

# World Law and Economics

## GLOBAL KNOWLEDGE



Gerard van Schagen, World Map, 1689

Anno I - Giugno 2015 - n. 1 - Periodico quadrimestrale *on line open access*

PONTANI E ASSOCIATI - MILANO



# La revisione legale dei conti

## Definizione, quadro concettuale e postulati

### L'indipendenza del revisore legale

Franco Pontani

## Abstract

Nello scritto si traccia un percorso che si snoda a partire dall'essenza tecnico-legale della revisione contabile sino all'enunciazione dei postulati dell'*auditing* del bilancio di esercizio. Viene sottolineata l'utilità ed al contempo la necessità della fissazione di principi guida per gli *standard* del controllo contabile e di bilancio.

L'analisi è condotta con riferimento agli scenari, anche normativi, internazionali e dell'Unione Europea, anche con richiamo ad alcune fondamentali elaborazioni dottrinarie che pongono in rilievo l'irrinunciabile necessità dell'osservanza del principio di indipendenza dei soggetti incaricati.

## BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

AA.VV., *Commercial & Industrial Laws and Auditing Intermediate: Paper - 6. Study Notes*, Study Note - 5 Auditing Basics - I, The Institute of Cost and Works Accountants of India, Kolkata, January 2008; AMADUZZI A., voce "Il bilancio", in *Novissimo Digesto Italiano*, Vol. II, UTET, Torino, 1958; AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA), *A Statement of Basic Auditing Concepts*, Committee on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1973; AUDITING CONCEPTS COMMITTEE (ACC), *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*, in *The Accounting Review*, n. 47, Steven J. Kachelmeier, The University of Texas, Austin, 1972; AUDIT QUALITY, *Fundamentals - Principles-based auditing standards*, Audit and Assurance Faculty, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London, July 2006; BADALOTTI C., *I principi di comportamento del Collegio Sindacale nella prospettiva della legge delega n. 366 del 3 ottobre 2001*, in *Il controllo legale dei conti*, n. 6, Giuffrè, Milano, 2001; BATTAGLIA S., *Grande Dizionario della Lingua Italiana*, voce "Certificazione", Vol. III, UTET, Torino, 1995; BECK H., *Das Büchhaltungs und Revisionswesen in den Vereinigten Staaten von Amerika* (tr. Contabilità e revisione contabile negli Stati Uniti d'America), Leopold Weiss, Berlin, 1928; BORSA ITALIANA, *Codice di autodisciplina*, 1999, 2002, 2006, 2010, 2011 e 2014; CADBURY A., *The Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, Financial Reporting Council (FRC), Regno Unito, 1992; CAINARCA G.C., CHIESA V., *Certificazione: tra ricerca di radici e ricerca di impieghi*, in *Impresa & Stato*, n. 0, Rivista della Camera di Commercio di Milano, Milano, marzo 1988; CALOGERO G., voce "Postulato", in *Enciclopedia Treccani*, Roma, 1935-1949; CARMICHAEL D.R., Chief Auditor of the PCAOB, *The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor*, AAA - American Accounting Association Audit Section, Midyear Conference, 2004; CASSESE S., *Il diritto globale*, Einaudi, Torino, 2009; CHIME OGBODO C., *What is financial auditing*, in [www.ogbodocpa.com/what-is-financial-auditing](http://www.ogbodocpa.com/what-is-financial-auditing); CLIMACO SAN GIOVANNI, *La Scala del Paradiso, Klimax tou Paradeisou*, Gaetano Romagnoli, Bologna, 1874; CNDC, *Principi di revisione*, Doc. n. 1, Milano, aprile 1977; CNDC, Doc. n. 1 del 13 gennaio 2006, in "Diretta Aristeia del 20 marzo 2006", *Il collegio sindacale: verifiche, procedure e carte di lavoro*, Fondazione Aristeia Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti, Roma; COBIT (*Control and Audit for Information and Related Technology*) dello ISACF (*Information Systems Audit and Control Foundation*), 1996-1998-2000-2006-2007; COBIT 5, 2012; CoCo (*Criteria of Control*) Report, Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), Canada, 1995; CODER, COORDINAMENTO ORDINI DOTTORI COMMERCIALISTI EMILIA ROMAGNA, COMMISSIONE DI STUDIO, *Controllo contabile ex art. 2409 bis c.c.*, marzo 2006; COLLETTI V., SABATINI F., *Il Sabatini Coletti dizionario della lingua italiana*, Rizzoli Larousse, Milano, 2005; COLOMBO G.E., voce "Bilancio", in *Enciclopedia Giuridica*, Vol. V, Istituto della Enciclopedia Italiana Treccani, Roma, 1988; COLOMBO G.E., *Amministrazione e controllo*, in Consiglio Notarile di Milano, novembre 2002 - marzo 2003, Riunioni di studio sulla

riforma delle società, in [www.notarlex.it](http://www.notarlex.it), par. II; COMMISSIONE PARITETICA DEI CONSIGLI NAZIONALI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEI RAGIONIERI, *Norme di Comportamento degli Organi di Controllo Legale*, giugno 2004 e febbraio 2005; CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Guida operativa sulla vigilanza del sistema di controllo interno*, ottobre 2000; CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEL CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI, Documento n. 400, ottobre 2002; CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI, *Controllo Contabile nelle PMI*, 11 gennaio 2005; CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi e raccomandazioni per l'esercizio del controllo contabile nelle società di capitali che non fanno ricorso al capitale di rischio*, 13 gennaio 2006; CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Nuove norme di comportamento del collegio sindacale nelle società non quotate*, 2012; CONSIGLI NAZIONALI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEI RAGIONIERI, *Principi di comportamento del collegio sindacale nelle società di capitali con azioni quotate nei mercati regolamentati*, 2015; COOPERS & LYBRAND, *Il sistema di controllo interno. Progetto Corporate Governance per l'Italia*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, 1997; CoSo (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), Report, USA, 1992-2013 (Enterprise Risk Management - Integrated Framework); D'ALVISE D., *I sindaci delle Società per Azioni*, F. Valardi, Milano, 1914; DICKSEE L.R., *Auditing: a Practical Manual for Auditors*, Gee, London, 1892; DIPIAZZA S.A., Chief Executive Officer of PricewaterhouseCoopers International Limited, MCDONNELL D., Chief Executive Officer of Grant Thornton International, PARRETT W.G., Chief Executive Officer of Deloitte, RAKE M.D., Chairman of KPMG International, SAMYN F., Chief Executive Officer of BDO International, TURLEY J.S., Chairman and Chief Executive Officer of Ernst & Young, *Global Capital Markets and the Global Economy: A Vision From the CEOs of the International Audit Networks*, November 2006, in [www.globalpublicpolicysymposium.com](http://www.globalpublicpolicysymposium.com); DIPIAZZA JR. S.A., Global CEO PricewaterhouseCoopers, FLYNN T., Chairman KPMG International, MCDONNELL D., Chief Executive Worldwide Grant Thornton International, QUIGLEY J.H., Chief Executive Officer Deloitte Touche Tohmatsu, SAMYN F., Chief Executive Officer BDO International, TURLEY J.S., Chairman and CEO Ernst & Young, *Global Public Policy Symposium, Principles-based Accounting Standards*, January 2008, in [www.globalpublicpolicy-symposium.com](http://www.globalpublicpolicy-symposium.com); FLINT D., *Philosophy and principles of auditing: an introduction*, Macmillan Education Ltd, London, 1988; FRC, *The combined Code*, FRC, Regno Unito, 2006 e 2008; FRC, *The UK Corporate Governance Code*, FRC, Regno Unito, 2010; GERSTNER P., *Revisions-Technik* (tr. *Tecnica della revisione*), Haude & Spensersche Verlagsbuchhandlung, Berlin, Leipzig, 1930; HAMPPEL R. (Committee), Report, FRC, Regno Unito, 1998; HIGGS D., SMITH R. (Committees), *The Revised Combined Code*, ovvero *The Combined Code on Corporate Governance*, FRC, Regno Unito, 2003; HOLZER H.P., *Corporate Financial Statements in Germany Contrasted with American Practice*, M.S. Thesis, University of Illinois, Urbana, 1956; HUBBARD E., *The Buyer*, Rycrofters Press, East Aurora, New York, 1922; ICAEW (*The Institute of Chartered Accountants in England & Wales*), *Turnbull Report*, ICAEW, 1999; IFAC, *Internal Controls. A Review of Current Developments*, Information Paper, August 2006; IFAC, *The Code*



of Ethics for Professional Accountants del Conceptual Framework Approach to Independence, 2010; IFAC (International Federation of Accountants), in particolare ISA n. 200 e n. 265 dell'Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2010; INSAUDO G., *La rivoluzione della trasparenza: importanti innovazioni nei nuovi principi di comportamento del collegio sindacale*, in *Il controllo legale dei conti*, n. 2, Giuffrè, Milano, marzo-aprile 1997; INSAUDO G., *Il dibattito sul contenuto sostanziale del controllo contabile alla luce di nuove direttive della Unione Europea*, in *Il controllo nelle società ed enti*, Giuffrè, Milano, gennaio-febbraio 2007; KANT I., *Critica della ragion pura*, Biblioteca Filosofica Laterza, Editori Laterza, Roma, Bari, Vol. 1, 1975; KING M.E., *Report (King Code of Governance)*, Sud Africa, 1994-2002-2009; KPMG, *Corporate governance. Guida pratica al controllo interno*, Milano, 2001; KUMAR R., SHARMA V., *Auditing: Principles and Practice*, Prentice-Hall of India Private Limited, New Delhi, 2005; MALINVERNI R., *La tecnica della revisione*, UTET, Torino, 1929; MATTANA G., *Qualità, affidabilità, certificazione: strategie, tecniche e opportunità per il miglioramento dei prodotti e dell'impresa*, Franco Angeli, Milano, 1986; MAUTZ R.K., SHARAF H.A., *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1961-1986; MAZZA G., *Problemi di assiologia aziendale*, Giuffrè, Milano, 1989; MELTZER H., *Deutscher Revisoren Spiegel* (tr. Specchio dei revisori tedeschi), Leopold Weiss, Berlin, 1928; MORELLI M., *L'immagine dell'impresa. Le leve strategiche della comunicazione nell'epoca del cambiamento*, Franco Angeli, Milano, 2004; MORO G., *Le funzioni sindacali nelle Società per Azioni con accenno alle società fiduciarie o di revisione*, UTET, Torino, 1928; ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO, COMMISSIONE CONTROLLO SOCIETARIO, *Linee guida tecniche di esecuzione dell'attività di controllo contabile da parte del collegio sindacale in società di capitali e società cooperative, 15-12-2005*, Italia Oggi, Milano, 22 dicembre 2005; O'REILLY V.M., HIRSCH M.B., DEFLEISE P.L., JAENICKE H.R., *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1990; PONTANI F., *Il revisore legale dei conti: VIII Direttiva CEE*, Ipoa Informatica, Milano, 1984; PONTANI F., *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio. Analisi ed interpretazione giuridico-tecnica degli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile*, Cedam, Padova, 2005; PONTANI F., voce "Principi di controllo (contabile)", in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., III Agg., UTET, Torino, 2007; PONTANI F., *Global Accounting. Obiettivo possibile o mera utopia?*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009; PONTANI F., *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva?*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011; PONTANI F., SESANA T., *Le determinazioni quantitative e le rilevazioni contabili per la redazione del bilancio di esercizio*, Tomo II, Seconda Edizione, DSU Diritto allo Studio - Università Cattolica, Milano, 2008; PORZIG C., *Die Technik der Bücher und Bilanzrevision* (tr. *Tecnica della revisione contabile e di bilancio*), Munthsche Verlagsbuchhandlung, Stuttgart, 1922; REISER H.J., *L'organisation du contrôle et la technique des vérifications comptables*, Dunod, Paris, 1930; SABATINI F., COLETTI V., *Il Sabatini Coletti dizionario della lingua italiana*, Rizzoli Larousse, Milano, 2008; SALAFIA V. (a cura di), *Atti societari. Formulario commentato. Società di capitali, Cooperative, Consorzi*, Ipoa, Milano, 2007; SANTARONI M., voce "Bilancio", in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., Vol. II, UTET, Torino, 1987; SCHOCK H., *Product certification in the Federal Government*, U.S. Department of Commerce, NTIS PB81211880, 1981; SICILIOTTI C., *Revisione contabile delle PMI? Un trapianto del tutto sbagliato*, in *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, n. 6, Milano, 2005; SULLIVAN J.D., GNSPELIUS R.A., DEFLEISE P.L., JAENICKE H.R., *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1985; SULLIVAN J.D., GNSPELIUS R.A., DEFLEISE P.L., JAENICKE H.R., O'REILLY V.M., HIRSCH M.B., McDONNELL P.J., WINOGRAD B.N., GERSON J.S., *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1998; VAN BUITENEN P. (*ex-internal auditor*), European Commission, *Blowing the Whistle*, Politicos Pub, March 2000; WADE K. (Director CATS International and Director of Audit Studies), *A Plague of Audit*, CATS International, Henley Management College, South Africa, July 2001; ZAPPA G., *Il reddito di impresa*, II Ed., Giuffrè, Milano, 1950.

## SOMMARIO

1. La revisione contabile e del bilancio di esercizio. La sua essenza tecnico-legale. - 2. Il controllo e la revisione contabile. L'evoluzione tecnica. - 3. La "certificazione" in generale e la "certificazione" del bilancio di esercizio. - 4. Il controllo e la revisione contabile. Distinzioni. - 5. Utilità di un quadro concettuale sistematico dell'*auditing* contabile e di bilancio. - 6. *Segue*. I principali postulati dell'*auditing*. - 7. L'indipendenza del revisore legale dei conti. Le Direttive ed il Regolamento dell'Unione Europea. - 8. (*segue*). Il Regolamento UE del 2014. - 9. Conclusioni.

## 1. La revisione contabile e del bilancio di esercizio. La sua essenza tecnico-legale

La revisione contabile e del bilancio di esercizio (*financial auditing*<sup>1</sup>) di imprese e società, ed in genere di qualsiasi azienda (anche non commerciale), nella sua essenza tecnico-legale<sup>2</sup>, a seconda del tempo storico della sua proposizione e delle circostanze di riferimento ambientale, con riferimento al "mondo anglosassone", nel quale l'"*audit*" ha conosciuto e conosce il maggiore sviluppo in termini di dimensione di mercato e degli "oggetti del controllo", è stata variamente definita<sup>3</sup>:

"An audit is an examination of accounting records undertaken with a view to establishing whether they correctly and completely reflect the transactions to which they purport to relate";

"Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users"<sup>4</sup>;

"Audit is defined as an investigation of some statements of figures involving examination of certain evidence, so as to enable an auditor to make a report on the statement";

"An audit denotes the examination of Balance Sheet and Profit and Loss Account prepared by others together with the books of accounts and vouchers relating thereto in such a manner that the auditor may be able to satisfy himself and honestly report that, in his opinion, such Balance Sheet is properly drawn up so as to exhibit a true and correct view of the state of affairs of the particular concern according to the information and explanations given to him and as shown by the books";

"Auditing is a systematic examination of the books and records of business or other organization, in order to ascertain or verify and to report upon the facts regarding its financial operations and the result thereof";

"Auditing may be defined as inspecting, comparing, checking, reviewing, vouching, ascertaining, scrutinizing, examining and verifying the books of accounts of a business concern with a view to have a correct and true idea of its financial state of affairs";

"An audit may be said to be such an examination of the books, accounts and vouchers of a business, as shall enable the auditor to satisfy himself whether the Balance Sheet is properly drawn up, so as to give a true and fair view of the state of affairs of the business, and that the Profit and Loss account gives a true and fair view of the profit or loss for the financial period, according to the best of

<sup>1</sup> In un'accezione generica, nella dottrina anglosassone, per "*financial auditing*" si intende "*an accounting process used in business. It uses an independent body to examine a business' financial transactions and statements. The ultimate purpose of financial auditing is to present an accurate account of a company's financial business transactions. The practice is used to make sure that the company is trading financially fairly, and also that the accounts they are presenting to the public or shareholders are accurate and justified*" (la formula di sintesi è di C. CHIME OGBODO, *What is financial auditing*, in [www.oghodocpa.com/what-is-financial-auditing](http://www.oghodocpa.com/what-is-financial-auditing)).

