

La disciplina della revisione legale dei conti

di Raffaele D'Alessio – Valerio Antonelli

Le forme societarie e la revisione legale dei conti

La disciplina della revisione è contenuta nel D.Lgs. 39/2010. Tale *corpus* normativo recepisce nel nostro paese la direttiva comunitaria in tema di revisione dei conti 2006/43/UE. Questa si pone l'obiettivo di armonizzare le discipline nazionali in tema di controllo contabile per innalzare, su scala continentale, il livello di attendibilità e di qualità dei bilanci pubblicati dalle società aventi sede nei paesi membri della UE e offre rigorosi standard in tema di accesso e di esercizio della funzione di revisore. La disciplina europea recepitata con il D.Lgs. 39/2010, invero, s'innesta su quella italiana pre-esistente e il nostro legislatore ha deciso, non senza molte pressioni da parte degli organismi professionali, di mantenere un assetto composito dei controlli sui bilanci in quanto, accanto alla figura "specializzata" del revisore (che il legislatore europeo immagina come un "super-professionista", investito di una funzione di tutela della fede pubblica nei bilanci societari), nel nostro paese si è mantenuto il collegio sindacale – organo di controllo presente praticamente soltanto in Italia – tradizionalmente incaricato della verifica dei bilanci, oltre a quella delle società di revisione, anch'esse da molti anni investite del controllo dei bilanci delle realtà di maggiori dimensioni.

Le società di revisione in Italia	
Big Five	Le altre società
Deloitte & Touche S.p.A. (Milano) Kpmg S.p.A. (Milano) Mazars S.p.A. (Milano) Pricewaterhousecoopers S.p.A. (Milano) Reconta Ernst & Young S.p.A. (Roma)	Agknserca S.n.c., di Pacchiani Giuliano, Girelli Antonino, Bertocchi Valter (Brescia) Analisi Società di Revisione S.p.A. (Reggio Emilia) Audirevi S.r.l. (Milano) Axis S.r.l. (Reggio Emilia) Baker Tilly Consulaudit S.p.A. (Bologna) Bdo S.p.A. (Milano) Bompani Audit S.r.l. (Firenze) Fausto Vittucci & C., di Fausto Vittucci & C. S.a.s. (Roma) Fidital Revisione S.r.l. (Milano) Iter Audit S.r.l. (Milano) Pkf Italia S.p.A. (Milano) Revisa S.r.l. (Bolzano) Ria Grant Thornton S.p.A. (Milano) Società Generale di Revisione e Certificazione S.r.l. (Milano) Trevor S.r.l. (Treviso)

Il D.Lgs. 39/2010 ha operato con una doppia tecnica normativa: da una parte, è intervenuto sul codice civile; dall'altra, ha scritto un testo organico di regole riguardanti i principali aspetti della revisione. Per contraddistinguere il carattere imperativo delle norme introdotte e per associarle indissolubilmente a un nuovo regime di controllo dei bilanci, si è soliti parlare di “revisione legale dei conti”, alludendo, con tale termine, alla funzione regolata dalle mutate regole del codice civile (nonché del D.Lgs. 58/1998, in tema di società quotate, e del TUB, in tema di banche), dal D.Lgs. 39/2010 e dalle molte fonti secondarie (regolamenti e principi di derivazione professionale). Nel seguito, quando utilizzeremo l'espressione “revisione” *tout court*, intenderemo sempre riferirci alla “revisione legale dei conti”. A sua volta, il “revisore legale”, nel sistema del D.Lgs. 39/2010, indica la persona fisica, abilitata, iscritta al registro, potendosi tale figura muovere anche nell'ambito della società di revisione e a esso faremo riferimento ellitticamente con l'espressione “revisore”.

Poiché il codice civile (giacché concentriamo qui la nostra attenzione soprattutto sulla realtà delle imprese di minori dimensioni), com'è noto, non procede per istituti comuni (come, nel caso di specie, il controllo del bilancio), ma per forme societarie, la prima questione da chiarire riguarda quali siano le formule organizzative per l'esercizio della funzione di revisione in quali classi di società. Alla luce di quanto appena accennato, le formule organizzative sono:

- il collegio sindacale incaricato della revisione (figura preferita dall'ODCEC e in piena continuità con gli assetti di corporate governance elaborati nel nostro paese a partire dal codice civile del 1942);
- il revisore esterno (figura prediletta dal legislatore europeo che, sull'esperienza di altri paesi, lo immagina come professionista dotato di particolari competenze e profili etici);
- la società di revisione (laddove la complessità dell'incarico domanda un'organizzazione specializzata e un team di lavoro anche molto ampio, cioè per incarichi inarrivabili per un individuo o per un organo composto da tre o cinque membri, come il collegio sindacale).

Le forme societarie nelle quali declinare tali formule organizzative sono:

- le società per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- gli enti di interesse pubblico.

Consideriamo la complessa casistica in materia.

Le società per azioni

Nelle società per azioni, la disciplina della revisione è fissata negli artt. 2397 e 2409-bis c.c. Si può preliminarmente osservare che nelle società per azioni la funzione di revisione è:

- tenuta distinta dalla funzione di controllo sui principi di corretta amministrazione e dalla vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento (che l'art. 2403 c.c. affida al collegio sindacale, organo sempre collettivo e mai eliminabile);

- assolta quale che sia il settore o la dimensione, non potendosi dare casi in cui la revisione possa essere omessa (come, invece, avviene per la società a responsabilità limitata).

L'art. 2409-bis c.c. (come modificato dal D.Lgs. 39/2010) disciplina l'organo incaricato della revisione e stabilisce che tale funzione:

- deve essere esercitata da un revisore esterno o da una società di revisione legale, iscritti nell'apposito registro (vedi §1.2), se, alternativamente:

 lo statuto della società non demanda la suddetta funzione al collegio sindacale;

 la società è obbligata alla redazione del bilancio consolidato, cioè soddisfa le condizioni previste dagli artt. 25-27 del D.Lgs. 127/1991;

- può essere esercitata dal collegio sindacale se, congiuntamente:

 lo statuto della società gli demanda la funzione di revisione;

 la società non è obbligata alla redazione del bilancio consolidato, cioè non soddisfa le condizioni previste dagli artt. 25-27 del D.Lgs. 127/1991. L'art. 2397, unitamente all'art. 2409-bis, c.c. disciplina la composizione del collegio sindacale stabilendo che:

- il numero di membri effettivi può essere di tre o cinque;

- i membri effettivi possono essere soci o non soci;

- il numero di membri supplenti è due;

- se il collegio sindacale esercita la funzione di revisione, tutti i membri devono essere iscritti nel registro dei revisori;

- se il collegio sindacale non esercita la funzione di revisione, è sufficiente che almeno un membro effettivo e uno supplente siano scelti tra i revisori iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto Ministro della giustizia 29 dicembre 2004, n. 320, cioè avvocati, dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.

Le società a responsabilità limitata

Alle società a responsabilità limitata, in linea di principio, trattandosi di una società di capitali, si sarebbe potuto estendere l'obbligo incondizionato di revisione del bilancio. Per scelta del legislatore, non è così. Nelle società a responsabilità limitata, infatti, l'art. 2477 c.c. (ritoccato più volte negli ultimi anni), disciplina tre fattispecie e cioè:

- l'obbligo di nomina di un soggetto incaricato della revisione;

- la facoltà di nomina di un soggetto incaricato della revisione;

- i criteri di composizione di tale soggetto. Nella S.r.l., l'*obbligo di nomina di un soggetto incaricato della revisione* si dà nei seguenti casi:

- il capitale sociale non è inferiore a euro 120.000. L'assemblea dei soci che approva il bilancio in cui è superato tale limite deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina del soggetto incaricato della revisione;

- la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato ex artt. 25-27 del D.Lgs. 127/1991 (essendo la holding di un gruppo);

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- la società controlla (ex art. 2359 c.c., che prevede il controllo di diritto, il controllo di fatto e il controllo contrattuale) un'altra società, a sua volta obbligata alla revisione;
- la società, per due esercizi consecutivi, ha superato due dei limiti previsti per la redazione del bilancio abbreviato (attivo: 4.400.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; dipendenti: 50). L'assemblea dei soci che approva il bilancio in cui sono superati tali limiti deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina del soggetto incaricato della revisione. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non sono superati.

Nella S.r.l., la *facoltà di nomina di un soggetto incaricato della revisione* si dà quando, simultaneamente:

- non sussiste alcuna delle quattro condizioni sopra previste (altrimenti sarebbe obbligatoria);
- l'atto costitutivo prevede, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. In tutti gli altri casi, quindi, nella società a responsabilità limitata non si dà alcun soggetto incaricato della revisione e, quindi, il bilancio sarà depositato senza alcun tipo di controllo esercitato su di esso. I *criteri di composizione del soggetto incaricato della revisione* sono i seguenti:
 - ha composizione collettiva, se lo statuto lo prevede espressamente;
 - è monocratico, se lo statuto nulla prevede al riguardo;
 - è monocratico, se lo statuto lo prevede espressamente. Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni. In tutti i casi in cui, per previsione dell'atto costitutivo o per sopraggiunto obbligo di legge, l'assemblea dei soci non decide al riguardo, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato.

Gli enti di interesse pubblico

Gli "enti di interesse pubblico" sono una creazione del D.Lgs. 39/2010, alludendo, con tale vasta ed eterogenea nozione giuridica, alle società e agli altri organismi economici di maggiore rilevanza sociale e, quindi, meritevoli di una più intensa tutela, anche dal punto di vista del controllo dei loro bilanci. Sono enti di interesse pubblico (art. 16):

- le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione;
- le banche;
- le imprese di assicurazione;
- le imprese di riassicurazione;
- le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;

- le società di gestione dei mercati regolamentati;
- le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
- le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
- le società di intermediazione mobiliare;
- le società di gestione del risparmio;
- le società di investimento a capitale variabile;
- gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;
- gli istituti di moneta elettronica;
- gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB. L'identificazione di tali enti è rilevante per definire chi vi possa esercitare la revisione. Infatti, negli enti di interesse pubblico, nelle società controllate da enti di interesse pubblico, nelle società che controllano enti di interesse pubblico e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione *non può essere esercitata dal collegio sindacale*. Si tratta, quindi, di un'eccezione alla regola prevista dall'art. 2409-bis c.c. La Consob, d'intesa con la Banca d'Italia e l'Ivass, può escludere da tale regola (e quindi consentire l'affidamento della funzione di revisione al collegio sindacale) alle società controllate che non rivestono significativa rilevanza nell'ambito del gruppo, così come può allargare l'ambito di applicazione della stessa regola individuando con regolamento le società che, in relazione alla rilevanza dell'interesse pubblico, all'accuratezza e all'affidabilità dell'informativa finanziaria, sono qualificate enti di interesse pubblico ai fini dell'applicazione delle disposizioni in tema di revisione (escludendo, quindi, per tali società la possibilità di affidare la funzione di revisione al collegio sindacale). La qualifica di enti di interesse pubblico, inoltre, come si vedrà nel seguito, attira alla società una disciplina particolare su molti degli aspetti innovati dalla riforma del 2010.

