

LE SOCIETÀ

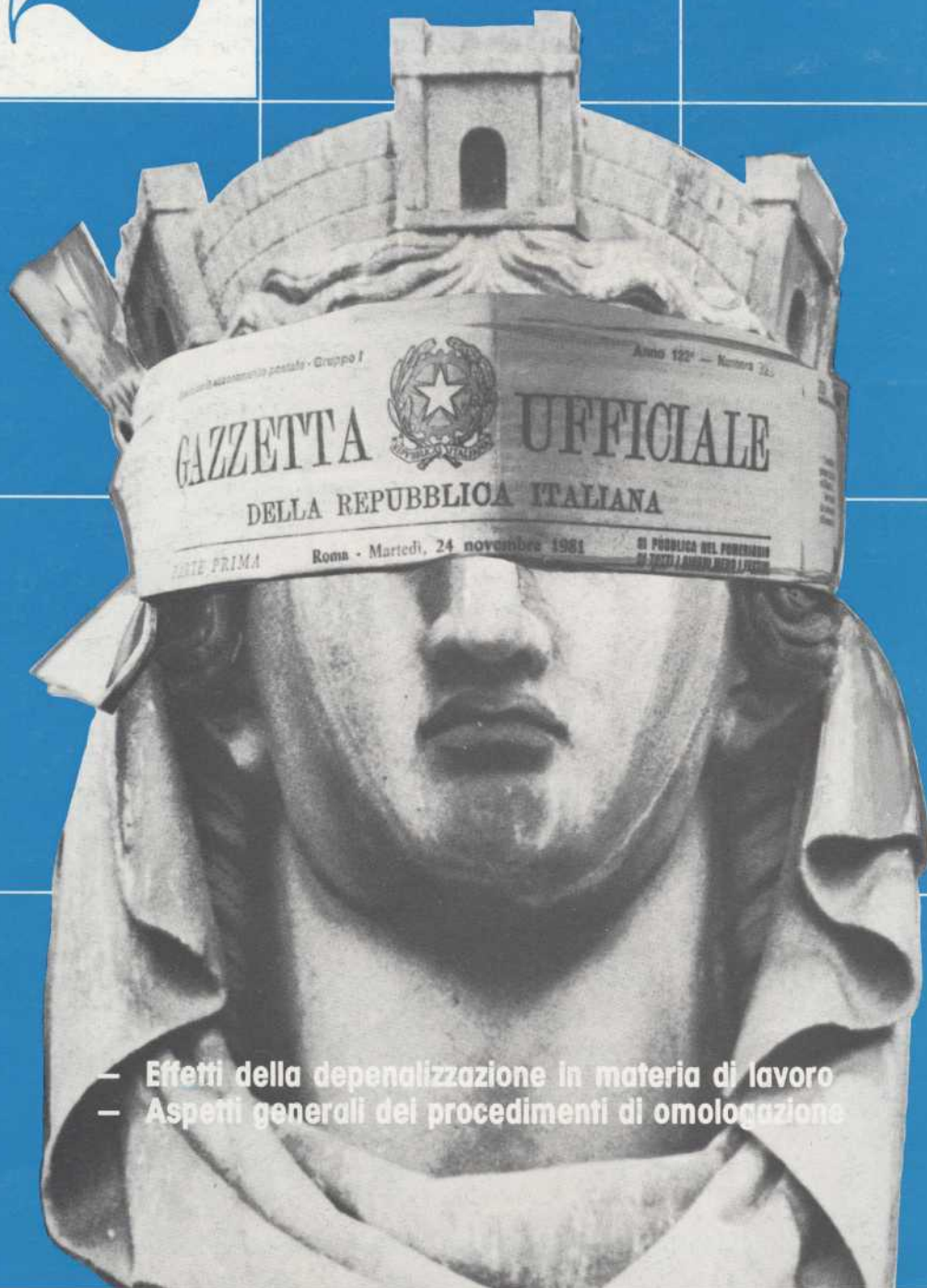
MENSILE DI INFORMATICA GIURIDICA DELL'IMPRESA

MENSILE DI INFORMATICA GIURIDICA: COMMERCIALE, FISCALE, DEL LAVORO E VALUTARIA - LARGO AUGUSTO, 8 - 20122 MILANO - ANNO I - N. 2 - 28 FEBBRAIO 1982

n.