<sup>2</sup> Quindi, non esclusivamente tecnica.

<sup>3</sup> AA.VV., *Commercial & Industrial Laws and Auditing Intermediate: Paper - 6. Study Notes*, Study Note - 5 Auditing Basics - I, The Institute of Cost and Works Accountants of India, Kolkata, January 2008, B2-B3 e da R. KUMAR, V. SHARMA, *Auditing: Principles and Practice*, Prentice-Hall of India Private Limited, New Delhi, 2005, pag. 2.

<sup>4</sup> AUDITING CONCEPTS COMMITTEE (ACC), *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*, in *The Accounting Review*, n. 47, Suppl. 1972, Steven J. Kachelmeier, The University of Texas, Austin, pag. 18.

his information and the explanations given to him as shown by the books; and if not, in what respect he is not satisfied”;

“Auditing may be defined as an intelligent and a critical scrutiny of the books of account of a business with the documents and vouchers from which they are written up, for the purpose of ascertaining whether the working results for a particular period as shown by the Profit and Loss Account and also the exact financial condition of the business as reflected in the Balance Sheet are truly determined and presented by those responsible for their compilation”;

“An audit is an examination of such records to establish their reliability and the reliability of statements drawn from them”.

Una definizione di “audit”, che pare cogliere la sua essenza socio-economica (e non solo tecnica) è quella che la qualifica come un processo sistematico volto ad ottenere e valutare oggettivamente le prove (“evidences”), dichiarazioni, asserzioni, attestazioni (“representations”) relative ad azioni ed eventi pertinenti un’azienda e testimoniate nei “conti”<sup>5</sup> allo scopo di accertare, assunta in linea generale di principio (ma da verificare nel corso dell’attività di “auditing”), la completezza (principio di integrità) delle rilevazioni contabili in relazione ai fatti amministrativi del periodo di riferimento del bilancio di esercizio, il loro grado di corrispondenza a dati criteri di valutazione ai fini della comunicazione ai soggetti interessati dei risultati emergenti da questo complesso processo di verifica<sup>6</sup>. L’essenza della revisione contabile (e di bilancio), espressione di un riesame, consiste, pertanto, ma non si identifica esclusivamente, nell’acquisizione e valutazione delle prove<sup>7</sup> dei fatti amministrativi.

I tipi di prova ottenuti ed i criteri impiegati per valutare le prove possono mutare a seconda dei tipi e degli obiettivi del controllo contabile di secondo livello o superiore, nonché dei metodi e delle procedure tecniche utilizzate, ma tutti i “tipi” di revisione<sup>8</sup> sono, comunque, focalizzate(i) al processo di ottenere

e valutare (esprimere, quindi, un giudizio su) le prove<sup>9</sup>.

Nella concreta attività di controllo, per realizzare la descritta finalità della sua attività, il revisore contabile pone in essere lo svolgimento:

- a) di indagini, intese come serie di operazioni rivolte ad accertare, mediante metodiche e diligenti, perite e minuziose ricerche, condotte con spirito critico, la realtà di uno o più fatti amministrativi (travalicando la loro formale rappresentazione in documenti e scritture); ciò ponendo in relazione con i fatti in quelli rappresentati testimoniati, ponendo a fondamento dell’attività una ricerca indirizzata a consentire lo svolgimento di procedure<sup>10</sup> tecniche con il ricorso a metodi utili ai fini dell’espressione di un giudizio sull’oggetto del controllo;
- b) di ispezioni, intese come esami, diretti ed attenti, accertamenti accurati e particolareggiati di singole situazioni di fatto, al fine di rilevarne e conoscerne, in modo esatto e completo, la consistenza, la natura e la struttura; questo sempre allo scopo di trarre elementi utili ai fini di valutazioni in relazione all’oggetto del controllo. L’ispezione include l’esame (critico, in termini sostanziali e non solo formali) di scritture contabili, documenti e beni materiali (ad esempio, accertamenti inventariali) allo scopo di esprimere valutazioni utili ad accertare, in particolare, ma non esclusivamente, da un lato, il grado di attendibilità delle scritture e dei documenti, dall’altro, l’esistenza, la disponibilità e proprietà legale dei beni materiali, l’esistenza di diritti ed obbligazioni e la titolarità dei beni immateriali; ciò senza vincolo alcuno in relazione all’ubicazione od al soggetto responsabile della conservazione delle scritture, dei documenti e dei beni o l’origine dei documenti.

Nell’esecuzione della predetta attività, è di rilievo il sistema di controllo interno<sup>11</sup>, inteso generalmente

<sup>5</sup> Si tratta degli “accounts” che, secondo la terminologia anglosassone, sono definiti come i: “financial records of an organization that register all financial transactions, and must be kept at its principal office or place of business. The purpose of these records is to enable anyone to appraise the organization’s current financial position with reasonable accuracy. Firms present their annual accounts in two main parts: the balance sheet, and the income statement (profit and loss account)” in [www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com).

Nel contesto semantico italiano “il conto può essere definito come una serie di scritture (descritte in un’apposita sezione), facenti parte di un sistema, riflettenti un determinato oggetto ed aventi per scopo quello di porre in evidenza la variabile e commensurabile grandezza” (G. ZAPPA, *Il reddito di impresa*, II Ed., Giuffrè, Milano, 1950, pag. 103; F. PONTANI, T. SESANA, *Le determinazioni quantitative e le rilevazioni contabili per la redazione del bilancio di esercizio*, Tomo II, Seconda Edizione, DSU Diritto allo Studio - Università Cattolica, Milano, 2008, pag. 25). Il “conto è essenzialmente una classe di valori (monetari) prescelta in base a determinate proprietà e trova espressione formale in una tavola che ne rilevi la misura e le variazioni accadute in un determinato intervallo di tempo”, G. MAZZA, *Problemi di assilogia aziendale*, Giuffrè, Milano, 1989, pag. 243.

<sup>6</sup> J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPELIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1985, pag. 4, V.M. O’REILLY, M.B. HIRSCH, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, op. cit., 1990, pag. 4, AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA), *A Statement of Basic Auditing Concepts*, Committee on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1973, pag. 2, con nostre integrazioni.

<sup>7</sup> J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPELIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, V.M. O’REILLY, M.B. HIRSCH, P.J. MCDONNELL, B.N. WINOGRAD, J.S. GERSON, *Montgomery’s Auditing*, op. cit., pagg. 1-6.

<sup>8</sup> Limited review, due diligence, investigation, forensic audit, tax audit, internal audit, special purpose audit, ecc..

<sup>9</sup> AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA), *A Statement of Basic Auditing Concepts*, Committee on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1973, pag. 2. *Montgomery’s Auditing*, op. cit., 1985, pag. 6, 1990, pag. 4.

<sup>10</sup> La procedura si deve intendere come l’insieme di una serie di atti, di comportamenti, di azioni poste tra di loro in una certa sequenza, espressione anche di uno svolgersi dei fatti in un contesto dinamico; il tutto è finalizzato alla risoluzione di complessi problemi, che hanno riferimento sia le modalità di identificazione dei fatti amministrativi (fatti storici dell’amministrazione economica d’impresa), sia le modalità di registrazione degli stessi, nonché quella di attribuzione dei valori nei procedimenti di misurazione in sistemi complessi, aperti e dinamici. Le procedure sono espressione, quindi, della successione e dello sviluppo di fenomeni concatenati tra di loro, che producono un passaggio graduale da una fase all’altra, da uno stato all’altro, sino a raggiungere il punto concludente prefissato e coerente con il metodo utilizzato. Le procedure presuppongono, pertanto, norme, formalità, protocolli comportamentali, forme, definizione e separazione di responsabilità, fasi o passi che coinvolgono anche soggetti giuridici diversi, con l’attribuzione agli stessi di poteri, funzioni, compiti, responsabilità, conoscenze e competenze tecniche e scientifiche, F. PONTANI, *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio. Analisi ed interpretazione giuridico-tecnica degli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile*, Cedam, Padova, 2005, pag. 159.

<sup>11</sup> Sul tema, F. PONTANI, *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio. Analisi ed interpretazione giuridico-tecnica degli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile*, Cedam, Padova,

come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche contabili ed *extra* contabili adottate dall'azienda, nell'ambito di un sistema integrato di processi ricondotti ad unità teleologica, allo scopo di conseguire i seguenti obiettivi:

- a) conformità delle attività degli organi aziendali all'oggetto che l'impresa si propone di conseguire ed alle direttive ricevute;
- b) salvaguardia del patrimonio aziendale;
- c) attendibilità (affidabilità) dei dati<sup>12</sup> e dell'informazione sociale in generale<sup>13</sup>.

Ciò sta a significare che l'esistenza di un adeguato sistema di controllo interno è condizione essenziale

2005, pagg. 410-422. Tra gli enti e le loro ricerche, che costituiscono punto ispiratore e di riferimento in materia, si citano (con riferimento ai sistemi di controllo integrato ai fini di una corretta *Corporate Governance*, il "buon governo" delle società di capitali), per il Regno Unito: A. CADBURY, *The Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, Financial Reporting Council (FRC), Regno Unito, 1992; R. HAMPEL (Committee), *Report*, FRC, Regno Unito, 1998, che (par. 6 del documento) pone a fondamento del *Corporate Governance* delle società la teorica dell'agenzia e sottolinea la questione della responsabilità e del ruolo della revisione contabile con particolare riferimento al tema della "going concern"; ICAEW (*The Institute of Chartered Accountants in England & Wales*), *Turnbull Report*, ICAEW, 1999, parr. 20-24; D. HIGGS, R. SMITH (Committees), *The Revised Combined Code*, ovvero *The Combined Code on Corporate Governance*, FRC, Regno Unito, 2003; FRC, *The combined Code*, FRC, Regno Unito, 2006 e 2008; FRC, *The UK Corporate Governance Code*, FRC, Regno Unito, 2012. In relazione all'enfaticizzazione di aspetti particolari e con riferimento ad altre aree geografiche si richiamano: il CoSo (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), *Report*, USA, 1992-2013 (Enterprise Risk Management - Integrated Framework); M.E. KING, *Report (King Code of Governance)*, Sud Africa, 1994-2002-2009; il CoCo (*Criteria of Control*) *Report*, Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), Canada, 1995; il COBIT (*Control and Audit for Information and Related Technology*) dello ISACF (*Information Systems Audit and Control Foundation*), 1996-1998-2000-2006-2007 ed il COBIT 5 del 2012.

In materia v. anche IFAC, *Internal Controls. A Review of Current Developments*, Information Paper, August 2006. Le ricerche in materia, sono indubbiamente numerosissime e quelle richiamate sono le maggiormente citate in dottrina. Uno scenario "globale" di riferimento si rinviene in [www.ecgi.org](http://www.ecgi.org) (*European Corporate Governance Institute*), ove si possono consultare i "Corporate Governance Codes" di innumerevoli Paesi.

<sup>12</sup> In questo senso, il "Gruppo di studio ristretto" dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri nel Documento *Principi di comportamento del collegio sindacale nelle società di capitali con azioni quotate nei mercati regolamentati*, 2015. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha pubblicato, nell'ottobre 2000, il Documento *Guida operativa sulla vigilanza del sistema di controllo interno. Nuove norme di comportamento del collegio sindacale nelle società non quotate* (modificate nel 2012). Si veda anche COOPERS & LYBRAND, *Il sistema di controllo interno. Progetto Corporate Governance per l'Italia*, Il Sole 24 Ore Libri, Milano, 1997; KPMG, *Corporate governance. Guida pratica al controllo interno*, Milano, 2001; l'IFAC (*International Federation of Accountants*), in particolare ISA n. 200 e n. 265 dell'*Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, 2010 e del Documento n. 400 dell'ottobre 2002 del CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEL CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI (che inerte la valutazione del rischio e del sistema di controllo interno), Introduzione, par. 8; in senso non dissimile il *Codice di autodisciplina* (1999, 2002, 2006, 2010, 2011 e 2014) della BORSA ITALIANA, per le società quotate.

<sup>13</sup> In questi termini, sostanzialmente, i *Principi di comportamento del collegio sindacale*.

Secondo l'Executive Summary del CoSo, *Integrated Framework* (2013), "Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: 1. Effectiveness and efficiency of operations. 2. Reliability of financial reporting. 3. Compliance with applicable laws and regulations".

ed irrinunciabile per un corretto svolgimento dell'attività di revisione contabile, come intesa da consolidata dottrina (sia giuridica, sia tecnica) internazionale, dalla normativa dell'Europa comunitaria e dal legislatore nazionale in tema di revisione legale.

In Italia, in presenza di Collegi sindacali e di revisori contabili (e non solo<sup>14</sup>), organi e soggetti variamente impegnati nell'attività di controllo e revisione contabile (legale) dei bilanci e dei rendiconti di società ed enti di varia natura, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (organismo di categoria professionale) ha elaborato e proposto, sin dall'aprile 1977, una serie di *principi*<sup>15</sup> (e *standard*<sup>16</sup>) di revisione indirizzati al revisore contabile indipendente (persona fisica o società di revisione), per stabilire norme etico-professionali di comportamento e norme tecniche<sup>17</sup> di svolgimento (regolamentazione professionale) del lavoro di revisione contabile (anche volontaria) ai fini dell'espressione del giudizio professionale (opinione a valenza certificatoria) sul bilancio di esercizio precisando altresì le regole di stesura delle relazioni di revisione contabile e di bilancio. L'obiettivo di detti *principi* e *standard* era ed è, pur considerando le modifiche intervenute nel tempo, quello di costituire punto di riferimento per i professionisti del controllo contabile e di bilancio.

La dottrina commercialistica si è da tempo<sup>18</sup> attestata (pur ammettendo l'esistenza di indirizzi contrari)

<sup>14</sup> È il caso degli Organi di Vigilanza e Controllo, in ossequio al D.Lgs. n. 231 dell'8 giugno 2001 di attuazione dell'art. 11 della L. 29 settembre 2000, n. 300, a sua volta di attuazione della "Convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità Europee o degli Stati membri dell'Unione Europea", firmata a Bruxelles il 26 maggio 1997 e della "Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali", con annesso, firmata a Parigi il 17 dicembre 1997.

<sup>15</sup> Il termine "principio" viene usato nel senso di una norma tecnica o regola generale adottata o professata come guida all'azione, una base di condotta od un fondamento all'azione pratica (paradigma pragmatico), F. PONTANI, *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio. Analisi ed interpretazione giuridico-tecnica degli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile*, Cedam, Padova, 2005, pag. 159 e bibl. ivi citata.

<sup>16</sup> Il termine "standard" sottolinea il passaggio concettuale dai principi generali alla regola concreta, alla direttiva operativa di controllo. Nel lessico anglosassone il termine "standard" implica quale criterio o misura possa costituire una base di riferimento per una comparazione (*a basis for comparison*) ed al tempo stesso l'ideale in termini di ciò sul cui fondamento qualcosa può essere giudicato (*the ideal in terms of which something can be judged*).

