

professionale notizie

8/9

Anno 3
Numero 8/9
Gennaio/Aprile
1985
Spediz.
abb. postale
gr. IV/70

Periodico bimestrale di cultura e tecnica della libera professione

A cura
dell'Associazione Professionisti
e Dirigenti Commercialisti

IN QUESTO NUMERO

Atti del Convegno
del 1° Dicembre 1987

La revisione professionale di bilancio, verso l'utilizzazione dei mezzi telematici

Lo stato della revisione volontaria ed obbligatoria in Italia. I rapporti tra i liberi professionisti e le società di revisione. Il ruolo della Consob, degli ordini e dei collegi professionali. La revisione di bilancio nel contesto della quarta ed ottava Direttiva CEE.

Prof. Franco Pontani

1. Lo stato della revisione volontaria ed obbligatoria in Italia.

È particolarmente difficile individuare uno «stato» della revisione in Italia sia per ciò che attiene quella volontaria, sia per ciò che attiene quella comunemente definita come obbligatoria e cioè «ordinata per legge».

Diciamo che è difficile esprimere un'opinione perché non si conosce in realtà né il mercato, né come i singoli organismi preposti per legge all'espletamento di tali funzioni di controllo operino nel mercato. Di detti organismi infatti non conosciamo altro che la tipologia, non le risorse, le strutture, il numero e la qualifica degli addetti.

Come è noto, i soggetti abilitati per legge a svolgere attività di revisione sono riconducibili ai seguenti:

- a. dottori e ragionieri commercialisti
- b. società di revisione autorizzate ai sensi della L. 1966 del 1939.
- c. società di revisione iscritte, ai sensi del DPR 136 del 1975, all'Albo Speciale della Consob.

Per tutti questi enti non risulta di pubblica conoscenza né il numero degli addetti, né il volume dei ricavi connessi all'attività di revisione, né ancora i costi di gestione: in sintesi i bilanci. Questi dati sono noti solo alla Consob, al Ministero Industria, agli Uffici delle Imposte.

Lo stesso termine «revisione» è assai ampio, in quanto include sia «accertamenti limitati» nelle varie graduazioni che il termine «limitato» implica, sia «accertamenti completi» intendendosi per tali quelli che si concludono con l'emissione di un certificato e per finire varie attività «contrabbandate» con il termine «analisi revisionale» includenti accertamenti di natura organizzativa, elaborazioni contabili ed assistenze amministrative diverse che sfociano poi di fatto nella consulenza.

La revisione volontaria viene esercitata alternativamente, talvolta congiuntamente, dai diversi organismi citati. In alcuni casi gli organismi di maggiore dimensione (le società di revisione Albo Consob) subappaltano alle società di revisione autorizzate solo ai sensi della Legge del 1939 ed a professionisti (generalmente ex dipendenti o ex soci di società di revisione) parte dei lavori di revisione facoltativa o anche obbligatoria e ciò in forza di alcune «concessioni» contenute in disposizioni della Commissione Nazionale Società e Borsa (applicabili quando i confe-

renti l'incarico, i subappaltanti, sono società di revisione iscritte all'Albo Consob).

La stessa interpretazione dei corretti volumi di ricavo e di costo risente di questi fenomeni di collaborazione che talvolta assumono anche la connotazione di «collaborazioni politiche» volte soprattutto a calmierare gli effetti del conflitto in atto (o latente) tra i diversi soggetti interessati al mondo della revisione in presenza di una ripartizione di mercato che sin dall'inizio ha evidenziato la indubbia sussistenza di una sorta di oligopolio della revisione (è sufficiente analizzare la ripartizione tra le diverse società di revisione degli incarichi di revisione).

Spesso si è parlato del mercato attuale e del mercato potenziale in termini di miliardi, o meglio, di centinaia di miliardi ed indubbiamente questa quantificazione può risultare, a grandi linee e con alcune incertezze di definizione quantitativa, corretta, ma in forma aggregata difficilmente indagabile sicché la classe professionale e la stessa classe politica non sono nelle condizioni di poter stimare correttamente i volumi reali e potenziali di quest'attività.

Una soluzione alla mancanza di informazione e di chiarezza su chi sono, che cosa realmente fanno e come operano i controllori dei bilanci delle aziende pubbliche e private potrebbe essere, anche per obiettivi di trasparenza del mercato della revisione, la fissazione per tutte le società di revisione dell'obbligo di pubblicazione dei bilanci in forma e struttura di presentazione stabilite per legge e con relazione esplicativa in linea con l'art. 2429 bis del C.C. Si potrebbe poi prevedere il controllo annuale di questi bilanci da parte dell'Ispettorato Consob e, per le società di revisione autorizzate in forza della Legge del 1939, da parte degli Ispettori del Ministero Industria, nonché la pubblicazione delle relazioni di ispezione, trattandosi di società (quelle di revisione) con funzioni delegate dallo Stato o, comunque, da sottoporre a stretta vigilanza. Mi sembra che questa via dovrebbe essere la prima da imboccare per fare chiarezza su questo mondo ancora poco conosciuto.

2. I rapporti tra i liberi professionisti e le società di revisione

Le lamentate incertezze hanno creato, sostanzialmente dall'avvento della revisione obbligatoria, in for-

za del DPR 136 del 1975 e di tutti quegli altri provvedimenti che a questo si sono ispirati o che a questo hanno rinviato, motivi di conflitto con i liberi professionisti, motivi originati essenzialmente dai problemi di incompatibilità insorti di fatto solo in capo ai liberi professionisti. È con la revisione obbligatoria che un'attività che era considerata di consulenza e che quindi perseguiva l'obiettivo di migliorare le strutture aziendali ed i rapporti tra soggetto economico o, meglio, tra governo d'impresa e dipendenti e terzi, diveniva, nella sostanza, un controllo di conformità spesso eseguito con l'intento non secondario, seppur non dichiarato (nell'obbligo di legge e nell'ambito dell'incarico), di salvaguardare il controllo dalle azioni di terzi; quindi un controllo in qualche modo garantito per il controllore.

La situazione che, all'origine, era di concorrenza tra i diversi organismi che potevano occuparsi di revisione su di un sostanzialmente libero mercato, è divenuta di antagonismo fra coloro che non potevano partecipare in forza di legge all'attività di revisione ed i «privilegiati», cioè le società di revisione, o di collaborazione in «status subiectionis» di coloro che, per ragioni strettamente economiche, trovavano utile affrontare il rapporto con le società di revisione in questi termini.

La struttura che si è venuta a delineare in concreto è stata pertanto, da un lato, di gerarchia tra i diversi organismi in collaborazione strettamente economica e, dall'altro, di antagonismo, non potendosi più parlare, stante anche i vincoli esterni al sistema, di un'effettiva concorrenza.

Ciò che in questo difficile modo di convivenza è ed è stato oggetto di contestazione è sia la già accennata limitazione all'attività dei liberi professionisti nel mondo della revisione obbligatoria per effetto delle incompatibilità assolute previste per legge, parzial-

mente «smussate» dalle menzionate «concessioni» Consob, sia il fatto che tali incompatibilità, come più volte ricordato, risultano essere vigenti solo per i liberi professionisti. Infatti, appare che sia attraverso enti collegati, sia attraverso strutture professionali in qualche modo compiacenti, un certo numero di società di revisione iscritte all'Albo Consob esercitano di fatto l'attività di consulenza violando nella sostanza leggi civili e penali (significativa, ma dai dubbi concreti effetti, può risultare la recente presa di posizione della Consob in merito alle società e studi collegati alle società di revisione).

3. Vigilanza e ruolo della Consob e degli Ordini e Collegi Professionali

Questi argomenti che, dopo oltre 10 anni dall'avvento della revisione obbligatoria, appaiono ancora scottanti e dalle connotazioni incerte inducono a sollevare importanti interrogativi in tema di vigilanza. In effetti ci si domanda se gli enti preposti alla vigilanza e, quindi, al controllo di questi organismi, abbiano da un lato effettivamente operato secondo le previsioni di legge, dall'altro siano stati effettivamente posti nelle condizioni di operare concretamente e liberamente tale vigilanza.

Gli organi di vigilanza cui intendiamo riferirci sono, da un lato, la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa che svolge il suo compito (tra altri) nei confronti delle società di revisione iscritte all'Albo Consob, dall'altro gli Ordini ed i Collegi Professionali (dei Dottori e dei Ragionieri Commercialisti) che svolgono questa funzione (tra le altre istituzionali) sugli iscritti, con una possibile incertezza circa l'eventualità di sovrapposizione parziale dei ruoli.

L'attività di vigilanza della Consob si è espletata, fin-

Il tavolo
dei
relatori



quasi alla fine del 1986, essenzialmente attraverso l'esame di informazioni fornite dalle stesse società di revisione, mancando sostanzialmente le strutture di ispettorato. Solo recentemente, e superando non poche difficoltà, la Consob ha avviato procedure di ispettorato nei confronti delle società di revisione e la realtà che ne è emersa è stata a dir poco sconcertante se pensiamo al grosso lavoro politico che deve aver comunque governato la stesura di quelle comunicazioni Consob che individuavano l'esistenza di attività svolte dalle società di revisioni ai «margini» delle attività statutarie. In altre parole, in modo diretto o indiretto, le maggiori società di revisione si occupavano e si occupano di consulenza.