2

Dicembre '81 / Gennaio '82
L'Italia sommersa
dai provvedimenti legislativi:
VEDIAMOCI CHIARO



- Effetti della depenalizzazione in materia di lavoro
- Aspetti generali dei procedimenti di omologazione

DIRETTIVE E PROGETTI COMUNITARI IN MATERIA DI REVISIONE

*La situazione della revisione di bilancio nel nostro paese e la sua evoluzione
alla luce delle direttive e dei progetti comunitari*

di Franco Pontani

Che la revisione di bilancio sia entrata nella realtà italiana è un dato di fatto incontrovertibile; che però sia un fatto professionale e sociale solo agli inizi della sua evoluzione, è una realtà di cui con qualche disagio ci rendiamo conto attraverso la lettura di quotidiani e periodici. Il disagio dipende dal fatto che oggi la revisione è appannaggio di pochi, che di tecnica specialistica non se ne veda molta, che l'aspetto mercantile della conquista ad ogni costo di un mercato pare essere l'unica seria preoccupazione di molte società di revisione e di quei (molti) professionisti che nelle diatribe giuridiche cercano solo un motivo di modifica del diritto vigente per partecipare alla suddivisione del «portafoglio dei potenziali clienti». Un disagio ancora maggiore si avverte quando si assiste a conferimenti di incarichi di revisione dai quali traspare la consapevolezza evidente delle imprese obbligate alla certificazione di bilancio di dover pagare uno «scotto», quasi un'imposta il cui costo deve pertanto essere ridotto al massimo. Ciò porta conseguentemente a disconoscere la validità giuridica e l'utilità tecnica di questi interventi squisitamente professionali oltre a rimarcare la negazione del significato sociale di un processo di verifica delle informazioni contenute in un bilancio di esercizio (e quindi in tutti i documenti che lo compongono) destinato a pubblicazione.

Alla base dei comportamenti citati possiamo, al di là del puro aspetto economico degli instaurati ed instaurandi rapporti, annoverare la non perfetta conoscenza dei disposti normativi del nostro paese (spesso ci si riferisce a prassi «internazionali» ma raramente al Codice civile), la dequalificazione dei nuclei di revisione (a causa di massicce assunzioni che portano alla presenza nell'ambito

del nucleo di maggioranze non iscritte ad Albi professionali, inesperte non solo del lavoro specifico ma addirittura dei più elementari principi di ragioneria), la dequalificazione dei quadri amministrativi aziendali (per il rinvio delle responsabilità alle alte dirigenze spesso colpevolmente ignare delle dequalificazioni denunciate), la prevalenza dell'orientamento fiscale nei comportamenti aziendali, la propensione all'irregolarità giuridica anche sostanziale dietro il comodo schermo delle procedure aziendali (in particolare quelle automatizzate), la pressochè totale ignoranza e quindi il disinteresse degli organismi di tutela degli interessi dei lavoratori che di fronte a certificazioni di questo tipo credono di avere informazioni garantite.

In questo quadro invero sconsolante e preoccupante si pone uno sparuto numero di società di revisione e di professionisti che in una lotta impari e spesso non appoggiata dalla classe professionale non si piegano al compromesso e discutono di tecniche, stilano principi, creano gruppi di studio.

Se questo è lo stato dell'arte, quale evoluzione è legittimo attendersi?

La possiamo desumere dalle direttive comunitarie, soprattutto quelle in gestazione e che auspichiamo emesse in tempi brevi, che ci fanno ritenere che la revisione dei prossimi anni non sarà appannaggio di pochi e sarà un fatto squisitamente tecnico informato da norme di legge. Tuttavia il rinvio alle normative dei singoli paesi ci fa fondatamente temere il rischio di una revisione nell'ottica del compromesso se il sistema sanzionatorio, oggi previsto essenzialmente nella forma indiretta, non assumerà la più rigida connotazione diretta.

Nello scritto che presentiamo vogliamo sviluppare una analisi del contenuto

delle direttive comunitarie affrontando il tema della disciplina, del conferimento degli incarichi, delle incompatibilità e delle qualifiche tecniche dei revisori, rinviando ad altro scritto il tema delicato delle responsabilità.

Le previsioni della revisione alle società di capitali nelle direttive CEE

L'unica direttiva oggi notificata che preveda l'obbligo della revisione è la IV in materia di società (25 luglio 1978, n. 78/660) a fronte della quale (già scaduta nei termini) giace, dopo qualche modifica, il disegno di legge 1898 (approvato il 16 luglio 1980 dal Senato) con cui si intende dare delega al Governo per recepire i disposti comunitari.

La IV Direttiva CEE, all'art. 51, si limita alla mera previsione di «controllo» dei conti e della relazione da affidarsi «ad una o più persone abilitate dalla legge nazionale alla revisione dei conti», prevedendo l'esonerazione dall'obbligo solo per quelle società (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.) che si trovino in due delle seguenti tre condizioni: 1) totale dello Stato patrimoniale: un milione UCE; 2) importo netto del volume di affari: due milioni di UCE; 3) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: cinquanta unità, con la possibilità di dimensionamento dei valori ad un maggior livello, comunque non superiore al 10 per cento.

Una disposizione dello stesso tenore è contenuta all'art. 23 della proposta di VII Direttiva (indirizzata alle stesse società della IV Direttiva) in cui, in presenza di bilancio di gruppo la società controllante deve procedere sulla stessa linea prevista dall'art. 51 della IV Direttiva.

La stessa previsione è contenuta all'art. 51 della V Direttiva (indirizzata alle sole

s.p.a.).

Il testo della V Direttiva non è tuttavia così avaro di disciplina dedicando al tema ben 13 articoli.

La previsione di disciplina dell'istituto della revisione è quindi più massimamente presente nella proposta di V Direttiva che nella IV e nella proposta di VII che desumono il loro contenuto (unitamente alla disciplina della V) dallo statuto della società europea (il cui regolamento modificato è del 1975) agli artt. 203-210 della sezione settima. La disciplina della revisione contenuta nella V Direttiva si occupa dell'oggetto del controllo, dell'indipendenza del revisore o dei revisori, della retribuzione, delle attestazioni e delle relazioni, delle responsabilità.

Poiché in tutte le discipline citate sono previsti dei «revisori» abilitati dalla legislazione nazionale, era necessario altresì stabilire a livello comunitario quali fossero le «condizioni» tecniche e di legge per qualificare un soggetto come «revisore». A ciò ha provveduto la disciplina contenuta nella proposta di VIII Direttiva stabilendo le caratteristiche tecniche del revisore. In particolare la proposta modificata di VIII Direttiva CEE, in discussione per ulteriori modifiche, disciplina in 15 articoli le condizioni e le procedure per qualificare un professionista come revisore delle società di capitali.

La disciplina del conferimento degli incarichi

L'incarico può essere conferito a una o più persone (art. 51, par. 1, prop. V Dir. art. 51; par. 1 IV Dir. art. 23; par. 1 prop. VII Dir.) indipendenti e designate o accettate da un'autorità giudiziaria o amministrativa (art. 52, prop. V Dir.; art. 11 prop. VIII Dir.) per un periodo determinato non inferiore a tre anni né superiore a sei anni con possibilità di rielezione (art. 56 prop. V Dir.). La nomina dei revisori avviene da parte dell'assemblea generale dei soci o, se previsto dalla legislazione nazionale, al momento della costituzione della società (art. 55, par. 1 della prop. di V Dir.). In caso di nomina dei revisori in modo non tempestivo o in caso di non accettazione da parte dei revisori la richiesta di designazione viene indirizzata al Tribunale. Al Tribunale compete anche il potere di revoca e di sostituzione dei revisori (art. 55, par. 2 e 3, prop. V Dir.). La revoca anticipata dei revisori per giusta causa avviene a cura dell'assemblea (art. 61 prop. V Dir.).

Il compenso per il lavoro di revisione

viene fissato prima dell'inizio e per tutto il periodo dell'incarico (art. 57, par. 1 prop. V Dir.).

I revisori possono essere persone fisiche, persone giuridiche, società di persone, società tra professionisti (art. 2, prop. VIII Direttiva).

In nessuna norma delle Direttive comunitarie è previsto che i revisori debbano essere professionisti *ad hoc* né si vede preclusione a che non possano essere revisori dei professionisti che facciano parte di organi specifici con questa funzione secondo previsione statutaria (ad es. Collegio sindacale). Tuttavia vengono previste specifiche garanzie per tutelare l'indipendenza degli addetti al controllo legale dei conti, con particolare riferimento alla qualificazione, ai rapporti con gli organismi associativi di cui fanno parte, ai rapporti con gli enti da sottoporre a controllo.

Le incompatibilità ed i divieti da stabilirsi per legge

Il requisito dell'indipendenza è considerato di primaria importanza ai fini del controllo. Infatti compare in tutte le Direttive citate (IV, prop. V, prop. VII, prop. VIII). Alla base del requisito vengono posti dei divieti assoluti. Non è consentito il conferimento di incarico a membri dell'organo di direzione o di sorveglianza, a personale dipendente della società da sottoporre a controllo o a persone che siano state in quelle condizioni in un periodo antecedente al conferimento dell'incarico inferiore ai tre anni, come non è consentito ai revisori di assumere quelle posizioni nell'impresa controllata prima del decorso di tre anni dalla cessazione dell'incarico (artt. 53 e 54 prop. V Dir.).

Nella stessa posizione si trovano, nel ca-

so di revisori organizzati in forma collettiva, i membri di organi di amministrazione o di sorveglianza o i legali rappresentanti delle società o associazioni di revisori (artt. 53 e 54 della prop. di V Dir.).

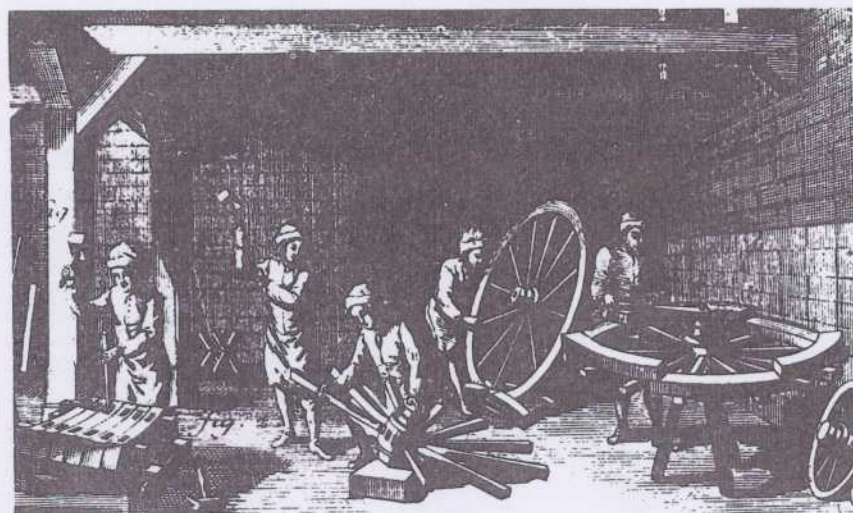
Non può comunque essere revisore dei conti colui la cui indipendenza nei confronti del verificato non sia sufficientemente garantita (art. 11, par. 1, prop. VIII Dir.).

È vietato ai revisori persone fisiche o all'ente collettivo in cui sono organizzati detenere partecipazioni e ricevere prestiti.

Nelle società o associazioni di revisori i soci che si occupano direttamente della revisione devono costituire la maggioranza. Pertanto nelle società in accomandita gli accomandanti o sono direttamente coinvolti come dipendenti nell'attività di revisione o debbono essere in minoranza rispetto agli altri soci. Per le società di capitali di matrice bancaria non pare che la proposta disciplina comunitaria preveda una sopravvivenza non facendo salvi diritti acquisiti all'atto dell'entrata in vigore della VIII Direttiva (salvo eventuali modifiche).

In particolare chi non si occupa della revisione non può assumere i revisori, non può dare a questi istruzioni tecniche, non può prendere visione delle relazioni e dei documenti di revisione (art. 2, prop. VIII Dir.).

La normativa comunitaria sul suo attuale provvisorio assetto non prevede un obbligo di esclusiva di esercizio dell'attività di revisione (come invece previsto dal nostro art. 8 del D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136), seppur prevede l'impossibilità di esercizio di attività che possano pregiudicare l'indipendenza (art. 3, prop. VIII Dir.).



Le qualifiche tecniche dei revisori

Tutti coloro che sono responsabili e incaricati di revisione devono essere a livello di persona fisica abilitata all'esercizio dell'attività di revisione.

La qualifica è quella di un professionista che abbia seguito un corso di studi a livello universitario, abbia svolto una pratica professionale ed abbia superato un esame organizzato e riconosciuto dallo Stato, che si collochi a livello dell'esame finale di studi universitari (art. 4, par. 1, prop. di VIII Dir.). È consentito a livello nazionale, in alternativa a questo tipo di *curriculum* scolastico, un'esperienza di tipo teorico pratico (art. 6, prop. VIII Dir.) od il riconoscimento di esperienze pratiche di revisione (art. 7, prop. VIII Dir.). A discrezione delle autorità dei singoli Paesi (art. 9, prop. VIII Dir.) un soggetto qualsiasi può in virtù del caso specifico essere abilitato all'attività di revisore.

Tutti i revisori abilitati (come persone fisiche e quindi prescindendo dalla loro appartenenza a organismi collettivi) saranno indicati in apposito Albo pubblico (art. 12, prop. VIII Dir.). Per le società verranno indicati nell'Albo i revisori responsabili.



L'evoluzione attesa nel nostro Paese

Senza aver avuto la pretesa di trattare in modo esaustivo il tema (abbiamo ad esempio volutamente trascurato il tema delle responsabilità) abbiamo voluto sottolineare soprattutto alcune caratteristiche presenti nella normativa comunitaria per evidenziare alcuni temi oggetto di costante conflittualità:

- a) la revisione è un'attività professionale e non commerciale;
- b) nelle società di revisione i soci di capitale debbono essere in minoranza e non hanno poteri (prevalenza della professionalità sul capitale);
- c) la revisione è dei revisori prima persone singole e poi associate (accento sulla matrice professionale dell'individuo);
- d) non è preclusa la possibilità di salvare l'istituto del Collegio sindacale trasformandolo in un Collegio di revisori tutti professionisti abilitati e con caratteristiche di indipendenza (in questa ipotesi il numero dei revisori dovrebbe essere adeguato alle dimensioni della società da controllare ed il numero degli incarichi soggetto a specifiche limitazioni);
- e) non può sussistere un Albo solo di società di revisione ma di revisori e società di revisione;
- f) non esiste una previsione di assoluta incompatibilità per i revisori con qualsiasi attività di lavoro professionale, bensì un'incompatibilità con quelle attività che possono limitare l'indipendenza, fatto questo che non può essere così globale come attualmente previsto dal D.P.R. n. 136;
- g) esiste un obbligo di specifica qualificazione degli addetti ai lavori.

Conclusioni

Da quanto precede emerge la possibilità di un risanamento dell'attuale situazione che si può giudicare inquinata, prevedendosi legittima aspettativa per un massiccio intervento professionale, intervento che dovrebbe essere opportunamente regolamentato a livello nazionale sia attraverso leggi sia attraverso l'intervento degli ordini professionali, ciò per eliminare quello squilibrio tra professionisti abilitati ed addetti che fa sì che oggi si possa tranquillamente affermare che in pratica, al momento attuale, i revisori sono dei «non professionisti» in quanto nessuna regola ha stabilito quale debba essere il rapporto fra soggetti abilitati per esami od esperienze e soggetti non abilitati ma egualmente addetti, rendendosi necessario fissare, come oggi lo è per gli amministratori ed i soci responsabili, un rapporto specifico (ad esempio stabilendo che nessuno possa essere qualificato come *senior* di revisione se non è iscritto ad un Albo professionale dottori commercialisti o ragionieri collegiati o un rapporto globale in una società di revisione tra iscritti e non iscritti che non possa essere inferiore al 20 per cento (1 a 5).