Le condizioni per l'esercizio della funzione di revisore legale dei conti

Gli articoli 2-8 del D.Lgs. 39/2010 disciplinano le condizioni per l'esercizio della funzione di revisione e più esattamente:

- l'abilitazione all'esercizio della revisione;
- il tirocinio;
- l'esame di idoneità professionale;
- la formazione continua;
- il registro dei revisori. L'*abilitazione all'esercizio della revisione* (art. 2) è il set di condizioni personali e professionali necessarie per poter chiedere l'iscrizione al registro dei revisori. Tali condizioni, per le persone fisiche, consistono in:
 - i requisiti di onorabilità definiti con Decreto MEF 20 giugno 2012, n. 145;

- la laurea almeno triennale, tra quelle individuate nel Decreto MEF 20 giugno 2012, n. 145;
- lo svolgimento del tirocinio;
- il superamento dell'esame di idoneità professionale.

D.MEF 20 giugno 2012, n. 145	
Laurea	Onorabilità
<p>Si deve aver conseguito almeno:</p> <ul style="list-style-type: none"> - laurea triennale, appartenente ad una delle seguenti classi, ex D.M. 270/2004: Scienze dell'economia e della gestione aziendale (L 18); Scienze economiche (L 33) -laurea magistrale appartenente a una delle seguenti classi, ex D.M. 270/2004: scienze dell'economia (LM 56); scienze economiche aziendali (LM 77); finanza (LM 16); scienze della politica (LM 62); scienze economiche per l'ambiente e la cultura (LM 76); scienze delle pubbliche amministrazioni (LM 63); giurisprudenza (LMG/01); scienze statistiche (LM 82); scienze statistiche attuariali e finanziarie (LM 83) -classi di lauree previste dal D.M. 509/1999 corrispondenti a quelle indicate sopra -diploma di laurea conseguito secondo il vecchio ordinamento in economia e commercio, statistica, giurisprudenza, scienze politiche, scienze delle pubbliche amministrazioni ed equipollenti. 	<p>Non si deve essere nelle seguenti situazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - stato di interdizione temporanea o di sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese -sottoposizione a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria ex D.Lgs. 159/2011 (antimafia), salvi gli effetti della riabilitazione -condanna con sentenza irrevocabile, salvi gli effetti della riabilitazione, ad una delle seguenti pene: reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei reati previsti dalle norme che disciplinano l'attività bancaria, finanziaria, mobiliare, assicurativa e dalle norme in materia di mercati, valori mobiliari e strumenti di pagamento, nonché per i reati previsti dal D.Lgs. 39/2010; reclusione per un tempo superiore a sei mesi per reati societari; reclusione per un tempo superiore ad un anno per un delitto contro la pubblica amministrazione, contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l'ordine pubblico, contro l'economia pubblica ovvero per un delitto in materia tributaria; reclusione per un tempo superiore a due anni per qualunque delitto non colposo -condanne penali o altri

	provvedimenti sanzionatori riportati in altri Stati membri dell'UE per fattispecie e durata corrispondenti a quelle che comporterebbero, secondo la legge italiana, la perdita dei requisiti di onorabilità.
--	--

Possono, inoltre, chiedere l'iscrizione nel registro, le società (di revisione) che soddisfano le seguenti condizioni:

- i componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione sono in possesso dei requisiti di onorabilità;
- la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione è costituita da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione in uno degli Stati membri dell'UE;
- la maggioranza, numerica e per quote, dei soci di quelle costituite nella forma della società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, è costituita da soggetti abilitati all'esercizio della revisione in uno degli Stati membri dell'UE;
- le azioni sono nominative e non trasferibili mediante girata in quelle costituite nella forma della società per azioni e della società in accomandita per azioni;
- la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria di quelle costituite nella forma della società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata spetta a soggetti abilitati all'esercizio della revisione in uno degli Stati membri dell'UE;
- i responsabili della revisione sono persone fisiche iscritte al registro.

I revisori in Italia

Secondo dati ufficiosi, i revisori (persone fisiche) iscritti al registro nel nostro paese sono circa 150.000, mentre le società sono oltre 400. Tali revisori si concentrano in Lombardia (oltre 24.000), Lazio (oltre 19.000), Campania (quasi 17.000), Puglia (quasi 12.000).

Il *tirocinio* (art. 3) è l'attività di apprendimento sul campo che integra la formazione teorica dell'aspirante revisore. Secondo la norma, il tirocinio:

- è finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione;
- ha durata almeno triennale;

- è svolto presso un revisore o una società di revisione abilitati in uno Stato membro dell'UE e con la capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante. Anche per i tirocinanti è previsto un registro che ufficializza e controlla tutte le fasi dell'attività di apprendimento. Tale registro è tenuto dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza e funziona interamente on line. Il suo URL, attualmente, è: http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/registro_Tirocinio/

Nel registro del tirocinio sono indicati, per ciascun tirocinante iscritto:

- le generalità complete e il recapito indicato per l'invio delle comunicazioni relative ai provvedimenti concernenti il tirocinio;
- la data di inizio del tirocinio;
- il soggetto presso il quale il tirocinio è svolto;
- i trasferimenti, le interruzioni e ogni altro fatto modificativo concernente lo svolgimento del tirocinio. Entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante redige una relazione sull'attività svolta, specificando gli atti e i compiti relativi ad attività di revisione alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato, con l'indicazione del relativo oggetto e delle prestazioni tecnico-pratiche rilevanti alla cui trattazione ha assistito o collaborato. La relazione è sottoscritta dal soggetto presso il quale è svolto il tirocinio e trasmessa al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza. Il tirocinante che intende completare il periodo di tirocinio presso altro revisore legale o società di revisione, ne dà comunicazione al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza, allegando le attestazioni di cessazione e di inizio del tirocinio rilasciate rispettivamente dal soggetto presso il quale il tirocinio è stato svolto e da quello presso il quale è proseguito. La relazione è redatta e trasmessa anche in occasione di ciascun trasferimento del tirocinio. Il periodo di tirocinio svolto presso un soggetto diverso da quello precedentemente indicato non è riconosciuto ai fini dell'abilitazione in mancanza della preventiva comunicazione. Il periodo di tirocinio interamente o parzialmente svolto presso un revisore o una società di revisione abilitati in un altro Stato membro dell'UE è riconosciuto ai fini dell'abilitazione, previa attestazione del suo effettivo svolgimento da parte dell'autorità competente dello Stato membro in questione. Il decreto MEF 25 giugno 2012, n. 146, contiene il regolamento che disciplina le modalità di concreta attuazione del tirocinio e in particolare:
 - le condizioni di iscrizione al registro del tirocinio (titolo di studio e requisiti di onorabilità);
 - il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di iscrizione al registro del tirocinio;
 - il contributo di iscrizione e di tenuta del registro;
 - la procedura di iscrizione (entro novanta giorni dalla domanda, termine entro il quale il MEF emana il decreto di iscrizione a far data dal quale decorre il periodo di tirocinio o indica al candidato la carenza di documentazione);

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- le modalità di svolgimento del tirocinio;
- le cause di cancellazione e sospensione del tirocinante dal registro del tirocinio (servizio militare o civile, gravidanza o puerperio, malattia e infortunio invalidanti per oltre un anno, trasferimento all'estero per motivi di studio o di lavoro per almeno due anni);
- le modalità di rilascio dell'attestazione di svolgimento del tirocinio (entro trenta giorni dalla presentazione dell'ultima relazione annuale, una volta avvenuto il completamento del triennio e l'assolvimento degli obblighi formativi);
- gli obblighi informativi degli iscritti nel registro del tirocinio e dei soggetti presso i quali il tirocinio è svolto. *L'esame di idoneità professionale* (art. 4) – che si rivolge a chiunque voglia, avendo conseguito i titoli e svolto il tirocinio, e che si riferisce al solo esercizio della revisione legale (non anche a quello di esperto contabile o di dottore commercialista) – è indetto dal Ministero dell'economia e delle finanze, d'intesa con il Ministero della giustizia, due volte l'anno. L'esame ha lo scopo di accertare il possesso delle conoscenze teoriche necessarie all'esercizio dell'attività di revisione e della capacità di applicare concretamente tali conoscenze e verte in particolare su una rosa di materie economico-aziendali, giuridiche e matematico-statistiche (tutte specificamente declinate e focalizzate sull'esercizio della revisione legale dei conti).

Materie aziendali	Altre materie
-contabilità generale analitica e di gestione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato -principi contabili nazionali e internazionali -analisi finanziaria -gestione del rischio e controllo interno -principi di revisione nazionale e internazionali -disciplina della revisione legale professionale ed indipendenza -tecnica professionale della revisione	-diritto civile e commerciale -diritto societario -diritto fallimentare -diritto tributario -diritto del lavoro e della previdenza sociale -informatica e sistemi operativi -economia politica, aziendale e finanziaria -principi fondamentali di gestione finanziaria -matematica e statistica Per le materie giuridiche ed economico-matematiche l'accertamento delle conoscenze teoriche e della capacità di applicarle concretamente è limitato a quanto necessario per lo svolgimento della revisione dei conti.