Riferirsi ad uno *standard* implica la previa definizione di una misura o di un valore (*conformity to or constitution of a standard of measurement or value*) e successivamente la verifica di conformità allo stesso e tende ad essere fissato od ampiamente riconosciuto come un autorevole od eccellente modello di riferimento (*established or widely recognized as a model of authority or excellence*) v. [www.hyperdic.net](http://www.hyperdic.net), F. PONTANI, *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio. Analisi ed interpretazione giuridico-tecnica degli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile, op. cit.*, pag. 161 e segg. e bibl. ivi citata.

<sup>17</sup> CNCD, *Principi di revisione*, Doc. n. 1, Milano, aprile 1977 (Finalità dei principi di revisione), emessi a seguito del DPR 31-03-1975, n. 136, emanato in relazione alla L. 07-06-1974, n. 216.

<sup>18</sup> CNCD, Doc. n. 1 del 13 gennaio 2006, par. 8 (in "Diretta Aristeia del 20 marzo 2006", *Il collegio sindacale: verifiche, procedure e carte di lavoro*, Fondazione Aristeia Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti, Roma), che definisce il "controllo contabile come momento fondante della governance", mentre la "revisione" (contabile) rappresenta "una metodologia specifica per l'effettuazione del controllo contabile".



sull'interpretazione tecnica in forza della quale sussiste una distinzione tra le attività di controllo contabile previste dalla disciplina civilistica nazionale<sup>19</sup> e quelle richieste al revisore legale dei conti (per disciplina "speciale" ed informata agli indirizzi internazionali).

Peraltro, appare poi che l'applicazione degli stessi principi (*rectius*, regole) di comportamento del Collegio sindacale, nella realtà, incontra (nonostante "semplificazioni" procedurali) difficoltà nella sua concreta attuazione<sup>20</sup>.

Secondo questo indirizzo dottrinario il revisore contabile nazionale (nel caso in cui non si versi nell'ipotesi di revisione "obbligatoria" che debba essere eseguita da una società di revisione allo scopo autorizzata), pur chiamato ad effettuare un controllo approfondito del bilancio di esercizio (e, quindi, del sistema contabile che lo supporta e non solo), per accertare che questo sia stato redatto secondo le norme che lo disciplinano, non dovrebbe operare osservando tutte le modalità procedurali dettate dai principi e dagli *standard* di revisione, libero di scegliere, tra quelle suggerite dagli stessi, le tecniche di controllo ritenute più adatte alle circostanze.

La motivazione di questa presa di distanza, di una parte della dottrina italiana, dagli *standard* di revisione (dal 2002<sup>21</sup> quelli internazionali dell'IFAC adattati alle circostanze) riposa nell'opinione in forza della quale se l'operato del revisore (persona fisica delegata al controllo contabile) dovesse conformarsi integralmente a quello delle società di revisione risulterebbe incomprensibile la statuizione per legge (e per delibere della Consob in relazione all'*audit* delle società quotate nei mercati regolamentati) dell'osservanza di detti *standard* di controllo per le società di revisione, quando la questione potrebbe essere risolta in modo generale per tutte le società di capitali per le quali si è prevista l'obbligatorietà di un organo statutario (espresso da persone fisiche) di controllo<sup>22</sup>. Oggetto di divergenze dottrinarie sono state (ma possono concretamente ancora esserlo), poi, le modalità di controllo contabile delle piccole e medie

imprese<sup>23</sup> per le quali appare in atto un dibattito con l'espressione di confliggenti indirizzi teorici<sup>24</sup>.

## 2. Il controllo e la revisione contabile. L'evoluzione tecnica

L'evoluzione tecnica si propone nell'area del controllo e della revisione contabile sotto due punti di vista:

- a) con riferimento agli strumenti del controllo;
- b) con riferimento alle metodologie.

Gli strumenti del controllo mutano con l'evolversi delle macchine (mezzi operativi di ausilio fisico all'attività) e delle scienze. Dagli strumenti di tipo fisico, come il cuneo e lo stilo, si transita alla penna, alla macchina calcolatrice, all'elaboratore meccanografico ed a quello elettronico. Il supporto di osso, di pietra e di argilla, lascia il posto quello in fibra di papiro, in seta, in pergamena, in carta e magnetico. Per ciò che riguarda gli strumenti di tipo logico, alla descrizione ed allo strumento computistico si affiancano lo strumento matematico e statistico, nonché quelli moderni di indagine forniti da altre discipline scientifiche quali la chimica, la mineralogia, ecc..

Le metodologie si evolvono dalle semplici tecniche di verifica delle identità a quelle più complesse delle analisi delle situazioni parziali, e poi integrate, dei dati di stato (del patrimonio) e di flusso (economico e finanziario) verificate nella prevalente ottica contabile, a quelle di area (concezione statica), di ciclo (concezione dinamica relativa) e di sistema in una concezione dinamica complessiva d'azienda.

<sup>23</sup> Per i termini della questione sia definitoria, sia concernente i principi contabili, v. F. PONTANI, *Global Accounting. Obiettivo possibile o mera utopia?*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, pag. 91 segg..

<sup>24</sup> G. INSAUDO, *Il dibattito sul contenuto sostanziale del controllo contabile alla luce di nuove direttive della Unione Europea*, op. cit., pagg. 14-20. Per i contributi favorevoli all'identità sostanziale della revisione e del controllo contabile: COMMISSIONE PARITETICA DEI CONSIGLI NAZIONALI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEI RAGIONIERI, *Norme di Comportamento degli Organi di Controllo Legale*, giugno 2004 e febbraio 2005; CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI, Documento approvato nella seduta dell'11-01-2005 sul *Controllo Contabile nelle PMI*; ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO, COMMISSIONE CONTROLLO SOCIETARIO, *Linee guida tecniche di esecuzione dell'attività di controllo contabile da parte del collegio sindacale in società di capitali e società cooperative*, 15-12-2005, Milano, Italia Oggi, 22-12-2005; CODER, COORDINAMENTO ORDINI DOTTORI COMMERCIALISTI EMILIA ROMAGNA, COMMISSIONE DI STUDIO, *Controllo contabile ex art. 2409 bis c.c.*, marzo 2006. Per i contributi dai quali si rileva un indirizzo di sostanziale differenza, per le PMI rispetto alla revisione contabile: C. SICILIOTTI, *Revisione contabile delle PMI? Un trapianto del tutto sbagliato*, in *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, n. 6, Milano, 2005; CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi e raccomandazioni per l'esercizio del controllo contabile nelle società di capitali che non fanno ricorso al capitale di rischio*, 13-01-2006, cit..

Per le PMI il conflitto dottrinario avrebbe potuto forse trovare ragionevole soluzione con lo *Standard* n. 1005 (del 2004) del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, ma, con l'entrata in vigore del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, e con l'assegnata transitorietà applicativa, per effetto della Risoluzione del Parlamento europeo del 10 marzo 2009 sull'attuazione della Direttiva 2006/43/CE (P6\_TA(2009)0090 dell'1.04.2010), di tutti gli *standard* di revisione emessi dal CNDC&R tra il 2002 ed il 2006 sino all'entrata in vigore di quelli che verranno adottati dalla Commissione Europea, in forza del disposto dell'art. 26, parr. 1 e 2 della Direttiva 2006/43/CE, la questione appare irrisolta non solo per l'Italia, ma per l'intera Unione Europea. Questo attesta anche la difficoltà di qualificare, a livello globale, l'essenza natura delle "Piccole e Medie Imprese" (F. PONTANI, *Global Accounting. Obiettivo possibile o mera utopia?*, op. cit., Cap. V, pag. 91 segg.).

<sup>19</sup> Art. 2403 c.c..

<sup>20</sup> G. INSAUDO, *La rivoluzione della trasparenza: importanti innovazioni nei nuovi principi di comportamento del collegio sindacale*, in *Il controllo legale dei conti*, n. 2, Giuffrè, Milano, marzo-aprile 1997, pag. 219 segg.; C. BADALOTTI, *I principi di comportamento del Collegio Sindacale nella prospettiva della legge delega n. 366 del 3 ottobre 2001*, in *Il controllo legale dei conti*, n. 6, Giuffrè, Milano, 2001, pag. 753 segg.; G.E. COLOMBO, *Amministrazione e controllo*, in Consiglio Notarile di Milano, novembre 2002 - marzo 2003, Riunioni di studio sulla riforma delle società, in [www.notarlex.it](http://www.notarlex.it), par. II e, ancora, G. INSAUDO, *Il dibattito sul contenuto sostanziale del controllo contabile alla luce di nuove direttive della Unione Europea*, in *Il controllo nelle società ed enti*, Giuffrè, Milano, gennaio-febbraio 2007, pag. 5 segg..

<sup>21</sup> Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri (CNDC&R), Commissione paritetica per i principi di revisione.

<sup>22</sup> V. SALAFIA (a cura di), *Atti societari. Formulario commentato. Società di capitali, Cooperative, Consorzi*, Ipsa, Milano, 2007, pag. 475.

Parallelamente allo sviluppo delle metodologie di determinazione quantitativa, l'oggetto del controllo si amplia in stretta connessione con l'allargamento della base di riferimento delle rilevazioni contabili. Il controllo, poi, si estende anche alle informazioni di natura non quantitativa che costituiscono attributo qualificativo del dato quantitativo. L'oggetto del controllo non è più la singola informazione od il singolo dato, ma la seriazione, il sistema, la base di dati e le sue sintesi proposte per obiettivi diversi di informazione.

Il controllo interno, necessario, irrinunciabile ed utile strumento di salvaguardia di una pluralità di interessi, non necessariamente esclusivamente di natura patrimoniale, si rivela insufficiente (per naturale carenza di indipendenza del o dei controllori che fanno parte dell'organizzazione dell'entità controllata) a realizzare il suo obiettivo di garanzia tecnica e sociale dell'informazione, sia per l'insufficienza del controllo semplice ad individuare l'errore o l'alterazione del dato e dell'informazione (sia esso casuale o sistematico), sia ancora per la sua insufficienza (e delle sue metodiche connaturate ad obiettivi limitati, imposti od auto-imposti, della revisione contabile e di bilancio) a prevenire, in modo adeguato, l'alterazione o la frode, intese queste come comportamenti omissivi o commissivi di natura volontaria (semplice o complessa) fondati sull'attività individuale o collettiva (sia riferibile a soggetti pertinenti all'azienda, sia a soggetti terzi in relazione o non con l'azienda).

Il controllo di secondo grado o superiore<sup>25</sup>, la revisione contabile, che insiste su sistemi controllati, diventa teoricamente strumento di garanzia indispensabile (in forza anche dell'indipendenza del revisore rispetto al soggetto verificato).

Quando tale esigenza non viene avvertita individualmente (i singoli operatori), ma collettivamente, e l'insicurezza del sistema "azienda" si trasforma in ragione di insicurezza sociale, lo Stato interviene (realizzando, ma non sempre, una mediazione politica tra confliggenti attese ed interessi, sociali ed economici, e non solo) con il suo potere normativo; questo coinvolgendo (non sempre in posizione consultiva, ma talvolta asservendole ai propri desiderata e, quindi, imponendo il proprio potere, non immune da influenze lobbistiche) le organizzazioni professionali (non scovre da influenze politiche e dal loro essere, in sostanza, espressione di potenti lobby di potere, anche proprio delle categorie professionali) che, spesso, si pongono (o dovrebbero porsi "naturalmente") socialmente nella posizione di classe di servizio tra lo Stato, cioè la collettività organizzata a Stato, ed i singoli soggetti economici (con indubbia influenza della politica sugli orientamenti strategici del controllo).

Ciò avviene, in misura più o meno marcata, a seconda della filosofia ispiratrice dei rapporti tra Stato (ed organismi sovrastatali dotati di potere normativo) e singoli soggetti economici ed a seconda dell'interesse proprio dello Stato (e degli altri organismi citati) alle vicissitudini quali-quantitative della gestione delle risorse economiche (e non) delle aziende e quello proprio delle stesse categorie professionali.

<sup>25</sup> V. F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva?*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, Cap. III, par. 3.2..

La revisione contabile e di bilancio, sia essa a fondamento legale e, quindi, obbligatoria (da cui le locuzioni revisione legale e revisore legale dei conti), sia essa a fondamento volontario (interna ed esterna), non può non chiudersi con l'espressione di giudizi sulle situazioni, vuoi analitiche, vuoi complessive, riscontrate (diverso è il caso della revisione contabile per obiettivi di controllo parziale).

I giudizi tecnico-legali sono, in termini di affidabilità, di correttezza, di rispondenza a criteri uniformi di comportamento, ritenuti applicabili alle circostanze o a criteri particolari resi utili o indispensabili in relazione a specifiche situazioni.

I giudizi sono sempre circostanziati e, quando la revisione è affidata a soggetti terzi rispetto al soggetto verificato, vengono generalmente definiti od identificati come "certificatori".

Revisione e certificazione divengono rispettivamente sinonimi di attività di controllo ed espressione di un giudizio<sup>26</sup> sulla situazione analizzata in relazione all'attività di controllo svolta.

Per consentire univocità di interpretazione dei risultati dell'attività di controllo e, pertanto, per una più agevole diagnostica delle situazioni casuali o patologiche di rischio e di difetto di controllo e di garanzia si rendono, pertanto, indispensabili regole, sia di comportamento delle aziende per rilevare, rappresentare e correttamente sintetizzare in documenti di rendiconto le operazioni aziendali, sia di semplificazione e regolamentazione delle funzioni di controllo; questo anche quando queste funzioni sono attribuite, per convenzione contrattuale od in forza di legge, a soggetti terzi rispetto all'azienda i cui conti e bilanci sono da verificare.

Vengono elaborati e fissati, anche per legge o provvedimenti aventi forza cogente o perlomeno dispositiva<sup>27</sup>, sia i principi generali (postulati<sup>28</sup> o principi primi), sia i principi applicativi in relazione ai comportamenti contabili aziendali. Vengono anche "statuiti" i principi primi e gli *standard* di comportamento operativi per coloro che svolgono le funzioni di controllo.

<sup>26</sup> Sul tema v., anche, F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva?*, op. cit., Cap. III, par. 5. ed in note n. 58 e n. 89.

<sup>27</sup> In contesti nazionali riferibili a sistemi giuridici diversi ove, spesso, si rilevano "insiemi normativi" non coordinati a sistema.

<sup>28</sup> Per postulato si intende, in filosofia, una "presupposizione necessaria per la giustificazione di ... tesi che non potrebbero comunque essere negate". Secondo I. KANT (*Critica della ragion pura*, Biblioteca Filosofica Laterza, Editori Laterza, Roma, Bari, Vol. 1, 1975, pagg. 223-228), "i postulati del pensiero empirico sono i seguenti: 1. possibile è tutto ciò che si accorda con le condizioni formali dell'esperienza (per l'intuizione e pei concetti); 2. reale è tutto ciò che è connesso con la realtà secondo universali condizioni dell'esperienza (della sensazione)"; 3. necessario è (esiste) tutto ciò che è connesso con la realtà secondo universali condizioni dell'esperienza. "I postulati di una teoria scientificamente ordinata, qualunque sia il loro significato intuitivo e sperimentale debbono essere compatibili ed indipendenti" ... "Si sogliono distinguere un'indipendenza ordinata, che è l'impossibilità di dedurre un postulato dai precedenti, presi in un certo ordine, e una indipendenza assoluta valida per qualsiasi ordine di postulati"; si distinguono dai principi intesi questi "come motivi fondamentali ed intrinseci di un dato concetto, problema o sistema filosofico"; sono basati anch'essi sull'esperienza in quanto generalizzazioni ultime di leggi più particolari, ma hanno un valore di comodità per l'ulteriore ricerca, G. CALOGERO, voce "Postulato", in *Enciclopedia Treccani*, Roma, 1935-1949.



