

UN SET DI STANDARD PER LA REVISIONE

Procedure di controllo *ad hoc* applicando i principi generali

L'orientamento delle istituzioni internazionali, dall'IFAC alla Commissione UE alla professione tedesca

Articolo a cura del Consiglio Nazionale Ragionieri Commercialisti – Italia Oggi 25 gennaio 2006

Il dibattito in tema di controllo contabile deve partire dalla consapevolezza che la realtà del mondo economico sta cambiando, anzi è già cambiata, e che la professione non può, e non deve, rimanere ferma su posizioni ormai superate dai tempi, dalla legislazione e dalle aspettative del mercato. In caso contrario **si rischia che una funzione altamente qualificante, riconosciuta dal legislatore, quella del controllo contabile, sia ritenuta inutile dal mercato**, o peggio possa diventare appannaggio delle sole società di revisione anche nelle società cosiddette chiuse.

Una posizione equilibrata sul tema può scaturire dalla combinazione di due uguaglianze e di una disequaglianza. La prima uguaglianza **«Controllo contabile = Revisione contabile»** è tale in termini sostanziali e in termini giuridici (contenuto identico dell'art. 2409 ter rispetto all'art. 155 TUF; contenuto dell'art. 2409 ter lettera c) in tema di relazione al bilancio e dell'art. 51 bis della IV Direttiva modificata, recepita con la legge comunitaria 2004, rispetto all'art. 156 TUF. La seconda uguaglianza **«Finalità del controllo = Assicurare l'affidabilità dei conti societari»**, è tale indipendentemente dalla tipologia della società controllata o del soggetto, che effettua, il controllo.

La scelta del legislatore di affidare il controllo contabile a società di revisione per le società che fanno ricorso al capitale di rischio è modulata sulla complessità ed estensione dell'operatività. Di queste ultime, mentre l'affidabilità del controllo dei bilanci, deve essere uguale in ogni caso, a garanzia dell'interesse pubblico, che non varia con il numero degli azionisti. La disequaglianza **«Principi di revisione = Procedure di revisione»** è invece di natura semantica, ma non pare inutile ripeterla.

I principi revisione costituiscono un set di standard, elaborati dalla professione su basi logiche e opportune, a livello internazionale. Il loro rispetto è alla base dell'affidabilità dei controlli e dei criteri per il sistema di controllo della qualità (previsto da una Raccomandazione europea del 2002 e imposto dall'art. 29 dell'VIII Direttiva modificata). Essi regolano i vari aspetti e le varie fasi del controllo, quali, per esempio «Comprendere l'impresa e il suo contesto e valutare i rischi di errori significativi (315) ». «Pianificazione (300) », «Documentazione del lavoro (230) ».

Le «procedure di revisione» sono invece un insieme di applicazioni tecniche, modi di operare, elaborazioni destinate a ottenere il risultato di una revisione affidabile.

Le società di revisione hanno redatto nel tempo propri manuali di revisione.

I professionisti tendenzialmente applicavano le norme di comportamento del collegio sindacale emanate nel 1995, che contengono analitiche procedure di revisione, in funzione dei principi di revisione allora in vigore, dettagliate e incentrate sulle singole voci di bilancio.

L'evoluzione normativa richiede ora che vengano elaborate delle procedure di revisione di ausilio al professionista nello svolgimento del controllo contabile, nel rispetto dei principi generali e nella considerazione della specificità delle PMI.

L'obiettivo da perseguire deve essere quello di predisporre un set di procedure che non sia una guida comportamentale di contenuto prescrittivo, ma che contenga una serie di indicazioni tecniche, che traducano i principi generali in procedure, ferme restando la flessibilità e autonomia del singolo professionista ad assumere diverse linee procedurali nel rispetto dei principi generali.

In questa direzione muovono gli organismi internazionali.