Il Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, disciplina con regolamento le modalità di attuazione, definendo:

- il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di ammissione all'esame di idoneità professionale;

- le modalità di nomina della commissione esaminatrice e gli adempimenti cui essa è tenuta;

- il contenuto e le modalità di svolgimento dell'esame di idoneità professionale;

- i casi di equipollenza con esami di Stato per l'abilitazione all'esercizio di professioni regolamentate e le eventuali integrazioni richieste. In merito all'ultimo punto, la L. 28 febbraio 2014, n. 15, ha aggiunto all'art. 4 del D.Lgs. 39/2010 il comma 4-bis il quale statuisce che ai fini dell'iscrizione al registro dei revisori sono esonerati dall'esame di idoneità i soggetti che hanno superato gli esami di Stato *ex art.* 46 del D.Lgs. 139/2005 (Dottore commercialista) o *ex art.* 47 del D.Lgs. 139/2005 (Esperto contabile), fermo l'obbligo di completare il tirocinio legalmente previsto per l'accesso all'esercizio dell'attività di revisore legale, nel rispetto dei requisiti previsti, in conformità alla direttiva 2006/43/CE. La *formazione continua* (art. 5) è una condizione, ormai estesa a tutto il mondo della professione contabile, per assicurare aggiornamento e, quindi, qualità all'esercizio della revisione. Infatti, gli iscritti nel registro e i tirocinanti prendono parte a programmi di aggiornamento professionale, finalizzati al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali, secondo le modalità stabilite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. Il regolamento definisce le modalità con cui la formazione continua può essere svolta presso società o enti dotati di un'adeguata struttura organizzativa e secondo programmi accreditati. Il *registro dei revisori* (artt. 6-7) conferisce ufficialità al processo di formazione e di selezione delle figure professionali abilitate all'esercizio della funzione di revisione ed è pubblico, consentendo a chiunque - in particolare alle società interessate a nuovi candidati per la revisione dei propri bilanci - di accedere ai nominativi dei soggetti abilitati. Tale registro identifica, quindi, i soggetti autorizzati all'esercizio della funzione di revisione, prevede una serie di condizioni di accesso e, per la sua natura pubblicistica, la sua tenuta è stata sottratta agli organismi professionali e affidata al Ministero dell'economia e delle finanze (e più esattamente al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza). Il registro funziona interamente online. Il suo URL, attualmente, è: <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/registroRevisori/> Il decreto MEF 20 giugno 2012, n. 144, contiene il regolamento che disciplina:

- i requisiti per l'iscrizione al registro;

- il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di iscrizione nel registro dei revisori e delle società di revisione;

- le modalità e i termini entro cui il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza procede ad esaminare le domande di iscrizione e a verificare i requisiti dei richiedenti. Il Dipartimento, se accerta l'insussistenza dei requisiti per l'abilitazione, ne dà comunicazione all'iscritto, assegnandogli un termine non superiore a sei mesi per sanare le carenze. Qualora entro il termine assegnato, l'iscritto non abbia provveduto, il Dipartimento, sentito l'interessato, dispone con proprio decreto la cancellazione dal registro dei revisori. Il provvedimento di cancellazione è motivato e notificato all'interessato. Per ciascun revisore, il registro riporta le seguenti informazioni:

- il nome, il cognome, il luogo e la data di nascita;
- il numero di iscrizione;
- la residenza, anche se all'estero, e il domicilio in Italia, nonché, se diverso, il domicilio fiscale;
- il codice fiscale ed il numero di partita IVA;
- il nome, il numero di iscrizione, l'indirizzo e il sito Internet dell'eventuale società di revisione presso la quale il revisore è impiegato o della quale è socio o amministratore;
- l'iscrizione che il revisore ha in albi o registri di revisori legali o di revisori dei conti in altri Stati membri dell'UE o in altri Stati, con l'indicazione degli eventuali numeri di iscrizione e delle autorità competenti alla tenuta degli albi o registri;
- la sussistenza di incarichi di revisione presso enti di interesse pubblico;
- gli eventuali provvedimenti amministrativi irrogati dallo stesso Ministero o della Consob. L'iscrizione nel registro dà diritto all'uso del titolo di "revisore legale". Per ciascuna società di revisione, il registro riporta le seguenti informazioni:
- la denominazione o la ragione sociale;
- il numero di iscrizione;
- l'indirizzo della sede e di tutti gli uffici;
- le informazioni per contattare la società e il nome del referente, nonché l'eventuale sito Internet;
- il nome, il cognome e il numero di iscrizione dei revisori impiegati presso la società o della quale sono soci o amministratori, con indicazione degli eventuali provvedimenti amministrativi irrogati dal Ministero dell'economia e delle finanze o dalla Consob;
- il nome, il cognome e il domicilio in Italia dei componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione, con l'indicazione di ogni eventuale iscrizione in albi o registri di revisori legali o di revisori dei conti in altri Stati membri dell'UE o in altri Stati, e specificando gli eventuali numeri di iscrizione e le autorità competenti alla tenuta degli albi o registri;
- il numero di partita IVA della società;
- il nome, il cognome e il domicilio dei soci, con l'indicazione di ogni eventuale iscrizione essi hanno in albi o registri di revisori in altri Stati membri dell'UE o in altri Stati, e specificando gli eventuali numeri di iscrizione e le autorità competenti alla tenuta degli albi o registri;

- la denominazione dell'eventuale rete cui appartiene la società, con l'indicazione dei nomi e degli indirizzi di tutte le altre società appartenenti alla rete e delle affiliate oppure, in alternativa, del luogo in cui tali informazioni sono accessibili al pubblico;
- l'iscrizione che la società ha in albi o registri di società di revisione in altri Stati membri dell'UE o in altri Stati,
con l'indicazione degli eventuali numeri di iscrizione delle autorità competenti alla tenuta degli albi o registri;
- la sussistenza di incarichi di revisione presso enti di interesse pubblico;
- gli eventuali provvedimenti amministrativi irrogati alla società dal Ministero dell'economia e delle finanze o dalla Consob. I soggetti iscritti nel registro dei revisori comunicano tempestivamente (online, mediante accesso protetto da credenziali di accesso) al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza ogni modifica delle informazioni a essi relative. Il decreto MEF 144/2012, infine, regola il caso della cancellazione dal registro, la quale può avvenire su istanza dell'interessato, per il venir meno dei suoi requisiti precedentemente posseduti, per morte o interdizione legale dell'iscritto, infine nei casi in cui essa è prevista come sanzione amministrativa per i comportamenti più gravi del revisore. L'iscrizione al registro è condizione per l'esercizio concreto della funzione di revisione, ma non ne è sinonimo. Si possono, infatti, distinguere:
 - i revisori attivi;
 - i revisori inattivi.

I *revisori attivi* sono i soggetti iscritti nel registro che svolgono effettivamente almeno un incarico. Essi comunicano, in fase di prima iscrizione e successivamente, in occasione di ogni variazione, al registro tutti gli incarichi assunti e cessati. Le società di revisione comunicano altresì, per ciascun incarico, il responsabile della revisione e gli altri revisori che hanno collaborato a quell'incarico (e, quindi, alla revisione di quella specifica società). I *revisori inattivi* sono i soggetti che non hanno assunto incarichi o non hanno collaborato a un'attività di revisione in una società di revisione per tre anni consecutivi. Essi, a richiesta, sono iscritti in apposita sezione del registro e, salvo che abbiano volontariamente preso parte ai programmi di formazione continua, possono assumere nuovi incarichi soltanto dopo la partecipazione a un corso di formazione e aggiornamento. Specularmente, i revisori inattivi non sono tenuti a osservare gli obblighi in materia di formazione continua e non sono soggetti al controllo della qualità, né al pagamento dei contributi finalizzati alla copertura dei relativi costi (Decreto MEF 8 gennaio 2013, n. 16). Tanto i revisori attivi quanto i revisori inattivi devono comunque pagare il diritto annuale di iscrizione al registro entro il 31 gennaio di ciascun anno al fine di garantire la copertura delle spese sostenute per la tenuta del registro stesso. Il pagamento avviene mediante apposito bollettino postale premarcato, inviato a domicilio, con l'indicazione del beneficiario (Consip s.p.a.) e dell'importo.

Nel caso di omesso o ritardato versamento del contributo annuale, sono dovuti gli interessi nella misura legale, con decorrenza dalla scadenza e sino alla data dell'effettivo versamento, nonché gli oneri amministrativi connessi alla correlata attività di riscossione. In caso di omesso versamento, decorsi tre mesi dalla scadenza prevista, l'Ispettore generale Capo dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato assegna al revisore o alla società di revisione un termine, non superiore ad ulteriori 30 giorni, per effettuare il versamento. Decorso detto termine senza che il pagamento risulti ancora effettuato, sono applicabili i provvedimenti sanzionatori previsti (Decreto MEF 24 settembre 2012, *Determinazione dell'entità e delle modalità di versamento del contributo annuale degli iscritti al Registro dei revisori legali*). Infine, con il decreto MEF 24 settembre 2012, *Istituzione presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze della Commissione Centrale per i revisori contabili*, è stato attivato l'organismo incaricato di funzioni consultive in merito alla tenuta dei registri e di compiti di acquisizione di informazioni in merito ai requisiti di abilitazione, ai provvedimenti sanzionatori, di raccolta di segnalazioni e notizie.

Le regole “formali” di svolgimento dell’incarico

Le principali regole “formali” di svolgimento dell’incarico riguardano:

- il codice comportamentale;
- il requisito di indipendenza;
- le modalità di conferimento, revoca e dimissioni dall’incarico.

Codice comportamentale

Il codice comportamentale di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale (previsto dall’art. 9, comma 1, del D.Lgs. 39/2010), elaborato da associazioni e ordini professionali e approvati dal Ministro dell’economia e delle finanze, impegna tutti i soggetti abilitati all’esercizio della revisione. Attualmente, il riferimento al riguardo è il principio di revisione internazionale ISA 200 il quale, ai §§A.14-15, precisa che i principi etici applicabili comprendono normalmente le parti A e B del *Code of Ethics for Professional Accountants della International Federation of Accountants* (Codice IFAC) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive. Il codice etico IESBA (*International Ethic Standard Board for Accountant*) è la versione aggiornata del Codice IFAC ed è compendiato, con norme applicative, in un *Handbook*, articolato in tre sezioni (A, B, C), edito nel 2013. In particolare, la sezione A del Codice IESBA fissa i principi etici nei seguenti:

- l’integrità;
- l’obiettività;
- la competenza e la diligenza professionale;
- la riservatezza;

- il comportamento professionale. La sezione B del Codice IESBA descrive, invece, le modalità di applicazione di tali principi alle situazioni concrete (declinandole in termini di impegno professionale, conflitto d'interesse, ripensamenti, compensi e altri tipi di remunerazioni, servizi professionali di marketing, doni e altri benefits, custodia di beni dei clienti, obiettività, indipendenza). La sezione C, infine, tratta del ruolo dei professionisti contabili nel mondo delle aziende (conflitto d'interesse, preparazione dell'informativa finanziaria, azione con sufficiente competenza, interessi finanziari, incentivi comportamentali).

