vuole sintetizzare il processo di pianificazione, deve tenersi presente come, in base all'analisi dell'ambiente e a quella del mercato in cui l'impresa si trova a operare, vengano formulate previsioni e definite strategie da seguire per raggiungere prefissati obiettivi.

5/2008¹⁴. L'eventuale lacuna deve essere però interpretata come indice di criticità che, nel caso di sussistenza di altri elementi, può aggravare gli stessi, portando ad una situazione di irregolarità gestoria o di difficoltà economico finanziaria.

Riteniamo che la valutazione dell'adeguatezza dell'assetto, invece, non possa essere di competenza della revisione cooperativa: da un lato perché i compiti assegnati dal legislatore agli organi societari non lo consentono: i revisori cooperativi si sovrapporrebbero, senza una precisa giustificazione normativa, ai compiti svolti dall'Organo di controllo. Argomentando a contrario, il corollario solleva conseguenze di non pronta soluzione: sarebbe necessario definire puntualmente il rapporto tra queste due valutazioni, soprattutto alla luce del fatto che in assenza di un *aquis* consolidato relativo agli aspetti oggetto d'analisi potrebbero essere formulati giudizi opposti.

Inoltre, la valutazione dell'adeguatezza degli assetti non può che essere "dinamica" perché al mutare delle attività e della complessità dell'organizzazione deve modificarsi anche l'assetto: il mutamento non può però che avvenire per gradi, all'interno di un processo di costante evoluzione che le organizzazioni attuano in ogni caso, dalla più piccola alla più grande. L'intervento della revisione cooperativa si caratterizza per essere una rappresentazione statica che in punto di valutazione dell'adeguatezza degli assetti formulerebbe un giudizio potenzialmente superabile in breve tempo ed il cui valore, quindi, sarebbe risibile.

3. Responsabilità valutative: l'emissione del giudizio

Preme infine accennare al tema della responsabilità del revisore cooperativo: se si sostenesse che l'attività di revisione debba verificare e valutare anche l'adeguatezza dell'assetto, a fronte di un giudizio positivo, sarebbe necessario esaminare le conseguenze derivanti da un giudicato di diverso tenore in punto di responsabilità degli amministratori. A tal proposito, mal si concilierebbe una responsabilità potenzialmente così pervasiva con l'assenza di poteri "invasivi" in capo agli stessi Revisori, pacifica la non applicabilità delle sanzioni previste dall'art. 31 L.R. n. 5/2008, così come motivato nel corso del presente contributo. Nel caso si verificasse invece una situazione di crisi fisiologica della società, momento in cui gli assetti, quindi, non hanno svolto la funzione tipica di anticipare la percezione dei segnali "d'allarme", sarebbe necessario considerare i giudizi formulati dalla Revisione Cooperativa che, se positivi, ripresenterebbero le medesime considerazioni deflagranti esposte precedentemente. Questa responsabilità, infine, andrebbe esaminata anche alla luce del rapporto che lega i Revisori all'Autorità di Revisione.

Questi spunti, che meriterebbero un'analisi giuridica approfondita e dedicata, costituiscono elementi di riflessione imprescindibili che hanno guidato la stesura del presente contributo.

¹⁴ L'articolo in commento fornisce un esempio di «gravi irregolarità» al co. 3, evidenziando come l'irregolarità si concretizzi in un danno di immediata percezione patrimoniale (lett. c), o il mancato rispetto di norme imperative (lett. a, e) evidenziando come l'irregolarità costituisca un parametro di giudizio che richiede un elemento di confronto. Nell'ambito di indagine in esame, anche a fronte di una rilevata lacuna afferente gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili, il revisore non postula un giudizio sull'adeguatezza degli stessi in senso generale, presupposto a nostro giudizio necessario per poter configurare l'inadempimento di una norma imperativa richiesto dall'articolo in commento. Diverso sarebbe il seguente caso: dall'analisi complessiva degli aspetti qui considerati il Revisore intravede un problema di funzionamento sociale, tale per cui spiegherebbero effetto i rimedi "sanzionatori" di cui il Revisore può disporre.

Alla luce dei ragionamenti svolti pare opportuno dedicare l'ultima parte di questo elaborato al tentativo di elaborare modelli valutativi "laboratoriali", fornendo così ancoraggi pratici ai Revisori chiamati a considerare gli aspetti sino ad ora valutati.

Inizialmente, sarà necessario considerare la diversa composizione degli organi societari, in modo dichiaratamente ricognitivo, al fine di individuare le specifiche mansioni che la norma assegna agli eventuali diversi componenti.

ES3. La Cooperativa Alfa, retta dalla disciplina delle società cooperative per azioni, adotta il modello di governance tradizionale. Organi sociali sono quindi il Consiglio di Amministrazione e il Collegio Sindacale. Lo Statuto della Cooperativa Alfa prevede la possibilità per il Consiglio di delegare uno o più delle proprie attribuzioni alternativamente ad un singolo amministratore ovvero ad un Comitato Esecutivo: non risulta tuttavia che il Consiglio si sia avvalso di questa facoltà. La Cooperativa Alfa, infine, ha affidato l'incarico di revisione legale dei conti al Collegio Sindacale.

Le competenze sono quindi così ripartite:

1. Il Consiglio di amministrazione è tenuto a **curare e valutare** l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile rispetto alla natura e alle dimensioni dell'impresa (artt. 2086 e 2381 C.c.) ;
2. Il Collegio Sindacale è tenuto a **vigilare** sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e **verificare**, nell'ambito delle proprie funzioni, che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato;

La revisione cooperativa, quindi, attraverso l'analisi delle verbalizzazioni del Consiglio di Amministrazione, del Collegio Sindacale, esprimerà preliminarmente un giudizio circa l'adempimento di questi oneri da parte dei relativi responsabili.