A seconda delle situazioni, si determinano prevalenze nella scelta dello strumento normativo legale o del rinvio di questo alla (normazione) tecnica con accettazione da parte dello Stato delle regole tecniche elaborate e fissate dagli organismi professionali riconosciuti.

In sintesi, l'attività del revisore contabile si concretizza in un processo di controllo di secondo grado o superiore con l'obiettivo di pervenire all'espressione di un giudizio (un'opinione professionale, una dichiarazione certificatoria<sup>29</sup>) di conformità a principi o regole date ed a modelli prefissati. Si può, conseguentemente e preliminarmente, affermare che l'obiettivo di una revisione contabile e del bilancio di esercizio è quello di pervenire all'espressione di un giudizio indipendente di conformità a convenzioni prefissate ed a regole date, un giudizio certificatorio.

### 3. La "certificazione" in generale e la "certificazione" del bilancio di esercizio

In dottrina la "certificazione"<sup>30</sup> di conformità viene usualmente definita come:

*"l'azione di attestazione, per mezzo di un certificato<sup>31</sup> di conformità, che un prodotto o un servizio è*

*conforme a norme particolari o a specifiche tecniche"*<sup>32</sup>, oppure come:

*"l'azione compiuta da un ente legalmente responsabile, attestante conformità ai requisiti di una norma, per un bene naturale o un manufatto od un servizio e basata su ispezione oppure su collaudo di ciascun oggetto (difficile da ipotizzare per un conto od un bilancio), oppure su un ragionevole programma di ispezioni e prove"*<sup>33</sup>.

Entrambe le definizioni offerte dalla dottrina (non specificatamente ragioneristica) pongono in evidenza due aspetti fondamentali della "certificazione":

- la necessaria esistenza di "norme" (nel senso di regole) costituisce il presupposto irrinunciabile per l'esistenza di qualsiasi forma di certificazione;
- la natura della *certificazione* che, in sostanza, rappresenta solo una fase all'interno di un processo intrinsecamente dinamico, che lega l'individuazione di necessità/vincoli per l'attività produttiva (anche di informazioni elaborate) e la conseguente definizione dei rispettivi requisiti (fase normativa), all'opportunità di "perfezionare" le caratteristiche che dell'oggetto certificato in base alla propria rispondenza al costante evolversi delle esigenze del suo fruitore (utilizzatore che ritiene di trarne utilità specifica) e all'assunzione da parte del produttore di una serie di responsabilità rispetto a talune caratteristiche della propria produzione.

La *certificazione di conformità* è assimilabile ad un'informazione complessa ed articolata o ad un messaggio che fruisce dal produttore e che, nel comune linguaggio dell'informazione, identifica l'elemento di congiunzione in grado di accrescere la conoscenza reale del "prodotto" (l'informazione elaborata) da parte dell'utilizzatore (non solo l'entità verificata, ma un generico stakeholder). Essa rappresenta l'attestazione

<sup>29</sup> In questo senso appare inequivocabile il documento di consultazione Consob del 2 febbraio 2007 recante l'"attestazione del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari e degli organi amministrativi delegati sul bilancio d'esercizio e consolidato e sulla relazione semestrale ai sensi dell'art. 154-bis del TUF" (Testo Unico sulla Finanza, D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 e succ. modd.) che fa proprio il testo dell'art. 4, 2° co., "Relazioni finanziarie annuali" della Direttiva della c.d. "Transparency" (Direttiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 15 dicembre 2004, di modifica della precedente Direttiva 2001/34/CE, poi mutata, in parte, dalla Direttiva 2013/50/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 22 ottobre 2013), che prevede che la "relazione finanziaria annuale" delle società di capitali quotate nei mercati regolamentati debba comprendere, oltre al bilancio sottoposto a revisione ed alla relazione sulla gestione, anche le "attestazioni delle persone responsabili presso l'emittente, i cui nomi e le cui funzioni sono chiaramente indicati, certificanti che, a quanto loro consta, il bilancio redatto in conformità della serie di principi contabili applicabile fornisce un quadro fedele delle attività e passività, della situazione patrimoniale, degli utili o delle perdite dell'emittente e dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e che la relazione sulla gestione comprende un'analisi attendibile dello sviluppo e dell'andamento economico nonché della situazione dell'emittente e dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento, unitamente alla descrizione dei principali rischi e incertezze a cui sono confrontati".

<sup>30</sup> Nel contesto semantico anglosassone si rinvencono le seguenti definizioni: "certification is a formal procedure by which an accredited or authorized person or agency assesses and verifies (and attests in writing by issuing a certificate) the attributes, characteristics, quality, qualification, or status of individuals or organizations, goods or services, procedures or processes, or events or situations, in accordance with established requirements or standards" e "certified is an authoritatively or officially attested or confirmed as being genuine or true as represented, or as complying or meeting specified requirements or standards" ([www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com)).

Nel contesto semantico italiano, in sintesi, per certificazione si intende "un'attestazione di veridicità" e nel caso di specie "controllo e attestazione di attendibilità del bilancio di una società azionaria, effettuati da una società di revisione" (V. COLETTI, F. SABATINI, *Il Sabatini Coletti dizionario della lingua italiana*, Rizzoli Larousse, Milano, 2005) o di un revisore contabile.

<sup>31</sup> Per "certificato" si intende un atto scritto e sottoscritto (qualunque sia la modalità della scrittura e della sottoscrizione, dal punto di vista tecnico, purché sia garantita la genuinità dell'atto e l'autenticità della sottoscrizione) con cui un soggetto rivestito di particolari funzioni ed in forza di autorizzazioni di legge, accerti un fatto di cui è venuto a conoscenza in base ad un'indagine svolta personalmente. Da cui l'atto di certificazione con il quale si fornisce

certezza del fatto, qualunque esso sia, fornendo contemporaneamente assicurazioni, prova e conferma del fatto stesso, non lasciando proprio a ragione della certezza dichiarata, alcun dubbio. La *certificazione*, dal latino *certificatio*, derivata da *certus*, è "liberazione dalla dubitazione; è certa ed incommutabile manifestazione di quello che era incerto" (SAN GIOVANNI CLIMACO, conosciuto anche come Giovanni Della Scala, Giovanni Scolastico e Giovanni Siniato, ca. 575 - ca. 650 d.C., *La Scala del Paradiso, Klimax tou Paradeisou*, Gaetano Romagnoli, Bologna, 1874, pag. 469), richiamato anche, sia pure in modo incompleto e con difetto di identificazione dell'autore, in S. BATTAGLIA, *Grande Dizionario della Lingua Italiana*, voce "Certificazione", Vol. III, UTET, Torino, 1995; nel lessico anglosassone il "certificate" è, in generale, "a written declaration documenting a fact or evidencing the result of a certification exercise" e, in senso legale "an official document attesting conformity with a legal requirement or the performance of an act, such as a certificate of compliance or a certificate of incorporation" ([www.businessdictionary.com/definition/certificate](http://www.businessdictionary.com/definition/certificate)).

<sup>32</sup> M. MORELLI, *L'immagine dell'impresa. Le leve strategiche della comunicazione nell'epoca del cambiamento*, Franco Angeli, Milano, 2004, pag. 309 e bibl. ivi citata. In senso generale il rinvio è anche a G. MATTANA, *Qualità, affidabilità, certificazione: strategie, tecniche e opportunità per il miglioramento dei prodotti e dell'impresa*, Franco Angeli, Milano, 1986.

<sup>33</sup> H. SCHOCK, *Product certification in the Federal Government*, U.S. Department of Commerce, NTIS PB81211880, 1981. G.C. CAINARCA, V. CHIESA, *Certificazione: tra ricerca di radici e ricerca di impieghi*, in *Impresa & Stato*, n. 0, Rivista della Camera di Commercio di Milano, Milano, marzo 1988, pagg. 14-16.

di determinate caratteristiche di un prodotto (nel nostro caso quello “contabile” sintetizzato nel bilancio di esercizio) che si basa, a sua volta, sulla possibilità che le caratteristiche stesse possano essere quantificabili e conseguentemente misurabili.

L’efficacia del “*messaggio certificatorio*” (inteso come informazione qualificata sufficientemente garantita, secondo le attese dell’utilizzatore, anche potenziale, che la richiede, poiché ne avverte il bisogno, o che viene indotto a ritenerla necessaria per i suoi usi e che, in quanto tale, è atta a sottrarre una certa quantità di incertezza ad una situazione data, situazione tipica dell’impresa che opera in naturali condizioni di incertezza) e la sua capacità di rendere meno imperfetto il mercato, dipende, a monte, dall’esistenza, tra i produttori (dell’informazione contabile), di un consenso nel definire quali variabili definiscano più puntualmente un prodotto (l’informazione contabile frutto di un processo di trasformazione da informazione grezza ad informazione elaborata per un dato obiettivo di utilità per il destinatario dell’informazione stessa) e, a valle, dalla popolarità (soddisfazione conseguente ad un bisogno soddisfatto secondo le aspettative od in quanto coerente con le sue potenzialità attese) che tale strumento riesce a riscuotere tra gli utilizzatori diretti (*user*) e gli altri interessati (*stakeholder*).

La ricerca del consenso tra i produttori (come in precedenza qualificati) riporta, ovviamente, al problema della ricerca di normative condivise, a livello sia intersettoriale, sia internazionale, e/o alla loro armonizzazione. In altri termini, ciò significa, anzitutto, l’implicito superamento delle barriere e degli ostacoli posti tra settori e tra nazioni e, conseguentemente, il raggiungimento del riconoscimento delle norme e delle modalità che attestano la conformità alle “normative (già) armonizzate” (“*global rules*”<sup>34</sup>).

Ora dobbiamo valutare come si possa intendere la locuzione “*certificazione di bilancio*”, meglio, del bilancio di esercizio (di una qualsiasi entità), anche (ma non solo) in un’ottica sociale.

Per essere in grado di valutare, in questo scenario, in modo adeguato, il significato di “*certificazione*” di bilancio<sup>35</sup> occorre riferirsi al mercato dei fornitori di capitale di rischio, di capitale con vincolo di debito, dei fattori della produzione e di quant’altro costituisce

condizione di gestione aziendale, sicché il bilancio di esercizio, prodotto dell’informazione, si identifica come strumento del coagulo della popolarità e del consenso<sup>36</sup> che gli utenti destinatari del bilancio e fornitori del correlato sistema di informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali (sociali ed ambientali) possono esprimere non al bilancio come tale ma, attraverso questo, all’azienda cui è riferito quel bilancio.

È nell’ambito di questo scenario che si pone il problema di individuare a quali obiettivi teorici (e segnatamente scientifici) risponda la necessità/utilità della *certificazione di bilancio*, attività che, come detto, si discosta dal mero controllo contabile, che non presuppone l’espressione di un giudizio “*certificatorio*”.

#### 4. Il controllo e la revisione contabile. Distinzioni

Alla luce di quanto sin qui esposto, ci si deve interrogare se e in quale misura vi possa essere spazio per individuare un quadro sistematico concettuale del controllo e della revisione contabile (e di bilancio) per consentire, poi, una formulazione di teoriche scientifiche della revisione contabile.

Da diversi decenni, una parte della dottrina italiana (e non solo) si è posta la questione della differenza tra il (mero) controllo del sistema contabile e la revisione contabile finalizzata all’espressione di un’opinione professionale sul bilancio di esercizio.

Secondo taluni orientamenti il controllo (legale) del sistema contabile, che è in genere (ma non esclusivamente) finalizzato ad esprimere un giudizio certificatorio sul bilancio di esercizio dell’impresa in funzionamento<sup>37</sup> non si identifica con la revisione contabile (avente le finalità descritte), in quanto questa, intesa come controllo, nel contesto del sistema d’impresa, del subsistema contabile, non assume, quale oggetto della sua indagine, in modo esclusivo, le evidenze documentali e le conseguenti rilevazioni; il mero controllo contabile non appare coincidente con la più ampia e complessa nozione del controllo contabile richiesto non solo dal legislatore italiano<sup>38</sup>, ma anche da quello comunitario europeo (la revisione legale dei conti)<sup>39</sup> ed extraeuropeo, in tutti i casi nei quali tale controllo viene demandato agli organi statutari delle società di capitali od a soggetti (anche persone fisiche) delegati allo svolgimento di questa attività od in forza di legge, ma anche le realtà sottostanti; la revisione contabile si pone come strumento di verifica della correttezza sia dei sistemi di evidenza in sé, sia dell’adeguatezza di tali sistemi a rappresentare corret-

<sup>34</sup> In assenza di un “*ordine giuridico globale*” ed in presenza di tanti ordinamenti settoriali, relativi a singole materie, in assenza di ordini giuridici globali in posizione gerarchicamente sovraordinata a quelli nazionali, in assenza di un corpo di regole o *standard* generali, in assenza (in diversi ordinamenti nazionali) di nette distinzioni tra la sfera del pubblico e quella del privato, in difetto, in diverse realtà giuridiche nazionali, dei poteri statuali (S. CASSESE, *Il diritto globale*, Einaudi, Torino, 2009, pag. 131 segg.), appare difficile pensare a possibili standardizzazioni delle regole e ad armonizzazioni delle stesse in uno scenario anche di medio-lungo periodo.

<sup>35</sup> Il bilancio di esercizio è informazione elaborata attraverso combinazioni assai articolate di processi che, attraverso sistemi selettivi di *input* di informazioni e dati, conducono all’individuazione, classificazione, trasformazione, aggregazione, scomposizione e sintesi di dati (espressione o rappresentazione di fatti reali) sulla base di norme, principi (contabili) e tecniche predefiniti. Se detto processo avviene nel rispetto di determinate regole di salvaguardia e correttezza formale e sostanziale, il prodotto (contabile) bilancio si può definire “conforme” alle regole e principi dati e coerente con la realtà delle operazioni compiute dall’azienda per cui è *certificabile* (la definizione, da cui si è tratto, è stata messa a punto dalla Commissione Nazionale di Studio dei Dottori Commercialisti nelle riunioni del 24 novembre 1972 e del 12 gennaio 1973).

<sup>36</sup> V. F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un’evoluzione involutiva?*, op. cit., Cap. V, par. 2.3..

<sup>37</sup> A. AMADUZZI, voce “*Il bilancio*”, in *Novissimo Digesto Italiano*, Vol. II, UTET, Torino, 1958, pagg. 417-421; M. SANTARONI, voce “*Bilancio*”, in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., Vol. II, UTET, Torino, 1987, pagg. 209-225; G.E. COLOMBO, voce “*Bilancio*”, in *Enciclopedia Giuridica*, Vol. V, Istituto della Enciclopedia Italiana Treccani, Roma, 1988, pagg. 1-19.

<sup>38</sup> In *primis*, Libro V, Titolo V, Cap. V, Sez. VI *bis*, Par. IV, art. 2409 *bis* c.c. e ss., Par. III, art. 2403 c.c. come modificato dal D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, di attuazione dell’VIII Direttiva “aggiornata”.

<sup>39</sup> Il riferimento è alla Direttiva CEE n. 43/2006 del 17-05-2006, che ha abrogato la precedente Direttiva CEE n. 253/1984 del 10-04-1984 e denominata frequentemente “*VIII Direttiva aggiornata*”.

tamente, sia pure convenzionalmente, la realtà degli accadimenti amministrativi d'azienda.