Requisito di indipendenza

Il requisito di indipendenza (artt. 10 e 17-18) è uno dei capisaldi della valutazione di efficacia preventiva della revisione in quanto il soggetto incaricato è remunerato, per la sua prestazione professionale, dalla società di cui controlla il bilancio, ma i destinatari del suo controllo sono anzitutto i soci di quella e, in subordine, tutta la platea degli stakeholders. Pertanto, per quanto l'indipendenza non sia mai assoluta, ma sempre relativa, al revisore si chiede non solo di essere indipendente, ma anche di apparirlo. Il D.Lgs. 39/2010 distingue:

- gli enti di interesse pubblico;
- le altre società. Negli *enti di interesse pubblico* (artt. 17-18), è posta una disciplina che riguarda tre profili:
 - la durata dell'incarico;
 - le condizioni di indipendenza;
 - le regole di trasparenza. Per quanto riguarda la *durata dell'incarico*, essa è pari a nove esercizi per le società di revisione e di sette esercizi per i revisori. Tale durata ha varie motivazioni: anzitutto, rendere il revisore autonomo dal "ricatto" del rinnovo dell'incarico e, quindi, poter contare su un flusso di ricavi sufficientemente prolungato e remunerativo; in secondo luogo, aumentare le economie di scopo del processo di revisione, consentendo, quindi, a parità di costi sostenuti, di migliorare, di anno in anno, la qualità dello stesso; infine, ridurre la competizione nel mercato della revisione (e, quindi, evitare "corse al ribasso del prezzo" che possono nuocere alla qualità del controllo). Come contraltare della sua lunga durata, l'incarico non può essere rinnovato o nuovamente conferito se non siano decorsi almeno tre esercizi dalla data di cessazione del precedente (e questo per consentire che altra società di revisione possa controllare, almeno in parte, anche il lavoro della precedente).

Per quanto riguarda le *condizioni di indipendenza*, la Consob stabilisce con regolamento le situazioni che possono compromettere l'indipendenza del revisore, della società di revisione e del responsabile della revisione di un ente di interesse pubblico, nonché le misure da adottare per rimuovere tali situazioni. Il principio che orienta la fissazione di tali condizioni è relativamente semplice e intuitivo: tanto maggiore è la dipendenza economica del revisore dalla società revisionanda per la fornitura di servizi del primo alla seconda di tipo differente dalla revisione (situazione, invero, molto diffusa nella realtà italiana), quanto maggiore è il rischio che quel revisore non sia indipendente nel giudizio (quindi, incline a guardare con benevolenza alle vicende della società dalla quale dipende una parte ragguardevole del suo fatturato), potendo quel giudizio (se non positivo) fargli perdere il cliente per tutti gli altri servizi che gli fornisce. La norma stabilisce che il revisore (persona fisica o società di revisione) e le entità facenti parte della sua rete (definita come la struttura alla quale appartiene il revisore, finalizzata alla cooperazione e orientata alla condivisione degli utili o dei costi o facente capo a una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali), i soci, gli amministratori, i componenti degli organi di controllo e i dipendenti della società di revisione non possano fornire all'ente di interesse pubblico revisionando e alle società dallo stesso controllate o che lo controllano o sono sottoposte a comune controllo:

- la tenuta dei libri contabili e gli altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alle relazioni di bilancio;
- la progettazione e la realizzazione dei sistemi informativi contabili;
- la valutazione o la stima di beni o complessi aziendali;
- l'emissione di pareri pro veritate;
- i servizi attuariali;
- la gestione esterna dei servizi di controllo interno;
- la consulenza e gli altri servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale;
- l'intermediazione di titoli, la consulenza per l'investimento o i servizi bancari d'investimento;
- la difesa giudiziale;
- gli altri servizi e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegati alla revisione, individuati dalla Consob.

Sono poste, inoltre, le seguenti regole di rotazione dell'incarico o di incompatibilità:

- l'incarico di responsabile della revisione dei bilanci di un ente di interesse pubblico non può essere esercitato dalla medesima persona per un periodo eccedente sette esercizi sociali, né questa persona può assumere nuovamente tale incarico, neppure per conto di una diversa società di revisione, se non siano decorsi almeno due anni dalla cessazione del precedente;

- il revisore (persona fisica), il responsabile della revisione per conto di una società di revisione e coloro che hanno preso parte con funzioni di direzione e supervisione alla revisione del bilancio di un ente di interesse pubblico non possono rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo dell'ente che ha conferito l'incarico, né possono prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo, se non sia decorso almeno un biennio dalla conclusione dell'incarico, ovvero dal momento in cui abbiano cessato di essere soci, amministratori o dipendenti della società di revisione;
- gli ex amministratori, componenti degli organi di controllo, direttori generali o dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari presso un ente di interesse pubblico non possono esercitare la revisione dei bilanci dell'ente né delle società dallo stesso controllate o che lo controllano, se non sia decorso almeno un biennio dalla cessazione dei suddetti incarichi o rapporti di lavoro.

Il revisore:

- conferma, annualmente, per iscritto, al collegio sindacale (o al consiglio di sorveglianza o al comitato di controllo della gestione, secondo l'assetto di corporate governance) la propria indipendenza e comunica al medesimo gli eventuali servizi diversi dalla revisione forniti all'ente di interesse pubblico, anche dalla propria rete di appartenenza;
- discute con il collegio sindacale (o il consiglio di sorveglianza o il comitato di controllo della gestione), i rischi per la propria indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi, documentati nelle carte di lavoro.

A tale riguardo, Assirevi, con il Documento di ricerca n. 164, suggerisce che la conferma annuale:

- non avendo una scadenza predeterminata dalla legge, possa essere data in concomitanza con l'emissione del giudizio sul bilancio (che segna una "spartiacque" tra un ciclo annuale dei controlli sul bilancio e l'altro);
- abbia per oggetto le condizioni di indipendenza, così come definite da leggi, regolamenti e norme professionali vigenti all'epoca;
- sia rivolta sia al comitato per il controllo interno e la revisione contabile sia all'ente cliente, dando informativa incrociata di eventuali comunicazioni ricevute dall'altro in merito a eventuali minacce intervenute all'indipendenza del revisore.

Per quanto riguarda le *regole di trasparenza*, il revisore (persona fisica o società di revisione) pubblica sul proprio sito internet, entro tre mesi dalla fine di ogni esercizio sociale, una "relazione di trasparenza annuale" contenente le seguenti informazioni:

- la forma giuridica, la struttura proprietaria e l'assetto di governo;
- l'eventuale rete di appartenenza e le disposizioni che la regolano;
- la descrizione del sistema di controllo interno della qualità e la dichiarazione dell'organo di amministrazione o di direzione, in ordine all'efficacia del suo funzionamento;
- la data in cui è stato svolto l'ultimo controllo della qualità;

- l'elenco degli enti di interesse pubblico i cui bilanci sono stati oggetto di revisione legale nell'esercizio sociale precedente;
- la dichiarazione relativa all'adozione di misure idonee a garantire l'indipendenza del revisore o della società di revisione che confermi che è stata effettuata una verifica interna della conformità alle disposizioni in materia di indipendenza;
- la dichiarazione relativa all'adozione di misure idonee a garantire la formazione continua;
- le informazioni finanziarie relative alle dimensioni operative del revisore o della società di revisione, che indichino almeno il fatturato totale suddiviso tra corrispettivi per la revisione, per altri servizi di verifica, per servizi di consulenza fiscale e per altri servizi diversi dalla revisione;
- le informazioni sulla base di calcolo della remunerazione dei soci.

La relazione di trasparenza è firmata, anche in formato elettronico, dal revisore (persona fisica o legale rappresentante della società di revisione).

Nelle *altre società* (art. 10), in linea di principio, il revisore deve essere indipendente e non essere in alcun modo coinvolto nel processo decisionale della società revisionata. Per questo è tenuto al rispetto dei principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.

Le regole poste a presidio dell'indipendenza del revisore nelle società diverse dagli enti di interesse pubblico sono le seguenti:

- il revisore non accetta o non continua l'incarico qualora tra lui e la società revisionanda sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore risulta compromessa. La norma di astensione dall'incarico vale anche nel caso che le relazioni di affari con la società revisionanda si estendano alla "rete";
- il revisore deve adottare misure volte a ridurre i rischi dipendenti dalla possibile compromissione della propria indipendenza, come in caso di auto-riesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione. Qualora i rischi siano di tale rilevanza da comprometterne definitivamente l'indipendenza, il revisore non accetta o non prosegue l'incarico;
- il revisore si dota di procedure idonee a prevenire, rilevare tempestivamente, documentare le situazioni che possono comprometterne l'indipendenza unitamente ai rischi rilevanti per la sua indipendenza e alle misure adottate per limitare tali rischi;
- i soci e i componenti dell'organo di amministrazione della società di revisione o di un'affiliata non possono intervenire nell'espletamento della revisione con modalità che possono compromettere l'indipendenza e l'obiettività del responsabile della revisione;

- il corrispettivo per l'incarico di revisione non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione (in particolare a un giudizio favorevole alla società), né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di altri servizi alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore o della sua rete. Il corrispettivo è, inoltre, determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tale fine il revisore determina le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo a:

la dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;

la preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;

la necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di revisione internazionale;

- la misura della retribuzione dei dipendenti delle società di revisione che partecipano allo svolgimento delle attività di revisione non può essere in alcun modo determinata dall'esito delle revisioni da essi compiute. Il revisore deve, infine, documentare nelle carte di lavoro le procedure di valutazione del rischio di indipendenza e le risposte adottate giacché tale profilo costituisce uno di quelli specificamente esaminati in fase di controllo della qualità (art. 20 del D.Lgs. 39/2010, vedi oltre). La norma appare stringente da molti punti di vista. In primo luogo, sul piano oggettivo, definisce bene quali siano i rapporti che possono compromettere il fondamentale requisito di indipendenza del revisore (requisito dettato dall'esistenza stessa della revisione, cioè quella di dare una garanzia di affidabilità del bilancio alla platea di soggetti estranei alla proprietà aziendale, il soggetto, ricordiamolo, che conferisce, giuridicamente, l'incarico), mentre sul piano soggettivo, allarga l'area professionale "intorno al revisore" (la "rete") che può avere interessi in comune con la società revisionata, mettendo a rischio quell'indipendenza (cosa che, nella realtà italiana, caratterizzata da una prevalenza di collegi sindacali e da una scarsità di società di revisione di medie e piccole dimensioni, costrette a intrecciare relazioni con molti attori economici, crea non pochi vincoli). Da questo punto di vista, si pone, invero, il problema di "quantificare" il grado di dipendenza del professionista dall'azienda cliente, problema al quale si è cercato di dare soluzione pratica con algoritmi e soglie (per esempio: si è indipendenti se il fatturato del professionista derivante dalla singola società revisionata è inferiore al *tot* %), ma, per ora, senza alcun riconoscimento ufficiale. Si può rimarcare come l'impostazione adottata nel D.Lgs. 39/2010 sia molto diversa da quella che sta alla base delle analoghe norme del codice civile in tema di collegio sindacale: là si forniscono condizioni di ineleggibilità/decadenza di tipo personale (gravi e oggettive: l'interdizione, l'inabilitazione, la condanna penale), familiari (anch'esse oggettive: i legami di parentela e di affinità con gli amministratori), contrattuale (lavoro, prestazione d'opera, consulenza); qui, invece, si adottano criteri più sfumati ma più estesi e pervasivi.