Nel corso della revisione, La Cooperativa Alfa ha trasmesso al revisore un organigramma aziendale non aggiornato in seguito al ricambio generazionale che ha coinvolto le risorse umane ivi impiegate che, come detto, costituisce un elemento minimo indefettibile inerente all'assetto organizzativo.

Il revisore suggerirà in secondo luogo l'implementazione di un organigramma aziendale aggiornato, al fine di consentire al Consiglio di Amministrazione l'ottenimento di informazioni veritiere relative all'assetto organizzativo.

La proposta di formulazione testuale del giudizio viene riportata nella pagina seguente.

ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE (1)

L'articolo 2086 del Codice Civile, prevede che gli imprenditori debbano dotare l'azienda di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile, in funzione della tipologia e delle dimensioni dell'impresa.

In ossequio a quanto previsto dall'art. 27 let. d) L. 5/2008 è stato controllato, in punto di impostazione organizzativa e gestionale, che:

- Dalla verbalizzazione delle riunioni del Consiglio di amministrazione nel periodo oggetto di revisione, emerge che lo stesso *[non]* si è occupato in maniera appropriata dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile rispetto alla natura e alle dimensioni dell'impresa, al fine di perseguire il continuo aggiornamento e miglioramento dello stesso. *[A titolo esemplificativo si riportano di seguito alcune delle decisioni assunte da parte del Consiglio di amministrazione nell'arco del periodo oggetto di revisione]:*

REPORT CDA (2)

DATA	DECISIONE	ASSETTO
[•]	<i>Inserire ODG del Cda che riporta elementi attinenti, menzioniamo, a titolo esemplificativo, alcuni elementi costitutivi analizzati nel corso del presente elaborato: attribuzione/revisione di deleghe o procure; affidamenti di incarichi per tematiche organizzative; approvazione/modifica/revisione del budget; relazioni circa l'andamento economico/finanziario e discussioni; deliberazioni circa l'opportunità di intraprendere nuove attività.</i>	<i>Organizzativo/amministrativo/contabile (possono ricorrere congiuntamente)</i>

- Gli organi *delegati/L'amministratore delegato, si sono/è occupati/o* dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile rispetto alla natura e alle dimensioni dell'impresa, riferendone al Consiglio di amministrazione (3);
- Il *Collegio Sindacale/COCOG/Consiglio di Sorveglianza* ha **vigilato** sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, e sulle valutazioni compiute dal Consiglio di Amministrazione *e dagli organi delegati* (4) sul punto, *[non]* formulando rilievi in merito. *[A titolo esemplificativo si riportano di seguito alcune delle decisioni assunte da parte del Consiglio di amministrazione nell'arco del periodo oggetto di revisione]:*

REPORT ORGANO DI CONTROLLO (5)

DATA	ELEMENTO VERIFICATO	ASSETTO
[•]	-	<i>Organizzativo/amministrativo/contabile (possono ricorrere congiuntamente)</i>

In relazione agli elementi emersi relativi all'impostazione organizzativa e gestionale nel corso della revisione, vengono suggerite le seguenti azioni di miglioramento (6)(7):

1. Per quanto attiene la verbalizzazione da parte del Consiglio di amministrazione, si suggerisce di porre attenzione a che nei verbali siano riportati fedelmente gli elementi istruttori fondati le

- deliberazioni, al fine di poter ricostruire, a posteriori, un *iter* decisionale chiaro e coerente;
2. Per quanto attiene l'operato del Consiglio di amministrazione si sottolinea l'importanza che lo stesso si informi tempestivamente sull'andamento aziendale e sulla situazione economico-patrimoniale durante tutto l'esercizio. Questo flusso informativo consentirà all'organo di gestione di apportare, se necessario, dei correttivi per evitare/limitare la formazione di perdite d'esercizio ed il conseguente depauperamento del patrimonio sociale
 3. In relazione all'assenza di un organo di controllo nominato volontariamente si suggerisce al Consiglio di amministrazione di verificare periodicamente la tenuta delle decisioni assunte relativamente all'impostazione organizzativa e gestionale, onde evitare il rischio di obsolescenza delle stesse;
 4. Si suggerisce al Consiglio di amministrazione di provvedere ad un'analisi complessiva dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, in relazione alla natura e alle dimensioni della cooperativa;

NOTE AL GIUDIZIO

- (1) Nel presente contributo si propone una formulazione unica, attinente alle diverse declinazioni degli assetti: è tuttavia possibile, se il verbale di revisione cooperativa lo impone, di riproporre le medesime considerazioni in relazione ad ognuno dei tre ambiti d'indagine (organizzativo, amministrativo e contabile).
- (2) La tabella assolve una funzione meramente riepilogativa. Se non vi sono elementi pertinenti è possibile eliminarla formulando esclusivamente il giudizio che precede.
- (3) Se presenti, in caso contrario eliminare il paragrafo. Se presenti, la tabella "Report CdA" andrà riferita agli organi delegati, menzionando le verbalizzazioni in cui vi è stata informazione all'organo collegiale.
- (4) Se presenti, in caso contrario eliminare il riferimento.
- (5) La tabella assolve una funzione meramente riepilogativa. Se non vi sono elementi pertinenti è possibile eliminarla formulando esclusivamente il giudizio che precede.
- (6) Alternativamente è possibile rimandare ai rilievi già formulati nel verbale di revisione.
- (7) L'elenco numerato fornisce una serie di mere esemplificazioni.