Sarebbe stato «consolante» poter assistere ad un atteggiamento della Consob più radicale e cioè ad una Consob che assumeva provvedimenti di sospensione (seguendo modelli statunitensi) delle società colpevoli delle violazioni di legge e di statuto dall'Albo Consob, ma si rendeva necessaria una «mediazione politica»: infatti, se la maggior parte delle più grandi società di revisione iscritte all'Albo Consob era «colpevole», con la sospensione di queste dall'Albo Consob l'intera revisione obbligatoria in Italia si sarebbe paralizzata. Da ciò consegue che l'oligopolio in atto, oltre ad alimentare l'antagonismo con la classe professionale (dei dottori e ragionieri commercialisti), influenza la politica e l'economia del nostro Paese con conseguenti serie preoccupazioni circa l'effettività dei poteri di esercizio della vigilanza da parte della Consob stessa, oltre a quelle inerenti la significatività dei controlli operati dalle società di revisione in carenza di indipendenza.

La vigilanza sugli iscritti agli Albi dei dottori e dei ragionieri viene esercitata dagli Ordini e dai Collegi Professionali. Si tratta, sulla base di una precisa indicazione dei rispettivi Consigli Nazionali, di una vigilanza che include l'osservanza sui comportamenti di quegli iscritti che operano nelle società di revisione, oltre che, naturalmente, su quelli di tutti gli altri iscritti. Ora appare che, mentre è sufficientemente agevole e di fatto correntemente esercitata l'attività di vigilanza nei confronti degli iscritti agli Albi Professionali non membri a qualche titolo delle società di revisione Albo Consob, più difficoltoso appare l'esercizio dell'attività di vigilanza nei confronti dei professionisti che operano come amministratori, dipendenti o soci delle società di revisione iscritte all'Albo Consob.

La prima difficoltà è quella della conoscenza stessa, a livello dei singoli Ordini e Collegi Professionali, di quali siano i professionisti inseriti in questi contesti di revisione; la seconda difficoltà consiste nell'accertamento dell'esercizio di attività professionale vietata, ma condotto sia attraverso le società di revisione, sia attraverso enti terzi, sia infine personalmente dagli addetti alla revisione.

4.

Verso la IV e l'VIII Direttiva CEE.

In questo difficile contesto viviamo l'evoluzione dell'istituto della revisione: solo un'illuminata applicazione della IV e dell'VIII Direttiva CEE nel nostro Paese potrà portare a comportamenti più trasparenti.

Altri relatori in questo Convegno potranno meglio chiarire il senso del rapporto tra la professione e la revisione nel contesto comunitario e le attese della categoria fondate sul disegno di legge che consente ai professionisti di svolgere un ruolo di revisione «obbligatoria» quali membri del Collegio Sindacale. Sarà necessario, comunque, definire molto chiaramente, a questo punto, a quali organismi dovranno essere affidati i compiti del controllo stabilendo, al limite, delle fasce nell'ambito delle quali i tre tipi di organismi citati operino la loro funzione senza invadere le aree ad altri riservate.

La logica delle incompatibilità dovrà essere sempre più orientata a privilegiare un tipo di regola che consenta di individuare le incompatibilità caso per caso, volta per volta, abbandonando quindi il principio dell'assoluto. In questo modo non vi sarà più antagonismo, né aggiramento di norma, ma una concorrenza di tipo qualitativo. Appare intuitivo che nessun revisore, singolo o associato, potrà essere, ad alcun titolo, consulente diretto o indiretto dell'ente sottoposto al controllo. È un principio che si sta affermando sempre di più anche per i membri del Collegio Sindacale. È difficile essere indipendenti quando si è in parte controllori di se stessi.

Ma se parliamo di una revisione diffusa e di una diversa modalità di definizione delle incompatibilità, il quesito che ci possiamo porre è se gli studi professionali, chiamati a svolgere quest'importante ruolo socio-economico, sono e saranno in grado, per struttura e per numerosità di addetti, di affrontare questo sviluppo della propria attività.

Ci dobbiamo porre anche il quesito se comunque il numero dei professionisti sarà sufficiente a garantire qualitativamente il lavoro di revisione ed ancora, infine, se gli Ordini Professionali potranno essere chiamati a svolgere, nei confronti del libero professionista, il ruolo della vigilanza affidato attualmente per legge alla Consob nei confronti delle società di revisione iscritte all'Albo Consob.

Possiamo dire che la situazione è assai complessa, ma se dal punto di vista tecnico la soluzione dimensionale al problema della revisione riposa nell'automazione non solo dello studio professionale ma del procedimento stesso di revisione, dal punto di vista giuridico ed operativo la soluzione al problema della vigilanza è solo di tipo politico-giuridico, soluzione che può trovarsi armonicamente inserita solo in una legge quadro informata ad una sensibilità politica alla cultura del controllo.