In secondo luogo, la norma obbliga il revisore a formalizzare (nella fase di accettazione dell'incarico, ma anche nel corso di esso) il processo logico-operativo di analisi della propria condizione professionale nei confronti del cliente e di considerarla, o no, come munita del requisito di indipendenza. Ciò rende più consapevole il revisore (considerando che nella realtà italiana, in passato, era assai frequente il caso del revisore che teneva la contabilità dell'azienda!) e più trasparente l'attività di valutazione preliminare delle condizioni dell'incarico da parte dei due contraenti (società e professionista). In terzo luogo, la norma circoscrive i due termini del sinallagma funzionale del contratto tra revisore e cliente (la relazione sul bilancio e il corrispettivo), cercando di renderli autonomi. Infatti, il corrispettivo deve essere commisurato tanto all'input del lavoro (cioè alle ore di lavoro e alle altre risorse impiegate, dunque remuneratore dei costi) quanto all'output del lavoro (la cui qualità deve essere sempre assicurata e non deve mai scadere in ragione di un compenso più basso di quello atteso). Allo stesso tempo, nella fase di conferimento dell'incarico (vedi § successivo), l'assemblea dei soci fissa il compenso ed è reato per il revisore percepire remunerazioni ulteriori e diverse da quelle così convenute. Tutte queste circostanze domandano un meccanismo di fissazione del corrispettivo di tipo condizionale: esso, cioè, è inserito nella proposta, che il revisore avanza e che la società cliente accetta, in misura fissa, ma può prevedere una clausola di adeguamento in ragione del maggior fabbisogno di lavoro e di altre risorse resosi necessario in conseguenza di una più approfondita valutazione della situazione aziendale (così appare il senso del dispositivo della norma: "eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico"). Infatti, la stima del corrispettivo è effettuata dal revisore prima di entrare in azienda e, quindi, si basa su una valutazione preliminare – approssimata e incompleta – del lavoro che sarà, poi, effettivamente richiesto per formulare adeguatamente il giudizio sul bilancio; si possono dare, poi, ulteriori fattori di variabilità del compenso stesso che ne possono domandare un adeguamento, come, per esempio, il tasso d'inflazione. Invero, tutto ciò avrebbe richiesto un'effettiva rimodulazione dei "prezzi della revisione" per rendere più oggettiva la loro fissazione e più remunerativa l'attività in sé (specialmente nelle nostre imprese di minori dimensioni, dove si tende a considerare la revisione un costo della burocrazia da minimizzare), in considerazione dei maggiori oneri e rischi che il D.Lgs. 39/2010, complessivamente, pone a carico del revisore. Il D.M. 2 settembre 2010, n. 69, aveva, in effetti, riscritto verso l'alto la tariffa professionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (comprese le attività di revisione), ma l'art. 9 della L. 27/2012 ha abrogato tutte le tariffe professionali, liberalizzando il mercato, e, quindi, i rischi collegati a una "concorrenza di prezzo" – che il legislatore della riforma aveva probabilmente inteso scongiurare – si ripropongono tutti, il che può compromettere molte delle buone intenzioni della riforma stessa.

Modalità di conferimento, revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione del contratto

L'art. 13 del D.Lgs. 39/2010 disciplina le fattispecie di:

- conferimento dell'incarico;
- revoca dell'incarico;
- dimissioni dall'incarico;
- risoluzione del contratto. Per quanto riguarda il *conferimento dell'incarico*, occorre, anzitutto, precisare che l'art. 2428, comma 2, n. 11, c.c. stabilisce che l'atto costitutivo delle società per azioni deve indicare la nomina dei primi sindaci ovvero dei componenti del consiglio di sorveglianza e, quando previsto, del soggetto incaricato di effettuare la revisione; analogamente, l'art. 2463, comma 1, n. 8, c.c. stabilisce che l'atto costitutivo delle società a responsabilità limitata deve indicare l'eventuale soggetto incaricato di effettuare la revisione. Durante la vita societaria, invece:
 - il soggetto che delibera è l'assemblea ordinaria dei soci;
 - l'indicazione del revisore esterno o della società di revisione si basa su una proposta motivata dell'organo di controllo (dunque, nella maggior parte dei casi, il collegio sindacale);
 - la delibera assembleare conferisce l'incarico di revisione e determina il corrispettivo spettante al revisore e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo. È quindi il collegio sindacale (evidentemente non incaricato della revisione) il soggetto che si deve fare promotore, per tempo (cioè prima dell'assemblea che approva l'ultimo bilancio controllato dal revisore uscente), della fase istruttoria del processo di scelta di un nuovo revisore. Secondo Assirevi, la proposta motivata del collegio sindacale dovrebbe contenere gli elementi essenziali che, dalla lettura della legge, il conferente deve considerare prima di decidere:
 - l'apprezzamento circa la struttura organizzativa, l'idoneità tecnica e l'indipendenza del candidato (i primi due profili molto più soggettivamente del terzo);
 - la valutazione del piano di revisione predisposto (valutazione che proviene da chi conosce l'azienda dall'interno e, perciò, meglio di altri, anche per la propria competenza professionale, è attrezzato per formularla);
 - il giudizio sull'adeguatezza (né troppo alti, quindi non convenienti per la società, né troppo bassi, dunque indici di pessima qualità del lavoro) dei compensi richiesti per lo svolgimento dell'incarico professionale. Si ritiene che l'assemblea, di fronte alla proposta (obbligatoria, ma non vincolante) del collegio sindacale, possa:
 - accettare la proposta del candidato suggerito dal collegio e deliberare immediatamente;
 - accettare la rosa dei candidati (se più di uno) avanzata dal collegio, ma scegliere anche un nominativo diverso da quello suggerito dal collegio sindacale;

- rifiutare la proposta del collegio sindacale, nel qual caso la procedura deve essere reiterata. In ogni caso, l'incarico ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio a cui si estende l'incarico stesso (per assicurare, quindi, piena continuità del controllo su tre bilanci). Si badi che, mentre per gli enti di interesse pubblico è previsto un limite massimo al rinnovo, consecutivo, dell'incarico (nove anni, per le società di revisione; sette anni, nel caso di revisori esterni persone fisiche; entrambi seguiti da tre anni di pausa), per le altre società non è previsto alcun vincolo o divieto. Si deve, quindi, ritenere che il rinnovo (sempre per trienni) possa anche ripetersi *sine die*, benché ragioni di prudenza, di opportunità e di reputazione consiglino alla proprietà di non protrarre oltre misura l'incarico al medesimo soggetto (o allo stesso collegio sindacale). La *revoca dell'incarico* è una facoltà concessa all'assemblea ordinaria dei soci la quale può farlo, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una giusta causa, provvedendo, contestualmente, a conferire l'incarico a un altro revisore. Non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione (che rappresenta la causa principale di "micro-litigiosità" tra la società e il revisore, il quale, di solito, dovrebbe essere portatore di una competenza professionale "superiore" a quella del cliente, il che può creare gravi tensioni e rivalità con i consulenti della società). Come s'intuisce, si tratta di una fattispecie molto delicata in quanto i soci possono essere indotti a cercare "scuse" per rimuovere un revisore che "minaccia" di formulare un giudizio non positivo sul bilancio della società revisionata. A tale proposito, il decreto MEF 28 dicembre 2012, n. 261, precisa, agli artt. 2-3, sul piano procedurale, che:

- l'organo di amministrazione comunica per iscritto al revisore la presentazione all'assemblea della proposta di revoca per giusta causa, esplicitandone i motivi;
- l'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore e sentito l'organo di controllo (il collegio sindacale, il comitato di controllo sulla gestione, il consiglio di sorveglianza, secondo gli assetti di governance) anche in merito alle predette osservazioni, revoca l'incarico e provvede contestualmente a conferire un nuovo incarico a un altro revisore.

L'art. 4 del D.MEF 261/2012 entra nel tema cruciale, cioè cosa costituisca giusta causa. La norma regolamentare elenca (si deve ritenere, in modo tassativo) le seguenti fattispecie:

- il cambio del soggetto che, ex art. 2359 c.c., esercita il controllo della società assoggettata a revisione, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
- il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società revisionata, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato;

- i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società revisionata tali da impedire al revisore del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato;
- la sopravvenuta inidoneità del revisore ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse;
- il riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo;
- i gravi inadempimenti del revisore che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;
- l'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;
- la situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore;
- la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge;
- i fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione dell'incarico di revisione, anche in considerazione delle sue finalità.

L'art. 13, comma 4, del D.Lgs. 39/2010 regola la fattispecie di *dimissioni dall'incarico* e con esso il D.MEF 261/2012 (art. 6).

Il procedimento per le dimissioni prevede che:

- il revisore può dimettersi dall'incarico, purché sussista una delle circostanze idonee previste;
- il revisore comunica le proprie dimissioni al rappresentante legale e al presidente dell'organo di controllo della società revisionata;
- il revisore può, se ne sussistono le condizioni, essere tenuto al risarcimento del danno a favore della società revisionata;
- le dimissioni devono essere date in tempi e modi tali da consentire alla società revisionata di provvedere altrimenti, salvo il caso d'impedimento grave e comprovato del revisore;
- gli amministratori, a tale scopo, convocano senza ritardo l'assemblea dei soci, affinché la stessa, sentito l'organo di controllo (il collegio sindacale, il comitato di controllo sulla gestione, il consiglio di sorveglianza, secondo gli assetti di governance) e preso atto delle intervenute dimissioni, provveda a conferire l'incarico a un altro revisore;
- le funzioni di revisione continuano a essere esercitate dal medesimo revisore fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni.

A tale proposito, ancora il D.MEF 261/2012 (art. 5) precisa che costituiscono circostanze idonee a motivare le dimissioni:

- il cambio del soggetto che esercita il controllo della società revisionata, ex art. 2359 c.c., salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;

- il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società revisionata, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato;
- i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società revisionata tali da impedire al revisore del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato;
- il mancato pagamento del corrispettivo o il mancato adeguamento dei corrispettivi spettante in base a clausola del contratto di revisione, dopo l'avvenuta costituzione in mora;
- la grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione, ancorché non ricorrano gli estremi del reato di impedito controllo;
- l'insorgenza di situazioni idonee a compromettere l'indipendenza del revisore;
- la sopravvenuta inidoneità a svolgere l'incarico, per insufficienza di mezzi e risorse;
- il conseguimento da parte del revisore del diritto al trattamento di pensione.

