

# PRINCIPI DI REVISIONE

## Il Controllo Contabile e la Revisione del Bilancio

Il controllo contabile come definito dal primo comma, lettere a) e b) dell'art. 2409-ter del codice civile, che riprende quanto previsto per la revisione contabile dallo stesso comma e lettere dell'art. 155 del D.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo Unico della Finanza - TUF), dimostra che, al di là della terminologia, i contenuti delle due attività sono assolutamente omologhi. Possiamo pertanto ritenere che il termine "controllo contabile sul bilancio" sia equivalente a quello oggi diffuso di "revisione del bilancio". In concreto il revisore, sia che svolga il controllo contabile di cui all'art. 2409-ter c.c. sia che svolga la revisione contabile di cui all'art. 155 del TUF deve, infatti, sempre effettuare:

- Una verifica periodica sulla regolare tenuta della contabilità sociale;
- Una verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;
- Una verifica della corrispondenza del bilancio (d'esercizio o consolidato) alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti;
- Una verifica della rispondenza del bilancio (d'esercizio o consolidato) alle norme che lo disciplinano;
- L'emissione di un'apposita relazione con il giudizio sul bilancio.

Pur potendo usare indifferentemente i due termini, per una maggiore chiarezza, faremo generalmente riferimento al "controllo contabile" principalmente per l'attività di controllo periodico sulla regolare tenuta della contabilità prevista dalla lettera a) dei due articoli, cioè al controllo periodico sulla contabilità e alla "revisione contabile" per l'attività di controllo del bilancio di cui alla lettera b).

## Natura, riferimenti e obiettivi del controllo contabile legale sul bilancio

L'art. 2409-ter c.c. primo comma, alle lettere b) e c) disciplina il controllo contabile con riferimento al bilancio d'esercizio o al bilancio consolidato. Dalla lettura della norma appare chiaro che il legislatore abbia inteso allineare gli obblighi delle società per azioni non quotate a quelli già previsti e disciplinati dal TUF agli articoli 155 e seguenti per le società con azioni quotate.

Questa scelta, che potrebbe apparire troppo onerosa soprattutto per le imprese di minore dimensione, discende da una chiara linea di indirizzò europea per il controllo legale dei conti e potrà essere modificata solo in ambito europeo, dove sono allo studio specifiche previsioni per le modalità di controllo nelle imprese medie e piccole.

Il riferimento alle norme di legge chiarisce inoltre che tratteremo in particolare del **controllo legale dei conti**, com'è definito in ambito europeo, anche se i criteri e le metodologie applicati sono comuni anche a revisioni contabili di natura volontaria.

## Riferimento ai Principi di Revisione

Il contenuto tecnico del lavoro di controllo contabile, non solo quello relativo al bilancio, deve fare riferimento alle norme di legge e, se richiesto dalle caratteristiche della società oggetto di controllo, alle raccomandazioni emanate dalla Consob e dagli organismi di controllo di specifici settori. Particolare rilievo assumono poi le norme tecniche di riferimento che vengono emanate dai **CNDCR**.

Per la revisione contabile queste sono da tempo i Principi di Revisione, in Italia statuiti dalla specifica Commissione Paritetica del Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri. Nella loro versione attuale i Principi di Revisione italiani sono allineati ai principi o *Auditing Standards* Internazionali, gli **ISA** (*International Standards on Auditing*),

pubblicati dall'International Auditing and Assurance Standards Board dell' **IFAC** (International Federation of Accountants).

Gli ISA internazionali sono un corpo organico di regole per lo svolgimento della revisione e del controllo legale dei conti, inseriti a loro volta in un quadro più ampio di regole che indirizzano il revisore contabile anche per interventi che esulano dalla revisione di un bilancio e che discendono da un principio generale, l'ISQC 1, che è il principio internazionale per il Controllo della Qualità. Gli ISA si articolano secondo il seguente schema di documenti, sostanzialmente rispettato, anche nella numerazione, nei Principi di Revisione.

N. documento	Argomento e titolo
Da 100 a 199	Quadro di riferimento per gli ISA
Da 200 a 299	Principi Generali e Responsabilità
Da 300 a 499	Identificazione, Valutazione e risposta al Rischio
Da 500 a 599	Gli Elementi Probativi della Revisione
Da 600 a 699	Utilizzo del lavoro di altri revisione
Da 700 a 799	Conclusione del lavoro e Relazione del Revisore
Da 800 a 899	Aree speciali
Da 1000 a 1100	Documenti tecnici interpretativi

La generalizzata applicazione di regole comuni in Europa è sostenuta dalla **FEE**, la Federazione degli Esperti Contabili Europei, che, al fine di migliorare la qualità della revisione, ne ha proposto l'adozione da parte di [tutte le società quotate europee a partire dal 2005](#).

Vi sono poi altre raccomandazioni della professione per le società quotate e le Norme di Comportamento in corso di approvazione, che devono servire come riferimento, generale e specifico, nell'assolvimento degli obblighi di legge.

Esistono oggi correnti di pensiero che tendono ad escludere il riferimento ai Principi di Revisione per il controllo contabile delle società per azioni non quotate, non essendo oggi richiesto dal legislatore. D'altro canto, le "Norme di Comportamento degli Organi di Controllo Legale nella Riforma del Diritto Societario" in corso di approvazione da parte dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri stabiliscono, nella sezione relativa alle Norme di Comportamento per il Revisore Unico, la Società di Revisione e il collegio Sindacale, che **le fonti di riferimento per la funzione di controllo contabile devono essere individuate nei Principi di Revisione**.

Ciò sulla base delle motivazioni che seguono:

- I Principi di Revisione sono di generale accettazione, hanno valenza internazionale e sono già stati adattati alla normativa in vigore in Italia;
- La Commissione Europea per l'Auditing ha proposto che, con opportuni adattamenti alle leggi locali, gli stessi divengano obbligatori in tutta Europa;
- La Consob ne ha già raccomandato l'utilizzo per quanto di sua competenza;
- L'introduzione dei Principi Contabili Internazionali, per alcuni aspetti molto innovativi, porterà alla necessità di un controllo contabile di alta qualità.

Inoltre gli stessi, con opportune interpretazioni tecniche e procedurali, possono essere applicati anche a imprese ed enti minori. In questo senso va anche il recente **Documento N. 1005** che fornisce un'interpretazione più flessibile dei Principi per le imprese di minori dimensioni.

## **Obiettivi e limiti del Controllo Contabile e della Revisione del Bilancio**

Secondo il documento **N. 200** dei Principi di Revisione, conforme all'art. 156 del TUF, l'obiettivo della revisione contabile è di acquisire ogni elemento necessario per consentire

al revisore di **esprimere un GIUDIZIO** sulla conformità del bilancio d'esercizio o del bilancio consolidato, in tutti gli aspetti significativi, alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.

Nel documento si chiarisce che la revisione contabile del bilancio svolta in conformità ai Principi di Revisione è mirata a fornire una ragionevole sicurezza che il bilancio, nel suo complesso, non contenga errori significativi e risulti attendibile, ma che la stessa non può tuttavia garantire né il futuro funzionamento dell'impresa, né l'efficace o efficiente gestione. Il termine usato, "*ragionevole sicurezza*" al posto di "*certezza*", è dovuto al fatto che la revisione contabile è un processo che possiede limitazioni intrinseche che influenzano la capacità del revisore di individuare errori significativi. Tali limitazioni possono derivare da diversi fattori quali:

- L'utilizzo di verifiche a campione;
- L'inadeguatezza di qualunque sistema contabile e di controllo interno nei confronti degli errori e delle frodi;
- La natura persuasiva piuttosto che conclusiva di molti degli elementi probativi utilizzati dal revisore.

Inoltre, anche il lavoro svolto dal revisore contabile per giungere alla formulazione del proprio giudizio sul bilancio è un processo caratterizzato dalla presenza di limitazioni oggettive e di elementi di valutazione soggettivi, soprattutto con riferimento:

- Alla raccolta d'informazioni e degli elementi probativi, per esempio, nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione;
- Alla formulazione delle conclusioni basate sulle evidenze e sugli elementi probativi raccolti, per esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione dell'azienda oggetto di revisione nella redazione del bilancio.

Il riferimento ai Principi di Revisione per quanto attiene al controllo contabile non è oggi un obbligo di legge. Occorre comunque farvi riferimento per le metodologie che gli stessi definiscono, in quanto sono quelle ormai di uso internazionale e che dovranno essere adottate in un prossimo futuro per il controllo legale dei conti in chiave europea.

Contrariamente a quanto si crede tali metodologie sono applicabili anche alle società di minori dimensioni in quanto è il revisore, nella fase di pianificazione, che definisce il tipo di controlli che ritiene corretti per la tipologia, complessità e le problematiche della revisione da effettuare. L'utilizzo dei Principi di revisione non deve essere pertanto visto come un indebito appesantimento dei contenuti della revisione contabile, applicabile solo alle società quotate di grandi dimensioni, ma come una garanzia sulle tipologie di controllo preferibili per raggiungere gli obiettivi della revisione.

## **Principi Generali e Indipendenza del Revisore**

I principi etici generali e le norme generali di comportamento a cui il revisore deve attenersi sono:

- a) Indipendenza sia formale sia sostanziale;
- b) Integrità;
- c) Obiettività;
- d) Competenza e Diligenza;
- e) Riservatezza;
- f) Professionalità;
- g) Rispetto dei Principi Tecnici.

Parte di queste norme, in particolare quelle relative all'abilitazione professionale e all'indipendenza, sono regolate per legge. Si rinvia pertanto ai contenuti di:

- D.L. n. 88 del 27 gennaio 1992, Attuazione Ottava Direttiva relativa all'abilitazione delle persone incaricate del Controllo Legale dei Conti;

- D.lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998, Testo Unico Finanza;
- DPR. n. 99 del 6 marzo 1998, Regolamento recante norme per l'esercizio della funzione di Revisore Contabile.

Vi sono poi altre norme etiche e deontologiche che riguardano:

- •compenso del revisore: il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto;
- •rapporti tra revisori: il rapporto tra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione.

Nel quadro dei principi generali e delle norme etiche è importante sottolineare la disposizione del revisore, che deve sempre pianificare e svolgere la revisione con un atteggiamento di **scetticismo professionale**, interrogandosi sulla validità degli elementi probativi acquisiti e prestando particolare attenzione a quelle informazioni o elementi raccolti che contraddicono o mettono in discussione l'affidabilità della documentazione esaminata o delle attestazioni della direzione.

Come abbiamo in precedenza ricordato, le norme generali di comportamento per il revisore sono attualmente in fase di profonda evoluzione, in ambito sia nazionale sia internazionale.

- In particolare il tema dell'indipendenza del revisore è attualmente dibattuto e sono attesi interventi legislativi e professionali a questo proposito, non essendo presente in Italia un corpo normativo organico di riferimento in materia di indipendenza per l'attività di revisione e non potendo a ciò supplire i numerosi interventi che la Consob, a partire dal 1996, ha regolarmente prodotto.
  - Lo stesso Testo Unico per la Finanza, all'art. 160 sulle incompatibilità, rinvia a un emanando regolamento del Ministro della giustizia, in attesa del quale occorre ancora fare riferimento all'art. 3 "Incompatibilità", del DPR 31 marzo 1975, n. 136, per il resto interamente abrogato con la legge Draghi.
  - Anche l'iscrizione all'Albo speciale Consob delle società di revisione, come prevede lo stesso TUF, all'articolo successivo, deve seguire l'accertamento dei requisiti previsti dall'art. 6, comma 2 di un testo legislativo ormai datato, il D.lgs. 27 gennaio 1992, n. 88.
-