Se si prescinde:

- 1) dal rapporto tra soggetti addetti al, od incaricati del, controllo contabile (interni od esterni all'azienda);
- 2) dalla natura più o meno specialistica e, quindi, dalla competenza professionale (che non si può dare, in concreto, per scontata) dei soggetti incaricati del controllo e, pertanto, della loro competenza tecnica;
- 3) dall'utilizzo di mezzi soggettivi od oggettivi per la realizzazione del controllo stesso,

si è osservato<sup>40</sup>, oltre 80 anni orsono, da parte di qualificata dottrina italiana, sul fondamento di dottrina internazionale, in particolare di matrice anglosassone, nonché delle ricerche svolte nella Germania dell'epoca<sup>41</sup>, nel rapporto tra mero controllo contabile e revisione contabile, che il controllo contabile:

- a) si limita a constatare la regolarità nell'esecuzione di dati fatti amministrativi; la revisione contabile, invece, li critica nel loro aspetto giuridico, economico, contabile. Il controllo contabile, conseguentemente, è un concetto ristretto, mentre quello della revisione contabile è ampio. Il primo è presupposto della revisione;
- b) non si occupa delle cause che hanno condotto a determinate irregolarità. Si limita ad accertare, constatare le irregolarità commesse. La revisione contabile, invece, risale (*rectius*: dovrebbe risalire) alle fonti degli errori - che possono risiedere nelle persone o nei sistemi - allo scopo di escogitare, individuare, i mezzi atti a rimuoverli nel futuro.

L'opera propria della revisione contabile è quindi *critica e ricostruttiva*. La revisione contabile non deve avere, cioè, unicamente scopo "detectivo" (investigativo, da "detective policeman", il "poliziotto che scopre") per accertare errori o frodi<sup>42</sup>, ma deve proporre misure organizzative per rimediare ed agisce, quindi, in senso economico;

- c) si limita essenzialmente ai fatti al fine dei accertarne la regolarità; la revisione contabile si

estende, invece, oltre che ai fatti, anche ai sistemi onde accertarne la bontà e proporre miglioramenti. La revisione può essere effettuata, quindi, anche sui sistemi di controllo;

- d) è espressione di un'attività che è (o dovrebbe naturalmente, cioè per sua natura e funzione, essere intesa, quest'ultima, come compito o ruolo) continua e può essere antecedente, concomitante, susseguente.

L'attività della revisione contabile, in genere (salvo, quindi, sia espressione di un costante monitoraggio), è invece discontinua, periodica e sempre susseguente. Poiché la revisione contabile viene posta in essere a lavoro compiuto (il bilancio redatto definitivamente<sup>43</sup>), essa costituisce una ricostruzione critica del lavoro stesso.

Secondo detta dottrina, mentre il controllo contabile si limita, ad esempio, all'accertamento della regolarità delle registrazioni contabili effettuate, la revisione contabile, di contro, esamina anche il sistema contabile in essere, la divisione dei compiti (quindi, l'assetto organizzativo ed il conseguente sistema di controllo interno permanente), i criteri di valutazione, ecc., ed esprime un suo giudizio (di natura certificatoria, indipendente e responsabile) complessivo.

La revisione contabile viene, pertanto, intesa come un' "opera" di integrazione del controllo (in realtà un controllo di secondo grado o superiore). Essa, per la tecnicità professionale (presunta) degli organi (persone) che la compiono, per il fatto di essere in genere eseguita da soggetti estranei (indipendenti dagli interessi propri del *management*) all'azienda e in modo occasionale, tende a supplire alle inevitabili deficienze delle funzioni di controllo (interno).

In sintesi, secondo tale dottrina, la revisione contabile può essere definita come una ricostruzione critica del lavoro compiuto ed opera ponendo in essere funzioni diverse: *constatativa* (constatazione, accertamento dei fatti amministrativi), *detectiva* (accertamento, individuazione di errori e frodi), *preventiva* (volta a prevenire comportamenti e situazioni atte a far sì che l'azienda abbia a ricevere danno in conseguenza di errori e frodi che in assenza della revisione contabile potrebbero essere commessi; quindi, la revisione contabile svolge una funzione di deterrenza a difetti di diligenza e a comportamenti illeciti con conseguente svolgimento di un ruolo di salvaguardia del patrimonio e del risultato economico), *ricostruttiva* (volta ad accertare carenze nell'organizzazione della gestione aziendale ed a promuovere l'attuazione di rimedi atti a rimuoverle per rendere l'organismo più efficiente, più rispondente ai bisogni dell'azienda). In questo modo, la revisione contabile viene, secondo il predetto orientamento dottrinario, a costituire il fondamento di ogni riorganizzazione aziendale.

## 5. Utilità di un quadro concettuale sistematico dell'auditing contabile e di bilancio

A seguito della trattazione sin qui svolta, si impongono alcune riflessioni in merito ad un possibile "quadro concettuale sistematico" dell'auditing, della revi-

<sup>40</sup> Agli albori delle trattazioni organiche italiane in materia di R. MALINVERNI, *La tecnica della revisione*, UTET, Torino, 1929, pagg. 1-2.

<sup>41</sup> Preponderanti le opere in lingua tedesca citate dall'autore. Oltre a L.R. DICKSEE, *Auditing: a Practical Manual for Auditors*, Gee, London, 1892, H.J. REISER, *L'organisation du contrôle et la technique des vérifications comptables*, Dunod, Paris, 1930, degli italiani, D. D'ALVISE, *I sindaci delle Società per Azioni*, F. Vallardi, Milano, 1914, G. MORO, *Le funzioni sindacali nelle Società per Azioni con accenno alle società fiduciarie o di revisione*, UTET, Torino, 1928, si vedano C. PORZIG, *Die Technik der Bücher und Bilanzrevision* (tr. *Tecnica della revisione contabile e di bilancio*), Munthsche Verlagsbuchhandlung, Stuttgart, 1922; H. BECK, *Das Büchhaltung und Revisionswesen in den Vereinigtenstaaten von Amerika* (tr. *Contabilità e revisione contabile negli Stati Uniti d'America*), Leopold Weiss, Berlin, 1928; H. MELTZER, *Deutscher Revisoren Spiegel* (tr. *Specchio dei revisori tedeschi*), Leopold Weiss, Berlin, 1928; P. GERSTNER, *Revisions-Technik* (tr. *Tecnica della revisione*), Haude & Spenersche Verlagsbuchhandlung, Berlin, Leipzig, 1930.

<sup>42</sup> Si rileva una presa di distanza dalla teoria allora dominante (la "policeman theory", di cui in F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva?*, op. cit., al Cap. V, par. 2.2.).

<sup>43</sup> Ma, nella realtà, non è certamente così.



sione contabile finalizzata al rilascio di una dichiarazione certificatoria inerente il bilancio di esercizio.

Quando parliamo, in termini generali, di “quadro concettuale” possiamo fare riferimento anche ad una struttura concettuale di base, ad un quadro sistematico (*framework*) o ad una rete concettuale generale entro la quale i più significativi principi primi, trovano ragione di loro integrazione ed interazione dinamica; questo con la possibilità di fissare, in relazione ad aree geo-economiche diverse, un rapporto tra norme di legge e regole tecniche, in stretta coerenza con<sup>44</sup>:

- a) la natura dei sistemi giuridici esistenti (di tipo dirigitico o fondato su sistemi pragmatici) in singoli Paesi;
- b) la struttura prevalente di organizzazione economica e delle imprese nonché la tipologia degli assetti proprietari, se chiusi all'interno di gruppi familiari o aperti;
- c) il comportamento e l'influenza della legislazione fiscale, se cioè vi è un'amministrazione finanziaria inquisitoria o collaborativa,

con “*pesi differenti*”, a volte condizionanti l'essenza stessa degli obiettivi della revisione contabile e di bilancio. Ciò in quanto le garanzie sociali attese dal controllo revisionale possono variare nei luoghi e nei tempi a seconda della “*densità di interesse*”<sup>45</sup> delle classi sociali più o meno omogenee quanto a componenti, sia per interessi, sia per cultura, dei soggetti portatori di interessi (*stakeholder*), che sono altresì portatori della domanda (di mercato dell'attività di *auditing*).

Le principali ragioni che militano a favore dello sviluppo di un quadro concettuale sistematico in materia di revisione contabile e di bilancio non sono diverse da quelle che militano a favore dello sviluppo di un quadro concettuale sistematico in materia di principi contabili. Infatti, in ambedue i casi è evidente l'intendimento di rendere utile l'informazione contabile (quindi, informazione garantita e credibile in quanto sottoposta ad adeguata verifica) per una pluralità di destinatari in un contesto sociale globale differenziato e mutevole nel tempo.

Nel contesto dell'oggetto di trattazione, dette ragioni si possono ricondurre alle seguenti:

- a) *stabilire principi tecnici* (di “*controllo revisionale contabile e di bilancio*”) da applicare alle singole realtà d'impresa tenendo conto dei diversi assetti organizzativi;
- b) *fissare un fondamento teorico* per risolvere contrasti interpretativi relativi a detti principi;
- c) *impedire la replicazione o rinnovazione dei singoli principi subordinati ai principi primi*, ovvero degli *standard*, fissati quali comportamenti minimi tecnici ed etici da adottare in chiave oggettiva e soggettiva per realizzare in modo ottimale l'obiettivo del controllo complessivo dei conti e del bilancio di esercizio di

una qualsiasi entità per consentire l'espressione di un giudizio professionale (“*dichiarazione certificatoria sostanziale*”) indipendente in merito alla realtà, alla veridicità<sup>46</sup> della rappresentazione contabile dell'amministrazione d'azienda.

Gli obiettivi del “*controllo revisionale contabile e di bilancio*”, in senso lato, sono, a prescindere dal revisore contabile persona fisica o società di revisione o, in genere, qualsiasi entità (indistinta, nell'Unione Europea, la natura soggettiva nella normativa comunitaria), quelli di garantire ai terzi il rispetto dei postulati contabili di correttezza e veridicità del bilancio di esercizio o di altro rendiconto contabile e dei correlati subordinati principi e/o *standard* applicativi.

Talune procedure tecniche ed i metodi di controllo (individuati in un unico *corpus* professionale) possono essere adattati alle circostanze, ma ciò in relazione a fatti e situazioni concrete che giustifichino od impongano la deroga a *principi* e *standard* di controllo largamente condivisi.

Nello scenario non si può, poi, sottacere il fatto che, in tempi recenti, come per l'*accounting*, per l'*auditing* si rilevano più pressanti taluni indirizzi dottrinari volti a ridefinire l'*auditing* contabile e di bilancio nell'ottica di un sistema “*principle based*”<sup>47</sup> e non più “*rule based*”<sup>48</sup>; questo, tuttavia, non senza sottolineare il fatto che, a ragione anche di similarità superficiali di linguaggio, non sia assolutamente agevole porre delle chiare distinzioni, in materia di *auditing*, tra obiettivi, principi e regole (applicative).

Si lamenta in dottrina una proliferazione di *principi* e di regole (*standard*)<sup>49</sup> ed anche in presenza di un

<sup>46</sup> “*Truth in auditing may be defined as conformity with reality as the auditor can determine reality at the time of his examination and with the evidence available*”, R.K. MAUTZ, H.A. SHARAF, *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1961-1986, pag. 85.

<sup>47</sup> Sul tema, ampiamente, AUDIT QUALITY, *Fundamentals - Principles-based auditing standards*, Audit and Assurance Faculty, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, London, July 2006. Si veda, anche, S.A. DIPIAZZA JR., Global CEO PricewaterhouseCoopers, T. FLYNN, Chairman KPMG International, D. McDONNELL, Chief Executive Worldwide Grant Thornton International, J.H. QUIGLEY, Chief Executive Officer Deloitte Touche Tohmatsu, F. SAMYN, Chief Executive Officer BDO International, J.S. TURLEY, Chairman & CEO Ernst & Young, Global Public Policy Symposium, *Principles-based Accounting Standards*, January 2008, ove si indicano i seguenti “*principles-based accounting standard: 1. Faithful presentation of economic reality (n.d.r., espressione assai vaga in quanto la realtà fenomenica economica è frutto di percezioni condizionate dalla cultura del controllore, del controllato e dalle interpretazioni del fenomeno economico oggetto di comunicazione dei media, e viziate dalla mediazione della politica assistita, con modalità diverse, da studi non indipendenti di esponenti del mondo universitario); 2. Responsive to users' needs for clarity and transparency; 3. Consistency with a clear Conceptual Framework; 4. Based on an appropriately-defined scope that addresses a broad area of accounting; 5. Written in clear, concise and plain language; 6. Allows for the use of reasonable judgment*” in [www.globalpublicpolicysymposium.com](http://www.globalpublicpolicysymposium.com). Si può rilevare come le *major* dell'*auditing* mondiale tendano a sostituirsi ai “*global setters*” degli “*accounting principles*” attraverso l'utilizzo strumentale del loro potere di mercato.

<sup>48</sup> AUDIT QUALITY, *Fundamentals - Principles-based auditing standards*, op. cit.

<sup>49</sup> *Ibidem*, pag. 10. Sul tema v. anche D.R. CARMICHAEL, Chief Auditor of the PCAOB, *The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor*, AAA - American Accounting Association Audit Section, Midyear Conference, 2004, intervento focalizzato sull’ “*theory of inspired confidence di Theodore Limperg*”, teoria enunciata in alcuni

<sup>44</sup> F. PONTANI, *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio. Analisi ed interpretazione giuridico-tecnica degli artt. 2423 e 2423 bis del codice civile*, op. cit., pag. 153 e bibl. ivi citata.

<sup>45</sup> *Ibidem*, pag. 124.

quadro concettuale estrapolato da un processo di derivazione delle regole applicative da principi dati, si rilevano spesso carenze di fondamento logico.

A dispetto di quanto appena rappresentato, assistiamo, nell'Unione Europea, ad un indirizzo di rafforzamento del sistema "rule based"<sup>50</sup> volto ad elevare a norma di legge gli *standard* di revisione determinandone una sorta di "fissità" (gli "standard" e non gli *standard* minimi di riferimento) con conseguenze indubbiamente negative ai fini del concretamento degli obiettivi del concreto controllo e della realizzazione delle sue finalità già teorizzate decenni orsono dalla dottrina statunitense<sup>51</sup>. Tutto questo, in ogni caso, non impedisce il costante (seppur concretamente infruttuoso) tentativo di pervenire ad un sistema di "global technical rules" dell'*auditing*<sup>52</sup>. Se ciò si dovesse realizzare, lo sarebbe solo nelle appa-

renze dell'adozione di dette regole, ma certamente non nelle sostanziali applicazioni.

## 6. Segue. I principali postulati dell'*auditing*

La revisione per la "certificazione" del bilancio di esercizio costituisce "servizio di garanzia" sociale<sup>53</sup> (tuttavia entro certi limiti) dell'attendibilità dei bilanci aziendali fornendo informazioni controllate, svolgendo (sempre entro certi limiti) anche la funzione di mediazione tra le parti sociali interessate all'azienda e di frazionamento del rischio (*risk sharing*) economico d'azienda.

Nel contesto di un quadro concettuale sistematico dell'*auditing*, tenuto conto della rilevanza sociale dell'attività sistemica di controllo della gestione delle risorse economiche, una parte della dottrina anglo-americana, influenzata dagli studi e dai documenti di ricerca dell'AICPA, nell'obiettivo della costruzione di una teoria scientifica dell'*auditing*, è pervenuta ad identificare<sup>54</sup> i seguenti principali postulati<sup>55</sup>:

scritti a partire dal 1926 ( F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva?*, op. cit., Cap. V, nota 9). Il tema è quello del rapporto tra *auditing* e società civile.