La delicatezza associata a un'interruzione (dipendente da revoca, dimissioni, risoluzione consensuale) dell'incarico di revisione è tale da giustificarne una particolare *pubblicità*, posta a tutela del sistema economico. Infatti, l'evento interruttivo deve essere comunicato dagli enti di interesse pubblico alla Consob e dalle altre società al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza. L'obbligo di comunicazione, in questa seconda classe di società, è posto a carico anche del revisore (con riferimento alla propria anagrafica nel registro).

Infine, il revisore e la società revisionata possono consensualmente determinarsi alla *risoluzione del contratto*, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione. L'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore e sentito l'organo di controllo (il collegio sindacale, il comitato di controllo sulla gestione, il consiglio di sorveglianza, secondo gli assetti di governance) anche sulle predette osservazioni, delibera la risoluzione consensuale del contratto e conferisce un nuovo incarico a un altro revisore. In ogni caso, le funzioni di revisione continuano a essere esercitate dal medesimo soggetto od organo fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni.

La delicatezza associata a un'interruzione (dipendente da revoca, dimissioni, risoluzione consensuale) dell'incarico di revisione è tale da giustificarne una particolare *pubblicità*, posta a tutela del sistema economico. Infatti, l'evento interruttivo deve essere comunicato dagli enti di interesse pubblico alla Consob e dalle altre società al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza. L'obbligo di comunicazione, in questa seconda classe di società, è posto a carico anche del revisore (con riferimento alla propria anagrafica nel registro).

I principi internazionali di revisione

I principi di revisione internazionali sono il fondamento teorico-pratico per l'esercizio della revisione legale dei conti, in quanto adottati dalla Commissione europea *ex art. 26*, commi 1-2, della direttiva 2006/43/CE (art. 11 del D.Lgs. 39/2010). La norma europea impone, infatti, agli Stati membri di prescrivere l'adozione dei principi di revisione internazionali, mentre quelli a carattere soltanto nazionale possono restare in vigore, o essere emanati successivamente, fintantoché la Commissione non abbia adottato un principio di revisione internazionale concernente la medesima materia. I principi di revisione internazionali adottati dalla UE (come i principi contabili internazionali) conoscono una versione ufficiale approvata, pubblicata integralmente nella Gazzetta Ufficiale della UE e tradotta in tutte le sue lingue. La Commissione Europea adotta principi di revisione internazionali se per essi sussistono i requisiti di:

- elaborazione secondo una procedura appropriata, sotto il controllo pubblico e nella trasparenza necessaria;
- generale accettazione a livello internazionale;
- livello elevato di credibilità e di qualità dei conti annuali o dei conti consolidati;
- posizione nell'interesse generale europeo. L'organismo internazionale che ha emanato il *corpus* dei principi di revisione internazionali oggi adottati in Europa è l'IFAC (*International Federation of Accountants*), un'organizzazione non governativa sovra-nazionale con 179 associazioni aderenti provenienti da 130 stati sparsi nel mondo (in rappresentanza di oltre 2 milioni di professionisti nel campo della contabilità). All'interno di tale organismo, si occupa specificamente della revisione lo IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) il quale ha emanato quattro serie di principi: gli ISA (*International Standards on Auditing*), gli ISRE (*International Standards on Review Engagements*), gli ISAE (*International Standards on Assurance Engagements*), gli ISRS (*International Standards on Related Services*). Complementarmente, ha fissato anche norme attuative, anch'esse organizzate in quattro serie, che sono: gli IAPS (*International Auditing Practice Standards*), gli IREPS (*International Review Engagements Practice Standards*), gli IAEPS (*International Assurance Engagements Practice Standards*), gli IRSPS (*International Related Services Standards*). La Commissione Europea fa riferimento alla prima serie, cioè agli ISA. Per quanto riguarda la loro versione per la realtà italiana (la quale implica non solo la traduzione, se la UE non ne fornirà una propria, ma anche adattamenti e integrazioni), il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione, con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi, tenendo conto di quelli emanati dagli organismi internazionali. Il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob e la Banca d'Italia, può disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in casi eccezionali, il divieto di osservare parte dei principi di cui sopra, solo nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguono da disposizioni legislative specifiche relative alla portata della revisione legale.

Il CNDCEC è l'organismo professionale che si è occupato, in Italia, del processo di traduzione e di adattamento dei principi di revisione internazionali, della serie *ISA (International Standards of Auditing) clarified*, emanati dall'IFAC a seguito del *Clarity Project*. In un breve documento sul tema, pubblicato sul sito istituzionale, il CNDCEC spiega che gli *ISA clarified* sono il risultato di un complesso progetto di riscrittura degli ISA previgenti, avviato da IFAC nel 2004 e concluso a febbraio 2009, per effetto del quale i 36 principi di revisione e il principio internazionale sul controllo di qualità (ISQC 1) sono stati, alternativamente, solo riorganizzati in sezioni distinte, senza subire modifiche di sostanza (*redrafted*), oppure riorganizzati e anche modificati nei contenuti (*revised and redrafted*). L'adozione della nuova convenzione di riscrittura ha portato a un'articolazione del contenuto dei principi in sezioni ben distinte:

- introduzione;
- obiettivo;
- definizione;
- regole;
- linee guida ed altro materiale esplicativo. La traduzione ufficiale in italiano dei principi, curata sempre dal CNDCEC, è reperibile all'indirizzo: www.cndcec.it (area istituzionale).

Principi internazionali di revisione e controllo della qualità

Principi internazionali sul controllo della qualità (ISQC) Principio internazionale sul controllo della qualità 1, Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi. **Revisione contabile dell'informativa finanziaria storica 200-299 Principi generali e responsabilità** ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali ISA 210, Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione ISA 220, Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio ISA 230, La documentazione della revisione contabile ISA 240, Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio ISA 250, La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio ISA 260, Comunicazione con i responsabili delle attività di governance ISA 265, Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione. **300-499 Identificazione e valutazione dei rischi e risposte ai rischi identificati e valutati** ISA 300, Pianificazione della revisione contabile del bilancio ISA 315, L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera ISA 320,

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile ISA 330, Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati ISA 402, Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi ISA 450, Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile.

500-599 Elementi probativi ISA 500, Elementi probativi ISA 501, Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci ISA 505, Conferme esterne ISA 510, Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura ISA 520, Procedure di analisi comparativa ISA 530, Campionamento di revisione ISA 540, Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa ISA 550, Parti correlate ISA 560, Eventi successivi ISA 570, Continuità aziendale ISA 580, Attestazioni scritte.

600-699 Utilizzo del lavoro di terzi ISA 600, La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti) ISA 610, Utilizzo del lavoro dei revisori interni ISA 620, Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore.

700-799 Conclusioni di revisione e relazione del revisore ISA 700, Formazione del giudizio e relazione sul bilancio ISA 705, Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente ISA 706, Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente ISA 710, Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo ISA 720, Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile.

800-899 Revisioni specifiche ISA 800, Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici ISA 805, Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto ISA 810, Incarichi per l'emissione di una relazione sulla sintesi di bilancio.

La verifica della contabilità

L'art. 14, comma 1, lett. b, del D.Lgs. 39/2010, prescrive che i revisori “verificano nel corso dell’esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili”. Si tratta di una norma che, più o meno con la stessa enunciazione, esiste da tempo nella legislazione della revisione (la versione 2003 dell’art. 2409-ter c.c., ora abolito, stabiliva che il revisore “verifica, nel corso dell’esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione”). Sul tema si diffonde Assirevi con il Documento di ricerca n. 160, *Verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale*, 2011. Secondo l’associazione di categoria, il documento che spiega tale adempimento resta la Comunicazione Consob n. DAC/ 99023932 del 29 marzo 1999. Il Documento Assirevi, comunque, si sofferma su:

- la periodicità;
- la responsabilità;
- il contenuto;
- la documentazione. Per quanto riguarda la *periodicità* delle verifiche, pur in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso (come avviene con il “riunirsi almeno ogni novanta giorni” dell’art. 2404 c.c.), Assirevi ritiene che la cadenza debba essere ancora trimestrale, anche per disporre di opportuna documentazione di supporto. La *responsabilità* del revisore in merito alla verifica della contabilità è distinta e aggiuntiva rispetto al compito primario della formulazione di un giudizio sul bilancio: tra le due attività, quindi, non si dà coincidenza, e la verifica della contabilità domanda procedure ulteriori, anche se indubbiamente trae ampio giovamento e conforto nella revisione del bilancio. Il *contenuto* delle verifiche varia da settore a settore, ma consiste essenzialmente di analisi comparativa, calcolo di indici, discussioni con l’organo di governo aziendale, sondaggi di conformità e di verifiche degli adempimenti civilistici, fiscali e previdenziali. Riferendosi all’esercizio amministrativo le verifiche devono essere reiterate anche a fine anno per completare il ciclo dei controlli. Tra queste verifiche Assirevi segnala quelle richieste da Consob e cioè:
 - la raccolta di informazioni sui cambiamenti nel sistema di controllo interno intervenuti nel periodo;
 - l’esame dei libri contabili obbligatori per accertare la loro corretta vidimazione e/o bollatura nonché la tempestività del loro aggiornamento;
 - l’esame a campione dell’esistenza dei documenti relativi agli adempimenti tributari e previdenziali e dei documenti comprovanti i pagamenti dei relativi oneri;
 - i sondaggi per accertare che le operazioni di gestione siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle procedure amministrative previste;