L'IFAC ha indetto un «bando di gara» tra gli istituti membri per fornire alla *task force* che all'interno dell'IFAC rappresenta gli interessi dei piccoli e medi studi di tutto il mondo, «una

guida esplicitiva all'applicazione dei principi di revisione (ISA) nelle revisioni delle piccole e medie imprese. «La guida mira ad aiutare i revisori a capire i principi, a conformarsi e ad applicarli alle PMI».

Il documento del 7 settembre 2005 (www.ifac.org o, in italiano, sul sito www.consrag.it) dopo aver ribadito che **vi è «un solo livello di revisione**, sia questa svolta per un'impresa di interesse pubblico oppure per una PMI di natura privata precisa che «la guida dovrà rispondere a tutti i principi base contenuti negli ISA», «La guida non costituirà fonte di autorità e la sua consultazione non elimina la necessità di fare riferimento agli ISA».

Non si deve inoltre dimenticare il **documento n. 1005** «Considerazione sulla revisione delle imprese ed enti minori» approvato anche in Italia dalla professione.

Tale documento, nel descrivere le caratteristiche che si incontrano nelle PMI, indica come tali caratteristiche possono influire sull'applicazione dei principi di revisione, che non vengono quindi sostituiti, in quanto a essi si deve comunque fare riferimento.

Nella stessa direzione muove la Comunità europea. Nella modificata Ottava Direttiva sulla Revisione Legale dei Conti, approvata in via definitiva l'11 ottobre 2005 e in corso di pubblicazione in GUCE, all'art. 26 s'impone che tutte le revisioni legali vengano effettuate conformemente ai principi di revisione internazionali, che pertanto saranno approvati dalla Commissione europea.

In questa direzione infine muovono le professioni europee. La professione tedesca, ha redatto nel 2005, il documento «*Idw auditing practice statement. Special consideration in the audit of small and medium sized entities*» (www.idw.de/idw/generator/id o in italiano sul sito www.consrag.it). Si tratta di una circolare sulla prassi di revisione nelle PMI.

Si ribadisce che i principi di revisione si applicano «**indipendentemente dalla forma societaria e dalle dimensioni del soggetto controllato**» e che «**non s'intende introdurre alcuna esenzione riguardo all'applicazione dei P.R.**».

Leggiamo l'affermazione che «l'approccio di revisione basato sul rischio trova applicazione anche nelle PMI» dove taluni «fattori possono essere considerati indicatori di un più elevato rischio intrinseco».

In tema di «Documentazione e carte di lavoro» leggiamo, per esempio, che «la struttura e il contenuto delle carte di lavoro possono essere commisurati alle dimensioni e alla complessità dell'impresa revisionata» e tuttavia «la conoscenza approfondita da parte del revisore della PMI revisionata non fa venire meno la necessità di un'adeguata documentazione, con descrizioni normative e diagrammi di flusso».

Pur se nel caso concreto il controllo viene condotto con attenzione e con sensibilità professionale, **discostarsi dagli standard non permette ai terzi, alla comunità degli affari, alla magistratura, allo stesso legislatore di riconoscere l'affidabilità del controllo effettuato.**

Si rischia di offrire il fianco a giudizi che screditino la scelta del legislatore italiano di mantenere il controllo contabile in capo al Collegio Sindacale, avendo riconosciuto a tale organo la capacità di tutelare gli interessi di natura pubblica irsiti nell'attendibilità di ogni bilancio.

Talvolta, la professione economico-contabile lamenta uno scarso riconoscimento, da parte dei «pubblici influenti», della rilevanza delle nostre funzioni e delle nostre conoscenze.

E' recente ed emblematica la posizione negativa assunta dal presidente di CONFINDUSTRIA nei confronti dell'efficacia e del costo del controllo contabile nelle PMI.

Anche in questo campo la professione deve poter dare un messaggio forte del suo «saper fare» (oltre al «saper essere»). Senza dimenticare che l'immagine della funzione che svolgiamo deve essere comunicata tenendo conto di come si è percepiti dal mercato in relazione alla nostra «credibilità», più che alla nostra «visibilità».