<sup>50</sup> Il riferimento è alla Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio, 2006/43/CE del 17 maggio 2006, ove, tra gli altri, il 13° considerando: "Un comitato o gruppo tecnico per la revisione dei conti dovrebbe assistere la Commissione nella valutazione della validità tecnica di tutti i principi (standard e non principle nella versione in lingua inglese) di revisione internazionali e dovrebbe coinvolgere anche il sistema degli organismi pubblici di vigilanza degli Stati membri" ed il 14° considerando, ove: "L'adozione di un principio (rectius, standard) di revisione internazionale da parte della Commissione, ai fini della sua applicazione nella Comunità, presuppone che esso debba essere generalmente accettato a livello internazionale e sia stato elaborato con la piena partecipazione di tutte le parti interessate in esito ad una procedura aperta e trasparente, conferisca maggiore credibilità e qualità ai conti annuali e ai conti consolidati e sia nell'interesse generale europeo. L'esigenza di adottare la guida applicativa dei principi (standard) di revisione internazionali come parte di un principio dovrebbe essere valutata, caso per caso, a norma della decisione 1999/468/CE. La Commissione dovrebbe accertarsi che, prima dell'avvio del processo di adozione, venga effettuata un'analisi volta a verificare se tali requisiti siano stati rispettati e dovrebbe informare i membri del comitato istituito a norma della presente direttiva in merito ai risultati di tale analisi" si dispone, all'art. 26, 1° co., che: "Gli Stati membri prescrivono che i revisori legali e le imprese di revisione contabile eseguano le revisioni legali dei conti conformemente ai principi (n.d.r., "standard" e non "principles") di revisione internazionali adottati dalla Commissione". In Italia la Direttiva richiamata è stata recepita con il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 3, ove, all'art. 11, 1° co., si statuisce: "La revisione legale è svolta in conformità ai principi (n.d.s., traduzione semanticamente errata sin dal testo della Direttiva) di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 26, paragrafi 1 e 2, della Direttiva 2006/43/CE".

<sup>51</sup> R.K. MAUTZ, H.A. SHARAF, *The philosophy of auditing*, op. cit., pag. 2, già nel 1961 esprimevano la loro preoccupazione in merito alla fissazione di modelli o di *standard* criticando talune situazioni esistenti all'epoca: "The legal requirements instead of indicating a minimum standard of disclosure, have come to be accepted as "the" standard for the presentation of published statements" citando H.P. HOLZER, *Corporate Financial Statements in Germany Contrasted with American Practice*, M.S. Thesis, University of Illinois, Urbana, 1956, pag. 2.

<sup>52</sup> "Toward A Single Set of Global Audit Standards. The movement to develop and adopt a single set of global audit standards is not as far along as the effort to harmonize financial reporting standards. In large part, this is because national audit standards are incorporated in national laws, or in legislation that expressly delegates the setting of those standards to national standard-setters". S.A. DIPIAZZA, Chief Executive Officer of PricewaterhouseCoopers International Limited, D. McDONNELL, Chief Executive Officer of Grant Thornton International, W.G. PARRETT, Chief Executive Officer of Deloitte, M.D. RAKE, Chairman of KPMG International, F. SAMYN, Chief Executive Officer of BDO International, J.S. TURLEY, Chairman and Chief Executive Officer of Ernst & Young, *Global Capital Markets and the Global Economy: A Vision From the CEOs of the International Audit Networks*, November 2006, in [www.globalpublicpolicysymposium.com](http://www.globalpublicpolicysymposium.com), cit.

"1) The primary condition for an audit is that there is either:

- a) a relationship of accountability (relazioni di reciproca responsabilità) between two or more parties in the sense that there is a duty of acceptable conduct or performance owed by one party to the other party or parties;
- b) a need by some party to establish the reliability and credibility of information for which they are responsible which is expected to be used and relied on by a specified group or groups of which the members may not be constant or individually identifiable, producing constructively a relationship of accountability;
- c) a public interest dimension to the quality of the conduct or performance of some party, resulting in a situation of public accountability; or
- d) a need or a desire to establish the authenticity of information given or statements made by some party which are intended to or are likely to influence the actions of unspecified members of the general public or a section of it, producing constructively a situation of public accountability.

2) The subject matter of accountability is too remote, too complex and/or of too great significance for the discharge of the duty to be demonstrated without the process of audit.

3) Essential distinguishing characteristics of audit are the independence of its status and its freedom from investigatory and reporting constraints.

4) The subject matter of audit, for example conduct, performance or achievement, or record of events or state of affairs, or a statement or facts relating to any of these, is susceptible to verification by evidence.

5) Standards of accountability, for example of conduct, performance, achievement and quality of information, can be set for those who are accountable; actual conduct, performance, achievement, quality and so on can be measured and compared with those stand-

<sup>53</sup> V. F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva?*, op. cit., Cap. V, par. 2.3..

<sup>54</sup> D. FLINT, *Philosophy and principles of auditing: an introduction*, Macmillan Education Ltd, London, 1988, pagg. 20 - 41.

<sup>55</sup> Le "a priori hypotheses" sono "about the nature of auditing from the evidence that is available of societal expectations (of or relating to the structure, organization, or functioning of society, nel senso di attese proprie o riferibili alla struttura, organizzazione o funzionamento di una società civile) and current audit (inteso questo termine nel senso di un particolare tipo di verifica di controllo) functions. ... They are proposed as postulates in the sense of indemonstrable principles" (D. FLINT, *Philosophy and principles of auditing: an introduction*, op. cit., in particolare pag. 20). Sul tema dei postulati v. *supra*, nota n. 28.

ards by reference to known criteria; and the process of measurement and comparison requires special skill and the exercise of judgement.

6) *The meaning, significance and intention of financial and other statements and data which are audited are sufficiently clear that the credibility which is given thereto as a result of audit can be clearly expressed and communicated.*

7) *An audit produces an economic or social benefit*".

In un'ottica più squisitamente tecnico-scientifica<sup>56</sup>, tenendo sempre conto anche delle elaborazioni dottrinarie internazionali, i principali postulati dell'*auditing* (in coerenza con un *conceptual framework* dalle connotazioni in parte di natura soggettiva ed in parte di natura oggettiva) possono essere da noi così identificati assumendo a riferimento anche (e, quindi, non solo) i documenti tecnici dell'*International Federation of Accountants* (IFAC) e del *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), ai quali, comunque, è e rimane estranea la specifica e sostanziale formulazione di un quadro concettuale sistematico di riferimento (fatto salvo il "Codice Etico" dell'IFAC):

- 1) dal punto di vista soggettivo, e cioè con riferimento al/ai soggetto/i (persona/e fisica/che) che svolge/ono l'attività di controllo:
  - a) *indipendenza, in senso generale*: intesa nel senso di autonomia e quindi di libertà da vincoli che possano condizionarne l'attività ed il giudizio conseguente alla stessa<sup>57</sup>, ed in particolare:

<sup>56</sup> R.K. MAUTZ, H.A. SHARAF, *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, Sarasota, Florida, 1961, 1986, pag. 42 segg., ebbero a definire tentativamente i principali postulati, come segue: "*Tentative postulates of auditing*: 1. *Financial statements and financial data are verifiable.* 2. *There is no necessary conflict of interest between the auditor and the management of the enterprise under audit.* 3. *The financial statements and other information submitted for verification are free from collusive and other unusual irregularities.* 4. *The existence of a satisfactory system of internal control eliminates the probability of irregularities.* 5. *Consistent application of generally accepted principles of accounting results in the fair presentation of financial position and the results of operations.* 6. *In the absence of clear evidence to the contrary, what has held true in the past for the enterprise under examination will hold true in the future.* 7. *When examining financial data for the purpose of expressing an independent opinion thereon, the auditor acts exclusively in the capacity of an auditor.* 8. *The professional status of the independent auditor imposes commensurate professional obligations*"; F. PONTANI, voce "Principi di controllo (contabile)", in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., III Agg., UTET, Torino, 2007 per la rielaborazione, qui integrata, proposta nel testo. A ben vedere, in assenza di filoni dottrinari consolidati, ogni proposta di individuazione di postulati condivisi ha visto il contrapporsi di critiche a volte generiche, a volte più circostanziate, in uno scenario variegato di mescolanza di principi, ruoli, obiettivi e di tecniche, norme legali, valutazioni sociali e di opportunità che appaiono più coerenti con filosofie politiche e di *lobby* che non con l'essenza del controllo finalizzato a realizzare opportune regolazioni di sistema.

<sup>57</sup> Si tratta di una condizione essenziale, irrinunciabile e fondamentale ai fini della formulazione del giudizio (condizionato in modo radicale dall'indipendenza del revisore contabile) certificatorio sul bilancio di esercizio. Secondo l'IFAC, *The Code of Ethics for Professional Accountants* (par. 290.4-12 del *Conceptual Framework Approach to Independence*, del 2010) l'indipendenza include: (a) l'*"independence of mind"* intesa come "*the state of mind that permits the provision of an opinion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism*" e l'*"independence in appearance"*, intesa come "*the avoidance of facts and circumstances that are so significant a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant*

i) *mentale*, da intendersi come atteggiamento intellettuale di ogni revisore nel considerare solo gli elementi rilevanti per l'esercizio dell'incarico conferito e, pertanto, escludendo ogni fattore estraneo;

ii) *formale*, da intendersi come condizione oggettiva in forza della quale il soggetto (anche società o diversa entità) che effettua il controllo venga riconosciuto come indipendente e, quindi, non associato od associabile a fatti, situazioni, circostanze atte a far sì che terzi interessati, ragionevoli ed informati, possano dubitare delle capacità del predetto soggetto di svolgere il suo incarico in modo obiettivo;

iii) *percepita o percepibile*, a ragione dei comportamenti assunti dal revisore contabile (persona fisica o società di revisione o *network* nazionali ed internazionali di società di revisione o di revisori individuali), dai diversi *stakeholder* e, comunque, dalla società civile;

iv) *sostanziale*, atta a far sì che in nessun caso il revisore contabile abbia a controllare una sua attività al servizio o nell'interesse del soggetto verificato, sia come collaboratore, sia come consulente, sia come entità o persona fisica chiamata a svolgere attività in nome e per conto del cliente o come componente, anche di fatto, del suo assetto organizzativo in qualsiasi funzione, sia ancora come perito od esperto, in relazione a fatti, situazioni, procedimenti nei quali abbia svolto ruoli di supporto o di contrasto all'operato del soggetto sot-

*information, including any safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional skepticism had been compromised*"; secondo "4 *Ethical Standard n. 1*, del 2008, p.to n.12, dell'*Auditing Practice Board (APB)*" (costituito nel 2002, in sostituzione precedente organismo costituito nel 1991, e deputato all'emanazione dei principi e degli *standard* di revisione contabile e di bilancio in ossequio alle disposizioni del Company's Act del Regno Unito e della Repubblica d'Irlanda, e parte del *Financial Reporting Council - FRC*), l'indipendenza del revisore contabile viene definita come la "*freedom from situations and relationships which make it probable that a reasonable and informed third party would conclude that objectivity either is impaired or could be impaired. Independence is related to and underpins objectivity. However, whereas objectivity is a personal behavioral characteristic concerning the auditor's state of mind, independence relates to the circumstances surrounding the audit, including the financial, employment, business and personal relationships between the auditor and the audited entity*".

Secondo il PCAOB statunitense, in un'accezione più "contenuta" del principio, la Rule 3520, secondo il testo "*pursuant to SEC Release No. 34-53677, File No. PCAOB-2006-01*", datato April 19, 2006, stabilisce che: "*A registered public accounting firm and its associated persons must be independent of the firm's audit client throughout the audit and professional engagement period*"; questo con le seguenti note: "*Note 1: Under Rule 3520, a registered public accounting firm or associated person's independence obligation with respect to an audit client that is an issuer encompasses not only an obligation to satisfy the independence criteria set out in the rules and standards of the PCAOB, but also an obligation to satisfy all other independence criteria applicable to the engagement, including the independence criteria set out in the rules and regulations of the Commission under the federal securities laws. Note 2: Rule 3520 applies only to those associated persons of a registered public accounting firm required to be independent of the firm's audit client by standards, rules or regulations of the Commission or other applicable independence criteria*".



toposto a verifica, anche se tale attività è cessata.

Si deve osservare che mantenere la propria indipendenza può comportare, a volte, la risoluzione del rapporto di lavoro, ma preserva il revisore da conseguenze di natura civile e penale<sup>58</sup>;

- b) *integrità*, da intendersi come rettitudine, onestà, lealtà (non suscettibile di essere valutata preventivamente se non teoricamente in relazione a comportamenti posti in essere nel passato);
- c) *obiettività*, intesa come atteggiamento mentale (non suscettibile di verifica esterna, ma riscontrabile *ex post* alla luce dei comportamenti posti in essere);
- d) *competenza e diligenza*, da intendersi rispettivamente come il possesso di un adeguato livello di conoscenze specialistiche, professionali, specifiche (da mantenere in costante aggiornamento) e dello svolgimento della propria attività in ossequio ai principi della diligenza professionale, verificabili formalmente *ex ante* e concretamente *ex post*).

La *professionalità*, in termini sostanziali, è da intendersi come condizione o “caratteristica” che implica capacità ed abilità tecnica specifica frutto di una specializzazione nelle attività di controllo, in senso lato, riferite ad un’entità ed all’oggetto del controllo stesso. Ciò implica (per il “*controllo legale dei conti*”) non solo la verifica, l’accertamento delle competenze individuali di base con esami di idoneità tecnica e conseguente formale iscrizione del soggetto preposto all’attività del controllo (pertanto, responsabile a qualche titolo) ad uno specifico Albo, Elenco, Registro di esperti (specialisti), ma anche una costante formazione dei singoli revisori per il miglioramento delle tecniche e l’aggiornamento nelle varie discipline la cui conoscenza approfondita è indispensabile per lo svolgimento della loro attività.

Nel contesto delle previsioni operative, il lavoro di controllo di base, quello “*sul campo*” (quello che, in realtà, è il più impegnativo in quanto deve condurre all’identificazione delle operazioni, dei fatti amministrativi, ed al

loro riconoscimento come espressione della sostanza patrimoniale, economica e finanziaria del soggetto, entità, sottoposto(a) a revisione contabile e non della sola forma, non riconducibile ad attività meramente esecutive, ma implicanti valutazioni fondate su conoscenze specialiste), affidato ai c.d. *junior*<sup>59</sup> con rilevanti conseguenze in assenza di un’adeguata guida, supervisione e controllo di qualità del loro lavoro.

È da rilevare, poi, che nel contesto di “*team*” di revisione, con ripartizione di compiti, anche in forza di una struttura gerarchica, si realizza frequentemente un “*compartimentazione dell’attività di verifica*” con rinvio di molte aree ad esperti di settore quali quelli dell’area tributaria (*tax department*), di quella giuslavoristica (*labour department*), di quella giuridico-contrattuale e societaria (*legal department*), di quella informatica (*information technology department*), ecc., con la conseguenza, intuitiva, che chi opera sul campo dispone di una conoscenza complessiva assai limitata sia dell’entità da controllare, sia di singoli aspetti degli accadimenti aziendali, difficile per gli stessi non solo riconoscere compiutamente la sostanza dei fatti rispetto alla loro forma, ma anche la stessa regolarità formale delle rappresentazioni documentali dei fatti stessi, ricondotta frequentemente la verifica ad una forma del controllo di apparente identità tra apparenze dei documenti e delle rilevazioni contabili e dichiarazioni, asserzioni, attestazioni del *management* e, su fondamento, in genere campionario (non necessariamente, sempre, di natura statistica), di terzi, avendo cura di rispettare la forma dei programmi di lavoro *standard* assegnati;

- e) *riservatezza* (sia nel senso proprio del divieto di divulgazione di notizie riservate anche all’interno dell’organizzazione di riferimento o di appartenenza, sia quale connotazione soggettiva della persona che opera);
- 2) dal punto di vista oggettivo:
- a) *adeguata conoscenza* dell’entità oggetto del controllo;
  - b) *verificabilità* dell’oggetto del controllo;
  - c) *valutazione del rischio* proprio delle attività di controllo identificabile: nel rischio intrinseco (di inesattezza del saldo di un conto o di

<sup>58</sup> Questo non solo per il revisore certificatore, ma anche per il revisore interno, barriera primaria di contrasto alle frodi. Valga il caso di P. VAN BUITENEN (*ex-internal auditor*), European Commission, *Blowing the Whistle*, Politicos Pub, March 2000: “On 9 December 1998, in my position as assistant-auditor in the Commission’s Financial Control Directorate, I blew the whistle on the Commission’s poor management of the fight against internal irregularities and fraud. I forwarded an incriminating 34 page letter, including almost 600 pages of reference material, to a Member of the European Parliament. This was the acceleration of an ongoing series of events that finally led to the resignation of the entire Commission little more than three months later ... As a result of this, I was suspended for 4 months on half pay. I was reinstated in April, but banned from further auditing tasks and was finally disciplined with a reprimand that was severe in its wording. I have considered leaving the Commission’s services ...”, citato in K. WADE (Director CATS International and Director of Audit Studies), *A Plague of Audit*, CATS International, Henley Management College, South Africa, July 2001.

<sup>59</sup> Del revisore contabile “*sul campo*” la dottrina specialistica si era occupata decenni orsono: “*The typical auditor is a man past middle age, spare and wrinkled, intelligent, cold, passive, non-committal, with eyes like codfish, polite in contact but at the same time unresponsive, calm and as damnable composed as a concrete post or a plaster-of-paris cast; a human petrification with a heard of feldspar, and without charm, minus bowels, passion or a sense of humour, Happily, they never reproduce, and all of them finally go to hell*”, E. HUBBARD (umorista americano), *The Buyer*, Roycrofters Press, East Aurora, New York, 1922, quoted by K. WADE (Director CATS International and Director of Audit Studies), *A Plague of Audit*, CATS International, Henley Management College, South Africa, July 2001. Non molto dissimile appare la posizione dottrinarica, sia pure avulsa dal “*sense of humor*” di Hubbard, di R. MALINVERNI, *La tecnica della revisione*, UTET, Torino, 1929, pagg. 14-15, par. 27, che indica (lett. A) in 30 anni l’età minima del revisore contabile.

una classe di operazione atta a generare inesattezze significative del bilancio di esercizio, sia di singole voci, sia nel suo complesso, a prescindere dall'esistenza o meno di adeguati controlli interni), nel rischio di controllo (relativo ad inesattezze che, considerate singolarmente od aggregate ad altre, potrebbero verificarsi in un conto od in una classe di operazioni, e non suscettibili di prevenzione o di tempestiva individuazione e conseguente correzione) e nel rischio di individuazione (inteso come impossibilità delle procedure di controllo poste in essere in grado di accertare inesattezze di entità significativa); questo distinguendo tra rischio specifico e rischio generico;

- d) *pianificazione delle attività di controllo* in relazione alla dimensione dell'entità da controllare, alla conoscenza dell'attività dell'entità e del settore di riferimento, della natura dei fattori di rischio, della complessità del lavoro di controllo, dell'esperienza<sup>60</sup> e delle conoscenze del soggetto che svolge i compiti propri della revisione contabile e di bilancio dell'entità;
- e) *periodicità dei controlli* (senza vincoli di frequenza o di intervallo tra un controllo e quello successivo), auspicabile il controllo permanente (costante monitoraggio);
- f) *prevalenza della sostanza* delle verifiche sulla loro forma;
- g) accertamento dell'esistenza e del grado di *affidabilità del sistema di controllo interno* (con il rinvio alle valutazioni caso per caso nel caso di mancanza di un adeguato sistema di controllo interno);
- h) *osservanza delle norme di legge* (tutte e non solo alcune o quelle note ai revisori contabili che operano "sul campo" ed esaminano i documenti aziendali) e *delle direttive e degli standard tecnici* (professionali), variabili in relazione alla natura sociale, tecnica, economica e giuridica del soggetto da sottoporre al controllo contabile e di bilancio, alle finalità del controllo, alla verifica della conformità del bilancio alle norme di legge, alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, alla documentazione dei fatti di gestione rappresentati nelle scritture contabili e della conformità delle scritture contabili agli accertamenti effettuati; ciò con obbligo di raccolta degli elementi di prova;
- i) *utilizzo*, per le attività di controllo, *se non diversamente ritenuto utile, del criterio campionario*, la cui definizione deve essere, in ogni caso, coerente con la natura dell'attività, il tipo di organizzazione, le dimensioni dell'impresa, le procedure contabili ed organizzative in essere, l'esistenza o meno di un

sistema di controllo interno efficiente.

Il criterio campionario adottato deve tener conto sia della valutazione del grado di probabilità (su fondamento scientifico e non su sensibilità soggettive) che, nel complesso, possano risultare errori, irregolarità o fatti censurabili, sia della disponibilità, da parte di soggetti preposti al controllo, di elementi che facciano presumere l'esistenza di irregolarità, alterazioni e frodi di natura contabile e/o documentale ed identificare la natura ordinaria o straordinaria delle operazioni amministrative e delle poste di bilancio soggette a controllo, tenuto conto, in ogni caso del loro valore assoluto o relativo (principio di significatività). Questo implica una valutazione della natura e composizione dei singoli "universi di dati" da investigare e della loro possibile stratificazione per natura ragionevolmente omogenea delle operazioni.

Appare evidente come le componenti soggettive ed oggettive di un quadro concettuale sistematico di questo tipo si pongano in stretta reciproca relazione sistemica con intuitive conseguenze.

Vi è poi da considerare un aspetto di natura strettamente giuridica.

Il revisore contabile, sia esso (in Italia) il Collegio sindacale di una società di capitali, sia esso il revisore contabile a matrice squisitamente professionale o a matrice imprenditoriale, viene "scelto", in condizioni ordinarie, cioè fatta esclusione delle designazioni effettuate in caso di procedimenti legali, da parte di Arbitri, Collegi arbitrali, Giudici della Magistratura (civile, penale, amministrativa), dall'assemblea dei soci o, comunque, dai portatori (non tutti essendo le deliberazioni assunte con determinate maggioranze) degli interessi di capitale di rischio.

Detta scelta è apparente. Infatti, l'indicazione del revisore contabile, anche a seguito di bandi di gara a ribasso del corrispettivo (spesso sostanzialmente forfettario e non a consuntivo), avviene da parte dell'Organo di gestione (l'amministratore unico od il presidente del consiglio di amministrazione od il consiglio di amministrazione a seguito di delibera conseguita a discussioni e mediazioni tra confliggenti interessi di parte e non tenendo in primario conto le qualità tecniche del revisore "in gara").

È l'Organo di gestione che, poi, propone il nominativo all'assemblea (ovvero, frequentemente, tre nominativi scelti tra gli eventuali più numerosi che hanno partecipato alla gara per il conferimento dell'incarico tra cui scegliere) i cui soci sono stati già rappresentati, più o meno convenientemente, nell'Organo di gestione.

Tutto ciò pone un'ulteriore seria ipotesi, in presenza di un numero limitato di entità che operano nel campo dell'*auditing* certificatoria dei bilanci di esercizio di grandi imprese, sulla reale indipendenza del revisore contabile.

<sup>60</sup> Intesa come "acquisizione di conoscenze attraverso il contatto diretto, personale con una realtà specifica o con la realtà in generale" (F. SABATINI, V. COLETTI, *Il Sabatini Coletti dizionario della lingua italiana*, Rizzoli Larousse, Milano, 2008).

## 7. L'indipendenza del revisore legale dei conti. Le Direttive dell'Unione Europea

Sin dalla prima Direttiva in materia di revisione legale dei conti (Dir. 84/253/CEE del 10 aprile 1984<sup>61</sup>) si è statuito, sia pure con diverse opzioni esercitabili dai Paesi membri della Comunità, l'obbligo, per determinati soggetti, di sottoporre il loro bilancio annuale a revisione contabile con effetti legali. Da allora, sono trascorsi molti anni, ma non appare si sia pervenuti a soluzioni decisive, condivise ed indenni da critica.

Nel percorso seguito dal legislatore comunitario si ritiene utile enfatizzare quanto rappresentato in materia di indipendenza del revisore contabile (e di difficoltà di condivisione di questo principio di assoluto rilievo) in alcuni documenti che consideriamo fondamentali.

Nel *Libro verde* del 1996 [COM(96) 338], del 24 luglio 1996, "*Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore legale dei conti nell'Unione europea*", si è sottolineato che al momento dell'adozione dell'VIII Direttiva CEE non era stato possibile raggiungere un accordo su una definizione comune del concetto di indipendenza<sup>62</sup>:

- 1) "*difficilmente sarà possibile raggiungere a breve termine un accordo a livello dell'Unione europea su una definizione comune che abbracci le varie problematiche sollevate in rapporto all'indipendenza del revisore*"<sup>63</sup>;
- 2) "*l'adozione di una serie di norme in materia di indipendenza non è in sé stessa sinonimo di effettiva indipendenza*"<sup>64</sup>.

Dopo 12 anni dall'adozione della Direttiva, non si era ancora in grado di formulare una definizione del principio legale di indipendenza, sia in termini generali, sia come espressione di un qualificante aggregato di componenti basilari condivisi atti a qualificarlo per i suoi essenziali connotati.

Sei anni dopo, nella Raccomandazione della Commissione Europea 2002/590/CE, C(2002) 1873<sup>65</sup>, del 16 maggio 2002, "*L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentale*", si è precisato, che "*l'indipendenza dei revisori incaricati del controllo di legge dei conti è fondamentale per la fiducia del pubblico nell'affidabilità delle*

*relazioni di revisione*"<sup>66</sup>, e si è fatto constatare che, al tempo dell'emanazione della Raccomandazione mancava ancora "*un insieme di principi etico-professionali internazionalmente accettato in materia di indipendenza dei revisori legali che potesse fungere da termine di riferimento per le regole nazionali in materia di indipendenza nell'ambito dell'UE*"<sup>67</sup>.

Al contempo<sup>68</sup> si faceva prendere atto del fatto che le normative nazionali degli Stati membri, in materia di indipendenza dei revisori legali, differivano sotto diversi profili, quali: l'ambito delle persone cui si doveva applicare il requisito dell'indipendenza (sia all'interno che all'esterno della società di revisione); la natura delle relazioni finanziarie, d'affari o di altro tipo legittimamente sussistenti tra un revisore legale, una società di revisione o una persona in attività in una società di revisione e il cliente oggetto della revisione; la natura dei servizi diversi dalla revisione suscettibili di essere prestati ad un qualsiasi cliente e le misure di salvaguardia da porre in essere.

In quella sede è stato sottolineato che, in una situazione simile, era concretamente difficile assicurare agli investitori, ed agli altri soggetti portatori di interessi in una società dell'UE, un grado uniformemente elevato di certezza che i revisori incaricati del controllo di legge dei bilanci potessero esercitare le loro funzioni in condizioni di concreta, reale, totale indipendenza.

Nella richiamata Raccomandazione è stato, poi, espresso il convincimento che fosse preferibile che il principio dell'indipendenza del revisore legale dei conti dovesse essere la conseguenza di un approccio informato ad una previa definizione di principi di base; ciò in quanto tale approccio risultava meglio rispondente alle esigenze dei mercati europei dei capitali ed a quelle delle Piccole e Medie Imprese<sup>69</sup>.

Nella stessa Raccomandazione<sup>70</sup> si è anche sottolineato che doveva essere obbligo dello stesso revisore legale dei conti assicurare (un'autovalutazione<sup>71</sup>) che venisse rispettato il requisito della sua indipendenza, requisito che si doveva applicare sia al revisore legale ed coloro che si trovano in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale.

Detti soggetti, vincolati all'osservanza del principio di indipendenza e, pertanto, all'insussistenza di conflitti di interesse di sorta, dovevano essere identificati in tutte le persone partecipanti direttamente alla revisione legale, compresi i soci revisori, la direzione aziendale e il personale di revisione (il *team* di revisione), i professionisti di altre discipline di ausilio

<sup>61</sup> Per le primissime posizioni dottrinarie in materia, F. PONTANI, *Il revisore legale dei conti: VIII Direttiva CEE*, Ipoa Informatica, Milano, 1984.

<sup>62</sup> *Ivi*, par. 4.7. La questione era stata affrontata in maniera diversa dagli Stati membri.

<sup>63</sup> *Ivi*, par. 4.16.

<sup>64</sup> *Ibidem*.

<sup>65</sup> I richiami al "passato" formulati in quell'occasione sono identificati oltre che nel *Libro verde* su "*Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore dei conti nell'Unione europea*" (COM (96)338), del 24 luglio 1996 (accolto con favore dal Consiglio, dal Comitato economico e sociale e dal Parlamento europeo), nella Comunicazione della Commissione (C 98) dell'8.5.1998 "*La revisione contabile nell'Unione europea: prospettive future*", e nella Comunicazione della Commissione, "*La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire*" (COM(2000) 359), del 13.6.2000, ove si è sottolineata l'importanza di assicurare che la funzione di revisione legale dei conti debba essere "*esercitata a livelli qualitativi uniformemente elevati nell'ambito dell'Unione, sviluppando regole comuni anche per quanto riguarda le norme etico-professionali*".

<sup>66</sup> Al 1° *Considerando* della Raccomandazione.

<sup>67</sup> *Ivi*, 6° *Considerando*.

<sup>68</sup> *Ivi*, 5° *Considerando*.

<sup>69</sup> *Ivi*, 11° *Considerando*.

<sup>70</sup> All'art. 2.

<sup>71</sup> Non indenne, questa, dal rischio, non marginale, di una "sottovalutazione calibrata" del possibile potenziale conflitto di interessi. Il rischio delle "autodichiarazioni" è quello del rilascio di "tranquillanti" dichiarazioni di insussistenza di fattori di rischio e questo al manifesto fine della conservazione od acquisizione di incarichi di revisione legale dei conti non ricorrendo, tuttavia, le situazioni di insussistenza delle condizioni di indipendenza a garanzia dell'espressione di un giudizio legale corretto sui conti del soggetto sottoposto a verifica.



all'assolvimento dell'incarico di revisione (quali avvocati, attuari, fiscalisti, informatici, specialisti della gestione di tesoreria), i soggetti incaricati del controllo di qualità o di quelli incaricati della direzione immediata dell'esecuzione dell'incarico di revisione.

Ci si riferiva, in quella sede, in particolare, a tutte le persone facenti parte della "catena di comando" nell'esecuzione della revisione legale all'interno della società (o dell'impresa) di revisione o nell'ambito di una rete della quale fosse parte detta società (od impresa) ed a tutte le persone nell'ambito di detta entità o della rete che, per qualsiasi altro motivo, si dovessero trovare in una posizione tale da poter esercitare un'influenza sulla revisione tale da condizionare l'esito della stessa in termini di giudizio sul bilancio di esercizio dell'entità verificata.