- i sondaggi per accertare la rilevazione appropriata e tempestiva degli adempimenti tributari e previdenziali;
- l'accertamento dell'esistenza e della tempestività di preparazione delle riconciliazioni bancarie e il loro controllo a campione;
- l'effettuazione della conta di cassa e/o di titoli a data intermedia;
- la lettura dei verbali degli organi sociali;
- l'analisi comparativa sulla base della situazione contabile a data intermedia;
- i colloqui con gli organi sociali e con il collegio sindacale (se non è, ovviamente, questo organo incaricato della revisione) per avere informazioni in merito all'attività di vigilanza svolta sull'adeguatezza del sistema di controllo interno. Infine, la *documentazione* delle verifiche accoglie le carte di lavoro relative ai controlli effettuati nel corso dell'anno e al termine dello stesso, carte da tenere distinte da quelle attinenti al lavoro di revisione. La dottrina giuridica, dal canto suo, analizzando la lettera della norma si sofferma sulla "correttezza" della rilevazione e sulla relazione tra "fatti di gestione" e "scritture contabili". In merito alla "*correttezza*" della rilevazione, essa richiede necessariamente un termine di paragone senza il quale neppure si potrebbe esercitare una forma qualsiasi di controllo. Tale correttezza è integrata in un modello di rappresentazione della dinamica aziendale che si poggia sulle norme del codice civile (in particolare quelle che disciplinano la redazione del bilancio e che, di conseguenza, influiscono, "a monte", la rappresentazione delle operazioni di gestione) e sui principi contabili nazionali (dei quali, in linea di massima, si deve presumere la conformità alla legge, salvo casi particolari). In merito, invece, alla *relazione tra "fatti di gestione" e "scritture contabili"*, si annoverano due opinioni antitetiche. La prima, più estensiva (e più gravosa per il revisore), considera tale relazione estesa a ogni sequenza: "fatto di gestione" → documento → annotazione nelle "scritture contabili"; implica, quindi, un controllo di corrispondenza tra documenti e scritture, ma anche tra fatti e documenti, cioè, in pratica, non solo la verifica dell'adeguato inserimento dei dati nel sistema contabile, ma anche della veridicità dei documenti posti alla base di quello. La seconda, più restrittiva (e più favorevole al revisore), considera tale relazione limitata alla sola sequenza: documento → annotazione nelle "scritture contabili"; implica, quindi, una conformità tra flusso documentale e rilevazione contabile, assolvendo il revisore dall'obbligo di investigare su frodi e dichiarazioni false, e ammette l'impiego sistematico del campionamento. Tale seconda opinione è da considerarsi dominante.

Il controllo di qualità

Il controllo di qualità (art. 20 del D.Lgs. 39/2010), unitamente alla formazione continua, dovrebbe assicurare i più elevati standard professionali di esercizio della funzione di revisione. Infatti, gli iscritti nel registro dei revisori (nella sezione: "attivi") sono soggetti a controllo della qualità:

- almeno ogni sei anni, se non svolgono la revisione su enti di interesse pubblico;
- almeno ogni tre anni, se svolgono la revisione su enti di interesse pubblico.

Il controllo della qualità è affidato a persone fisiche in possesso di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione e di bilancio, nonché di una formazione specifica in materia di controllo della qualità. Il processo di controllo si svolge lungo le seguenti fasi:

- i soggetti incaricati redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi sono posti in essere;
- il revisore provvede a effettuare tali interventi entro il termine definito;
- il Ministero dell'economia e delle finanze e la Consob, negli ambiti di rispettiva competenza, in caso di mancata, incompleta o tardiva effettuazione di tali interventi da parte dei revisori, possono applicare loro le sanzioni previste. Di particolare rilievo è precisare su cosa si esercita il controllo della qualità, il che vale a definire, implicitamente, quali siano gli standard professionali domandati dal D.Lgs. 39/2010. In particolare, la norma prevede che il controllo si estenda a:
 - l'esistenza, la completezza e la correttezza dei documenti di revisione (cioè dei fogli di lavoro, dei documenti, dei verbali, se si tratta di collegio sindacale);
 - la conformità delle modalità di svolgimento degli incarichi ricevuti dal revisore ai principi di revisione (il che vale a rafforzare la cogenza di quei principi);
 - il rispetto dei requisiti di indipendenza applicabili;
 - l'impiego della quantità e qualità delle risorse (inteso come indicatore di congruità dei mezzi utilizzati rispetto agli obiettivi di revisione, dunque, in ragione della dimensione aziendale e della complessità dell'incarico ricevuto);
 - i corrispettivi per la revisione (per i quali pure si può discutere in termini di congruità rispetto all'impegno di ore necessarie per assicurare il livello minimo di controlli necessari per rispettare i principi di revisione internazionali);
 - il sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione. Il principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 del 2010 (ISQC 1) fissa le regole generali per il controllo della qualità e, in particolare, gli elementi costitutivi del sistema di controllo interno della qualità, il quale deve includere direttive e procedure in merito a (§16):
 - le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato;
 - i principi etici applicabili (Codice IESBA e norme deontologiche professionali nazionali);
 - l'accettazione e il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici;
 - le risorse umane (dipendenti e collaboratori diversi dal revisore);
 - lo svolgimento dell'incarico;

- il monitoraggio (cioè l'auto-valutazione del sistema di controllo stesso). Il revisore deve, poi, stabilire direttive e procedure che richiedano di documentare in modo appropriato l'operatività di ciascun elemento del sistema di controllo della qualità (§57). Nel 2014, lo IAASB ha emanato un importante documento al riguardo: *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. Si tratta di un modello sistemico di tipo input-output per la rappresentazione dell'attività di revisione. Esso, infatti, individua cinque variabili: fattori (valori, etica, attitudini), processi, risultati (procedure di revisione e processo di controllo della qualità), interazioni-chiave tra i soggetti coinvolti nel processo di redazione del bilancio, contesto (disciplina del bilancio, diritto degli affari, cultura economica, regole di corporate governance, standard di revisione, sistemi informativi, talenti attratti).

Si può osservare, conclusivamente, che il controllo di qualità si estende a tutte le forme organizzative della revisione (collegio sindacale, revisore esterno, società di revisione); esso ha diversa cadenza in ragione dell'importanza degli incarichi (tre anni per quelli maggiori, sei per i minori); infine, avviene sempre a livello personale (il singolo revisore, per tutti gli incarichi del periodo trascorso).

La responsabilità e le sanzioni amministrative e penali

Il D.Lgs. 39/2010 introduce uno specifico regime di *responsabilità patrimoniale* relativo allo svolgimento dell'incarico di revisione, regime che si va ad aggiungere agli altri, già previsti da altre leggi (se tale incarico è affidato al collegio sindacale), mentre è l'unico applicabile se il professionista assolve soltanto quello. Il regime di responsabilità riguarda:

- il rapporto tra il revisore e la società revisionata;
- i rapporti interni all'organizzazione di revisione. Per quanto riguarda *il rapporto tra il revisore e la società revisionata*, la norma stabilisce che il primo risponde in solido tra loro nei confronti della seconda, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento dei propri doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali (per esempio: i tre membri effettivi del collegio sindacale), essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato. Per quanto riguarda *i rapporti interni all'organizzazione di revisione*, il responsabile della revisione ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

In termini generali, quindi, la responsabilità dei revisori (se più di uno) è solidale, ma non è illimitata, in quanto essa si estende entro "i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato". Tale limite non è quantificato secondo un parametro (per esempio: *tot* % dei ricavi di vendita della società revisionata), ma assolve un'importante funzione pratica: infatti, i professionisti, che dal 2012 vi sono obbligati per legge, riescono a stipulare una polizza assicurativa soltanto se, appunto, il rischio della controparte (cioè della compagnia assicurativa) conosce, comunque, un limite superiore (per quanto indefinito); in caso contrario, come avveniva in passato,

o le compagnie potevano non essere interessate ad assicurare questo rischio, o, se presenti sul mercato *professional*, arrivavano a chiedere premi esosi.

Ma qual è l'evento che suscita la responsabilità del revisore (e, quindi, lo espone al rischio patrimoniale)? Esso consiste nell'“inadempimento dei propri doveri”. Si tratta, secondo un'interpretazione fornita dalla prassi professionale, di “negligenza professionale” la quale colpisce il giudizio sul bilancio e questo, a sua volta, può darsi solo nel caso di errata, o di mancata, applicazione dei principi di revisione internazionali. La mancanza di negligenza professionale (che esonera dalla responsabilità patrimoniale) non deve, però, considerarsi sinonimo di automatica correttezza del giudizio del bilancio. Si ritiene, infatti, che l'attività del revisore (e, di conseguenza, il giudizio che coerentemente e correttamente ne deriva) sia esposta a rischi ineliminabili e a lui non imputabili. In particolare, la prassi professionale (e la giurisprudenza con essa) esclude che il revisore abbia il compito dell'investigatore (e che, quindi, non debba “scoprire le frodi”, come compito primario); ritiene, poi, che l'applicazione (corretta e coerente) dei principi di revisione internazionali possa comunque inficiare il giudizio sul bilancio (senza che per ciò si possa dare l'estremo della responsabilità patrimoniale), se si considera che il revisore utilizza tecniche di campionamento (e, quindi, gli effetti di errori e di frodi possono annidarsi nella porzione non campionata dell'universo) e fa affidamento su dichiarazioni di altri (i soggetti circolarizzati - clienti, fornitori, banche, consulenti - oltre che la direzione, con le sue attestazioni); infine, il revisore, nel formulare il proprio giudizio, assicura “ufficialmente” dal rischio che il bilancio contenga scostamenti “significativi” d'informativa e, quindi, non esclude che in esso si possano dare scostamenti “non significativi”.

Problema più complesso si dà nel caso in cui si debba valutare la responsabilità del revisore nel caso di controllo del bilancio consolidato perché in questo caso possono entrare in gioco, oltre a tutti gli elementi fin qui ricordati, i flussi informativi provenienti dalle controllate, specialmente se queste si trovano in paesi esteri, e il lavoro dei revisori dei bilanci delle società incluse nel consolidamento. L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili si prescrive nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento. Il D.Lgs. 39/2010 prevede, poi, **sanzioni amministrative e penali** a carico dei revisori o degli amministratori delle società revisionate che violino la legge. Il regime sanzionatorio introdotto riguarda:

- i provvedimenti amministrativi del Ministero dell'economia e delle finanze;
- i provvedimenti amministrativi della Consob;
- il reato di falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione;
- il reato di corruzione dei revisori;
- il reato di impedito controllo;
- il reato di illecito compenso;