Nella Comunicazione della Commissione Europea al Consiglio ed al Parlamento Europeo, avente per oggetto l'obiettivo di "Rafforzare la revisione contabile nell'UE" (2003/C 236/02)<sup>72</sup>, è stato sottolineato che:

*"L'obiettivo fondamentale dell'approccio comunitario è semplice: un revisore legale non deve accettare un incarico di revisione legale dei conti se tra il revisore stesso e il cliente esistono relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere (comprese quelle derivanti dalla prestazione al cliente di taluni servizi diversi dalla revisione) tali che un terzo ragionevole ed informato riterrebbe compromessa l'indipendenza del revisore legale".*

Non possiamo, a questo punto, non ricordare la COM(2010) 561, del 13 ottobre 2010, *Libro verde* concernente "La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi".

Nel *Libro verde*, con riferimento a documenti di ricerca di indubbia importanza, si testimonia ancora che:

*"è importante sottolineare che i revisori contabili hanno un ruolo importante e che la legge affida loro il compito di effettuare revisioni legali dei conti. Questo compito corrisponde ad un ruolo sociale, quello di fornire un parere sulla verità e la giustezza dei bilanci delle entità sottoposte a revisione contabile. L'indipendenza dei revisori dovrebbe pertanto essere il fondamento della revisione contabile"*<sup>73</sup>.

È di rilievo, tra gli altri aspetti trattati nel *Libro verde*, la sottolineatura della Commissione europea sul fatto che:

*"la revisione contabile, assieme alla vigilanza e al governo societario, dovrebbe dare un contributo essenziale alla stabilità finanziaria, in quanto fornisce la sicurezza della veridicità della solidità finanziaria delle imprese. Questa sicurezza dovrebbe ridurre i rischi di errori e pertanto i costi che le parti in causa dell'impresa e la società civile nel suo complesso dovrebbero sostenere in caso di fallimento"*<sup>74</sup>.

Se tali circostanze di rilievo vengono rimarcate, è di particolare significatività anche l'interrogativo formulato dalla Commissione:

*"il fatto che numerose banche abbiano rivelato di aver registrato nel periodo dal 2007 al 2009 perdite ingenti sulle posizioni detenute sia in bilancio che fuori bilancio solleva non soltanto la questione di come i revisori contabili abbiano potuto redigere relazioni contabili favorevoli per i loro clienti per quegli anni, ma anche quella dell'adeguatezza del vigente quadro legislativo".*

A seguito di questo lungo percorso, nella Direttiva 2006/43/CE<sup>75</sup> (aggiornata con le modifiche intervenute sino all'aprile 2014) si è statuito che è dovere degli Stati membri assicurare che, ai fini della corretta, in termini giuridici, l'effettuazione della revisione legale dei conti di una qualsiasi entità<sup>76</sup> non fosse consentito ad un revisore legale o ad un'impresa di revisione contabile ed a qualsiasi persona fisica (potenzialmente in grado di farlo) di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale. Questo almeno per tutto il periodo di esecuzione del lavoro.

L'indipendenza deve essere sempre valutata in termini concreti<sup>77</sup>; ciò, in particolare, in presenza di investimenti finanziari dei revisori legali dei conti o di relazioni d'affari (od assimilabili) tali da ledere il principio di indipendenza, di trascorsi rapporti di lavoro (od anche solo atti a far percepire ai terzi la sussistenza di condizioni di conflitto di interessi e, quindi, della sussistenza di carenza di indipendenza) con la conseguente possibile compromissione della correttezza del giudizio espresso (o da esprimere) o dello stesso svolgimento del lavoro di revisione legale dei conti<sup>78</sup>.

La Direttiva, ancora, ha specificatamente statuito che i soggetti coinvolti nell'attività di revisione legale di una determinata entità non debbano sollecitare o accettare regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione; ciò salvo il caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante, da valutare caso per caso i parametri indicatori della trascurabilità od insignificanza<sup>79</sup> di detto valore.

Appare evidente come nella Direttiva, anche a seguito delle ultime modifiche intervenute, si sia ritenuto di statuire regole, indubbiamente rigorose, che impongono, al revisore contabile, in qualsiasi forma giuridica eserciti la sua attività, in adempimento di obblighi di legge, il rispetto di rigorose regole di autodiagnosi; questo anche attraverso sistemi di dichiarazioni

<sup>75</sup> La Proposta di Direttiva è la COM(2011) 778 del 30.11.2011.

<sup>76</sup> Par. 1°.

<sup>77</sup> Fattori condizionanti l'indipendenza possono essere anche quelli dei rapporti familiari (tenendo conto della nozione di famiglia allargata e di famiglia non convenzionale) di singoli revisori, con parenti (a vario livello) impiegati, a diverso titolo, presso l'entità sottoposta a verifica, o società od imprese correlate anche per il tramite di interposti soggetti ed entità interposti, l'intrattenimento di relazioni sociali con il *management* del soggetto verificato [condivisione di iniziative sportive, culturali, di vacanze, ospitalità, per sé stesso e suoi familiari, a carico del soggetto verificato o componenti del suo *management*, l'essere in modo diretto o di suoi familiari (intesi nel senso in precedenza precisato), commensale abituale di *manager*, anche in posizione non apicale, del soggetto sottoposto a verifica, condivisione di investimenti finanziari ed immobiliari, e altri simili], o di enti correlati.

<sup>78</sup> Par. 4°, sostituito dall'art. 1 della Dir. 56/2014.

<sup>79</sup> Par. 5°, aggiunto dall'art. 1 della Dir. 56/2014.

<sup>72</sup> *Ivi*, par. 3.5. Non ci si trovava, ancora, nella situazione di crisi che avrebbe afflitto, in modo devastante, il sistema finanziario ed economico globale, eppure si rendeva necessario richiamare l'attenzione su dei fattori di rischio che imponevano un rafforzamento dell'istituto e, quindi, delle regole che lo disciplinavano, della revisione legale dei conti.

<sup>73</sup> *Ivi*, pag. 3.

<sup>74</sup> *Ibidem*.

(e successive riconsiderazioni delle stesse) dell'ente da sottoporre a revisione legale dei conti.

Tali sistemi sono indirizzati ad accertare, nell'ambito di sociogrammi analitici, reciprocamente posti a confronto, fatti e situazioni di rischio atti a influenzare l'indipendenza di giudizio sui conti ed i bilanci della società da sottoporre a revisione contabile. Questa attività di accertamento e verifica, in presenza di incarichi pluriennali, deve essere posta in essere con costanza per tutta la durata del mandato<sup>80</sup>.

Il tema è, chiaramente, di particolare importanza in presenza di prestazioni di servizi diversi da quelli della revisione legale.

## 8. (segue). Il Regolamento UE del 2014

Il Regolamento (UE) n. 537/2014<sup>81</sup>, del 16 aprile 2014, ha disciplinato i requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico, questo individuato secondo le qualificazioni indicate nello stesso Regolamento, e nelle legislazioni dei singoli Paesi membri.

La rilevanza del principio di indipendenza del revisore legale dei conti è tale da aver reso indispensabile il suo richiamo in diversi "Considerando"<sup>82</sup> ed in 2 (i primi due) dei 3 articoli del Titolo I, tra i divieti di svolgimento dell'attività per difetto delle condizioni di indipendenza<sup>83</sup>; ciò con richiamo specifico alle disposizioni in materia dettate dalla Direttiva 2006/43/CE<sup>84</sup>, ed a specifiche, analitiche regole, sia formali che sostanziali, volte ad indirizzare i comportamenti del revisore contabile in materia<sup>85</sup>.

La disciplina regolamentaria prevede anche l'obbligo di riesame dell'incarico<sup>86</sup> e fissa in modo inequivocabile, tra i principi, quello dell'indipendenza, confermando il dettato della Direttiva 2006/43/CE<sup>87</sup>.

In presenza della particolare gamma di interessi protetti, nonché della più complessa struttura organizzativa e di controllo degli enti qualificati come di interesse pubblico, rispetto ad altri obblighi a sottopor-

re i conti annuali individuali e consolidati alla revisione legale, una specifica regolamentazione integrativa, dispone per il rilascio di dichiarazioni e relazioni aggiuntive aventi ad oggetto il rispetto dei requisiti di indipendenza del revisore legale<sup>88</sup>.

Una disciplina legale *ad hoc* vincola, poi, i Paesi membri imponendo che le autorità competenti a verificare, sia il comportamento dei revisori contabili, sia la sussistenza delle condizioni della loro indipendenza, siano, a loro volta, in condizioni di indipendenza per la formulazione dei loro giudizi<sup>89</sup>.

L'indipendenza costituisce principio di riferimento per assicurare l'attuazione di "politiche e procedure appropriate in materia di indipendenza e di obiettività del personale, compresi gli ispettori, e di gestione del sistema di controllo della qualità"<sup>90</sup>.

Il Regolamento dell'UE impone, quindi, un sistema articolato e complesso di effettivi accertamenti in tema di indipendenza, sia dei revisori legali dei conti, sia delle Autorità e delle persone fisiche alle quali vengono demandati compiti di natura ispettiva sui revisori contabili, persone fisiche ed imprese, che prestano tali servizi alle entità di pubblico interesse.

Non solo. Una questione di particolare rilievo tratta è quella dell'entità dei corrispettivi che può costituire ragione di rischio per l'indipendenza del revisore legale<sup>91</sup> ed una specifica parametrica viene formulata allo scopo.

In ogni caso, punto focale di riferimento per l'indipendenza soggettiva ed oggettiva rimane quello della definitiva formulazione della Direttiva dell'Unione Europea del 2014.

## 9. Conclusioni

La revisione legale (o con effetti legali) dei bilanci di esercizio e consolidati è stata oggetto, per decenni, di valutazioni tecnico-giuridiche, considerazioni socio-economiche e di contributi dottrinari di varia natura, sino a condurre, nel sistema economico-finanziario mondiale, alla fissazione di norme tecniche *standard* (non necessariamente condivise in modo "totalizzante") e di norme giuridiche di sempre maggiore sofisticazione.

Il sistema delle definizioni e dei principi generali è rimasto, tuttavia, sostanzialmente "confinato" al dibattito dottrinario (non particolarmente articolato ed "intenso").

<sup>80</sup> L'immodificabilità, per tempi prolungati, di un qualsiasi *team* di lavoro impegnato nella revisione contabile e di bilancio, quindi, in assenza (anche parziale ed insufficiente allo scopo) di rotazione dei componenti il *team*, sia degli incarichi di revisione contabile e di bilancio per il soggetto incaricato (persona fisica o giuridica) contrattualmente del lavoro, sia per le persone fisiche che lo svolgono, determina il rischio concreto del venir meno del requisito di indipendenza del revisore.

<sup>81</sup> Il Regolamento abroga la Decisione 2005/909/CE della Commissione Europea con la quale si era istituito "un gruppo di esperti incaricato di consigliare la Commissione e di agevolare la cooperazione tra i sistemi di controllo pubblico dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile".

<sup>82</sup> Si tratta di ben n. 11 "Considerando" (nn. 5, 6, 7, 8, 9, 10, 13, 21, 24, 31, 34) del Regolamento (su complessivi n. 34), con 17 richiami al principio.

<sup>83</sup> Art. 5.

<sup>84</sup> Art. 5, 2°, 3° e 5° comma.

<sup>85</sup> Questo sin dalla fase di preparazione alla revisione legale e connessa, in modo inscindibile, valutazione dei rischi per l'indipendenza del revisore.

<sup>86</sup> Art. 8.

<sup>87</sup> Art. 9, con richiamo specifico anche ai principi di revisione internazionale. In verità, il Regolamento, nella sua versione in lingua inglese, si riferisce agli "auditing standard" tra i quali viene annoverato quello dell' "auditor independence".

<sup>88</sup> Art. 6, par. 2, lett. a) e art. 11.

<sup>89</sup> Art. 21.

<sup>90</sup> Art. 26, parr. 4 e 7, lett. a).

<sup>91</sup> Al 7° Considerando si sottolinea che "il livello dei corrispettivi ricevuti dall'ente sottoposto a revisione e la struttura dei corrispettivi possono costituire un rischio per l'indipendenza di un revisore legale o di un'impresa di revisione contabile. Pertanto, è importante garantire che i corrispettivi per la revisione non siano subordinati ad alcuna condizione" e che "se il revisore legale o l'impresa di revisione contabile diventa eccessivamente dipendente da un singolo cliente, il comitato per il controllo interno e la revisione contabile dovrebbe decidere sulla base di validi motivi se il revisore legale o l'impresa di revisione contabile possa continuare a effettuare la revisione legale dei conti".

La materia trova una sua disciplina specifica all'art. 4 del Regolamento, in comb. con l'art. 25 della Direttiva 2006/43/CE.

La nuova “*grande crisi*” finanziaria, prima, ed economica, poi, quella che si è manifestata a partire dal 2008, ha indotto a nuove valutazioni e considerazioni sul tema.

Nell’Europa comunitaria, che aveva visto il suo primo intervento in materia con l’emanazione dell’VIII Direttiva (1984) ha, nel tempo, espresso *Pareri*, assunto *Decisioni*, realizzato “*Libri Verdi*”, sostituito (2014) la stessa originaria VIII Direttiva con altra qualificata come “*nuova VIII Direttiva*”, anche questa poi modificata, ma, soprattutto, emanato, per la prima volta (2014), un Regolamento per gli enti di interesse pubblico.

L’Unione Europea ha, comunque, constatato e sempre ribadito, nel tempo, l’insufficienza dei quadri normativi di riferimento adottati dai singoli Paesi della Comunità Economica, prima, e dell’Unione poi, ed ha, sempre più intensamente, focalizzato la sua attenzione sulla necessaria definizione ed osservanza, particolarmente nei comportamenti concretamente posti in essere, del principio di indipendenza dei revisori legali dei conti, delle organizzazioni imprenditoriali dei soggetti che forniscono questo tipo di servizio e di coloro (Autorità ed ispettori) che vigilano su detti soggetti ed organizzazioni.

È difficile poter affermare, con sicurezza, che queste nuove iniziative, come d’altronde il recepimento di Direttive, l’applicazione dei Regolamenti e l’assunzione di indirizzi tecnico-giuridici in materia, produrranno, concretamente, gli effetti auspicati, attesi.

Ciò che emerge, con chiarezza, è un quadro critico dell’istituto della revisione legale dei conti.

Molti difetti sono venuti ad evidenza nell’applicazione di tecniche e regole date. Ad evidenza è venuto anche un sistema comportamentale che mostra chiaramente come il principio cardine ispiratore dei comportamenti dei revisori legali dei conti, e cioè quello concernente l’indipendenza, la terzietà degli operatori del controllo certificatorio, rispetto al complesso sistemico di interessi economici e politici, individuali e di Gruppi, sia risultato, in parte, inosservato e, non di rado, colpevolmente o consapevolmente violato.





**All the contents are protected by copyright.  
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.**

**Pontani e Associati S.p.A.**  
**Cap. Soc. € 120.000 (centoventimila) int. vers. - REA Milano 1047300 - R.I./C.F./P.I. 04847510155**  
**Sede Legale, Direzione e Amministrazione: 20121 Milano - Piazza Castello n. 5 - Tel. 02-36682148**  
**Fax 02-36687506 \* Direttore Responsabile: Dott. Franco Pontani**  
**Registered by the Cancelleria del Tribunale di Milano n. 5 del 9 gennaio 2015**  
**E-mail: [info@pontanieassociati.com](mailto:info@pontanieassociati.com)**