- il reato di illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione;
- le disposizioni comuni. I *provvedimenti amministrativi del Ministero dell'economia e delle finanze* (artt. 24-25) intervengono quando il Ministero accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione, nei casi di ritardata o mancata comunicazione delle informazioni da inserire nel registro dei revisori, di mancato adeguamento alle indicazioni pervenute in sede di controllo della qualità, di mancato versamento del contributo annuale. I provvedimenti amministrativi, in ragione della gravità delle condotte, possono consistere in:
 - la sanzione pecuniaria da 1.000 a 150.000 euro;
 - la sospensione dal registro, per un periodo non superiore a cinque anni (il che produce, come conseguenza "collaterale" la perdita di tutti gli incarichi in corso, per i quali, come si è detto all'inizio, è sempre necessaria l'iscrizione "piena" al registro);
 - la revoca di uno o più incarichi di revisione;
 - il divieto di accettare nuovi incarichi di revisione per un periodo non superiore a tre anni;
 - la cancellazione dal registro. A parte l'ultima, che è definitiva, non si esclude che il MEF possa erogare anche più sanzioni contemporaneamente. Si consideri, poi, che, a differenza della responsabilità patrimoniale - che per definizione è solidale - la responsabilità amministrativa deve ritenersi personale: nel caso di revisore unico sarà tutta sua; nel caso, invece, di collegio sindacale occorrerà valutare se sia imputabile a tutti o a uno soltanto dei suoi componenti. I *provvedimenti amministrativi della Consob* (art. 26) intervengono quando essa accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione e sono in pratica gli stessi di quelli previsti per il Ministero dell'economia e delle finanze. La violazione dei divieti previsti dall'art. 17 del D.Lgs. 39/2010 in tema di indipendenza del revisore negli enti di interesse pubblico è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 100.000 a 500.000 euro irrogata dalla Consob. Il *reato di falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione* (art. 27) si consuma quando il revisore, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la consapevolezza della falsità e con l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni, attesta il falso od occulta informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale, finanziaria della società revisionata, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione. La sanzione è:
 - in assenza di danno, l'arresto fino a un anno;
 - in presenza di danno, la reclusione da uno a quattro anni;

- in caso di ente di interesse pubblico, la reclusione da uno a cinque anni. Il reato, quindi, se è di “pericolo” è una contravvenzione, consiste in una seria minaccia alla fede pubblica ed è punito con una pena inferiore, mentre se è di “danno”, cioè influenza la sfera patrimoniale dei destinatari del giudizio sul bilancio, è un delitto ed è punito più duramente. I soggetti attivi del reato sono gli incaricati della revisione (collegio sindacale, revisore esterno, responsabile dell’incarico nella società di revisione), mentre non sembrano esserlo le altre figure che, pure, possono essere coinvolte nell’attività (ausiliari, collaboratori, dipendenti). La condotta consiste nella “attestazione del falso” o nell’“occultamento di informazioni”. La prima fattispecie si può senz’altro dare quando si configura l’antinomia “vero/falso” (corrispondenza contabilità-bilancio, conformità bilancio-norme, regolarità e completezza delle rilevazioni) mentre appare più sfuggente in presenza dei valori di bilancio stimati e congetturati (dove affermare, con la nettezza propria del diritto penale, che un valore è vero o è falso è assai difficile, se non impossibile). La seconda fattispecie deve fare riferimento a un contenuto minimo obbligatorio (e, quindi, alla relazione di revisione), anche se non è chiaro se l’occultamento si riferisca a qualsiasi informazione che il revisore deve dare (specialmente nella “sezione personalizzata” della relazione) o solo a quelle rilevanti per dipingere la situazione economica, finanziaria, patrimoniale della società. In ogni caso, la condotta deve essere idonea a ingannare i terzi (il che apre lo spazio alla discussione circa la competenza di questi nel leggere la relazione, unitamente al bilancio cui si riferisce).

L’elemento soggettivo del reato è il dolo del revisore (“consapevolezza della falsità”), il che vale a escludere la fattispecie criminosa nell’ipotesi di comunicazioni rivolte al revisore dolosamente falsificate (risposte di clienti, fornitori, consulenti, attestazioni della direzione, documenti falsi). Il *reato di corruzione dei revisori* (art. 28) si consuma quando il revisore, a seguito della dazione o della promessa di utilità, compie od omette atti, in violazione degli obblighi inerenti al proprio ufficio, cagionando nocumento alla società revisionata. La sanzione è:

- in caso di ente di interesse pubblico, la reclusione da uno a cinque anni;
- negli altri casi, la reclusione sino a tre anni;
- applicata anche a chi dà o promette l’utilità. Si tratta di un reato esclusivamente “di danno”; la condotta che, quindi, non produca tale danno, ma solo un generico pericolo per la fede pubblica, non è sanzionata. I soggetti del reato sono, necessariamente, almeno due e uno di questi (il corrotto) è ancora il soggetto incaricato della revisione, mentre l’altro non è qualificato (cioè non si dice che il corruttore debba essere l’organo amministrativo della società revisionata, potendo, invece, essere anche altra figura aziendale: dirigente, alto funzionario, socio): ovviamente, i due (o più) sono in concorso tra loro e hanno il comune interesse a occultare l’accordo criminoso e a non svelarlo a terzi. La condotta consiste nel collegamento funzionale tra “dazione o promessa di utilità” (a contenuto economico o no) offerta dal corruttore e violazione (commissiva od omissiva, ma sempre consapevole) di obblighi di ufficio da parte del revisore, con conseguente danno alla società. Il *reato di impedito controllo* (art. 29) si consuma quando i componenti dell’organo di amministrazione della società revisionata, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di revisione. La sanzione è:

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- in assenza di danno, l'ammenda fino a 75.000 euro;

- in presenza di danno, l'ammenda fino a 75.000 euro e l'arresto fino a 18 mesi;

- in caso di enti di interesse pubblico, raddoppiata. Si tratta, quindi, in entrambi i casi di una contravvenzione, che si dà sia in presenza di danno che senza. Il soggetto del reato può essere soltanto uno: l'organo amministrativo della società revisionata. Si ritiene, con tale prescrizione, che si debba fare riferimento agli amministratori di diritto (in carica, con o senza deleghe), mentre tutte le altre figure apicali (direttori generali, manager variamente configurati, segreteria della presidenza della società) e no (direttore amministrativo, capo ufficio contabilità, ecc.), pur potendo, nei fatti, porre in essere i medesimi comportamenti non sono esposti al rischio di ammenda e di arresto. La condotta consiste di due tipi di comportamenti, con un effetto comune: i comportamenti consistono nell'occultamento di documenti (il che appare abbastanza chiaro: il revisore li chiede e l'organo amministrativo li dichiara assenti, distrutti, smarriti ecc.) o nel compimento di "altri idonei artifici" (un ventaglio di possibili comportamenti fraudolenti capaci di ingannare il revisore); occultamenti e artifici, per essere rilevanti penalmente, devono produrre un effetto specifico e concreto, cioè impedire od ostacolare lo svolgimento dell'attività di revisione. A tale ultimo proposito, si può notare come l'impedimento appaia di più facile definizione (il revisore dovrà in tal caso emettere l'apposita dichiarazione di impossibilità di formulare un giudizio sul bilancio), mentre l'ostacolo può consistere in un rallentamento dell'attività, in una sua maggiore onerosità o in una sostituzione delle procedure inizialmente previste (quelle ostacolate) con altre, di tipo alternativo (che i principi di revisione prevedono in molti casi, proprio perché l'esperienza della pratica insegna a dovere, in molti casi, sopperire a comportamenti non collaborativi della direzione aziendale). Il *reato di compensi illegali* (art. 30) si consuma quando il revisore percepisce, direttamente o indirettamente, dalla società revisionata compensi in denaro o in altra forma, oltre quelli legittimamente pattuiti o non dovuti. La sanzione è la reclusione da uno a tre anni e la multa da 1.000 a 100.000 euro. Il reato non prevede particolari circostanze concomitanti: è sufficiente il pagamento di somme o il trasferimento di utilità economica oltre i compensi previsti ufficialmente per l'incarico. La norma intende, quindi, tutelare il sistema economico da qualsiasi accordo "sotto-banco" tra società e revisore, accordo sanzionato a prescindere dal fatto se si producano conseguenze sul lavoro di revisione o, ancora più a valle, sugli interessi patrimoniali dei soci. Il bene protetto, quindi, è l'indipendenza del revisore, così come essa è definita dal D.Lgs. 39/2010 (in ragione dell'entità e del peso che il compenso "ufficiale" ha nell'economia del revisore e dei rapporti tra questi e la società revisionata). I soggetti del reato sono sempre due: un esponente della società (non ben circoscritto) e uno o più soggetti coinvolti ufficialmente nella revisione (quindi: non soltanto il revisore). Tali soggetti comprendono il responsabile dell'incarico, i componenti dell'organo di amministrazione, i soci, i dipendenti della società di revisione. Il *reato di illeciti rapporti patrimoniali* (art. 31) con la società revisionata si consuma quando il revisore contrae prestiti, sotto qualsiasi forma, sia direttamente che per interposta persona, con la società revisionata o con una società che la controlla, o ne è controllata, o si fa prestare da una di tali società garanzie per debiti propri. La sanzione è la reclusione da uno a tre anni e la multa da 206 a 2.065 euro.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

La norma intende tutelare, come la precedente, il bene, fondamentale per la fede pubblica, dell'indipendenza del revisore, ma, a differenza di quella, non prevede la punibilità degli esponenti della società revisionata (il cui concorso è ineliminabile), ma solo del professionista e del suo team ("gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della società di revisione"). Ancora a differenza del reato precedente, qui l'accordo non è "sotto-banco", ma alla luce del sole e, quindi, conosce tutte le regole del diritto privato (forma, consenso, pubblicità eventuale, ecc.): esso ha per oggetto un "prestito" (cioè una qualsiasi forma di finanziamento che vede come beneficiario uno dei soggetti coinvolti nella revisione sopra citati) o una "garanzia di debiti propri". È, quindi, la stipula del contratto l'evento che integra il reato (e, quindi, questo reato appare, rispetto ai precedenti, assai più improbabile e "ingenuo"). Infine, in tema di *disposizioni comuni*, l'art. 32 prevede che se dai reati commessi dagli esponenti della società di revisione o dai reati di compenso illegale o di illecito rapporto patrimoniale deriva alla società revisionata o alla società di revisione stessa un danno di rilevante gravità, la pena è aumentata fino alla metà. Per tutti i reati ora ricordati, è prevista una forma di pubblicità a favore delle autorità di vigilanza. Infatti, la sentenza penale pronunciata a carico dei responsabili della revisione, dei componenti dell'organo di amministrazione, dei soci e dei dipendenti della società di revisione per i reati commessi nell'esercizio della revisione è comunicata al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob a cura del cancelliere.

Estratto dal libro “Sindaci e Revisori”

Guida operativa alla revisione
edito da Maggioli Editore

Indice dei principali argomenti del volume

- **Principi generali della revisione**
- **Procedure di revisione e cicli aziendali**
- **Applicazione pratica, casi ed esempi**
- **Guida all’esame di abilitazione**

[Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui](#)

23 settembre 2014

di Raffaele D’Alessio – Valerio Antonelli

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente