

FRANCO PONTANI

Principi di controllo (contabile)

Estratto da:

DIGESTO

delle Discipline Privatistiche

Sezione Commerciale

Aggiornamento

con la collaborazione di

Stefano Ambrosini - Franco Belli - Giuseppe Pellacani - Francesco Tesauro

UTET
GIURIDICA

INDICE

Accertamento tributario doganale di A. DE CICCO	<i>p.</i>	1
Accise di A. DE CICCO e G. CULTRERA	»	14
Agenzie fiscali di G. M. CIPOLLA	»	25
Aiuti di Stato alla occupazione di M. TIRABOSCHI	»	45
Appalto (diritto del lavoro) di L. VALENTE	»	48
Apprendistato di G. LOY	»	72
Associazione in partecipazione nel diritto tributario di M. PIERRO	»	75
Assunzioni agevolate di M. BRISCIANI	»	87
Azioni proprie di A. BENOCCI	»	95
Capitale e operazioni sul capitale (s.p.a.) di A. BENOCCI	»	102
Centrale dei rischi di G. LIACE	»	112
Comitati aziendali europei di G. LEOTTA	»	128
Conciliazione giudiziale (diritto tributario) di S. SARDELLA	»	139
Consulente del lavoro (profilo della professione) di R. DE LUCA	»	151
Contratti bancari. Tutela del cliente di F. MAZZINI	»	161
Contratto collettivo (efficacia temporale del) di M. TIRABOSCHI	»	191
Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero di A. CONTRINO	»	204
Dematerializzazione (strumenti finanziari) di E. M. MASTROPAOLO	»	238
Dimissioni del lavoratore di A. LEVI	»	261
Direzione e coordinamento di A. BADINI CONFALONIERI	»	280
Diritto comunitario e diritto europeo delle società di R. TORINO	»	292
Diritto doganale di A. DE CICCO	»	322
Discriminazione (divieti di) di R. BORTONE	»	349
Distacco internazionale di L. DE MARCO	»	356

Documenti di lavoro di M. BRISCIANI	p. 367
Elusione fiscale di S. CIPOLLINA	» 371
Famiglia nel diritto tributario di M. V. CERNIGLIARO DINI	» 385
Formazione professionale di G. LOY	» 392
Giovani di G. LOY	» 399
Handicap (diritto del lavoro) di A. MURATORIO	» 402
Imposta sul reddito delle società di G. ZIZZO	» 418
Inquadramento datori lavoro (sicurezza sociale) di I. MARIMPIETRI	» 428
Lavoro a progetto di G. SANTORO PASSARELLI	» 443
Lavoro a tempo determinato di C. TIMELLINI	» 457
Lavoro dei religiosi di P. PASSALACQUA	» 482
Lavoro delle donne di L. GALANTINO	» 502
Lavoro intermittente di E. M. TERENCE	» 530
Licenziamento disciplinare di V. FERRANTE	» 538
Licenziamento ingiurioso di G. FRANZA	» 548
Nuovo collocamento della gente di mare di C. CARDILLO	» 555
Operazioni straordinarie nel diritto tributario di G. ZIZZO	» 563
Partecipazione dei lavoratori alla gestione delle imprese di G. LEOTTA	» 572
Partecipazione nella s.r.l. di P. REVIGLIONE	» 598
Patrimoni destinati a «specifici affari» di R. SANTAGATA	» 611
Patto di non concorrenza di E. MINALE COSTA	» 638
Prestazione di fatto di lavoro subordinato di M. FAIOLI	» 650
Principi contabili di F. PONTANI	» 659
Principi contabili internazionali di G. BIANCHI	» 668
Principi di controllo (contabile) di F. PONTANI	» 678
Privacy (diritto del lavoro) di A. TAMPIERI	» 686
Processo tributario di F. TESAURO	» 697
Redditi prodotti all'estero di A. M. GAFFURI	» 720
Risk management di G. BIANCHI	» 743
Risparmiatore (tutela del) di G. BIANCHI	» 756
Rivalutazione monetaria (diritto del lavoro e della sicurezza sociale) di F. PROIETTI	» 766
Società a responsabilità limitata unipersonale di E. L. NTUK	» 791
Società consortile di S. GIOVANNINI	» 800
Società europea e società cooperativa europea di G. LEOTTA	» 815
Società (fallimento delle) di P. G. DEMARCHI	» 832

Tariffa Doganale Comune di A. DE CICCO	p. 845
Trasferimento elettronico di fondi di E. MONACI	» 855
Trasferta di F. PROIETTI	» 865
Usi (diritto del lavoro) di L. VALENTE	» 892

Principi di controllo (contabile)

Bibliografia: AMADUZZI, «Bilancio», in *NN.D.I.*, II, Torino, 1958; BADALOTTI, *I principi di comportamento del Collegio Sindacale nella prospettiva della legge delega n. 366 del 3 ottobre 2001*, CLC, 2001; BARIOLA, *Storia della ragioneria italiana*, Bari, 1988; CADBURY, *Report*, Regno Unito, 1992; CERVELLERA, *Cenni storici sull'istituto dei sindaci*, RDoC, sett.-ott., nov.-dic. 1981; CLAY, *Documents from the Temple archives of Nippur dated in the Reigns of Cassite Rulers*, Philadelphia, 1906; CNDC, *Principi di revisione*, Doc. n. 1, Milano, aprile 1977; CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 400, Milano, ottobre 2002; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 500, Milano, ottobre 2002; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 100, Milano, luglio 2005; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 200, Milano, ottobre 2002, novembre 2006; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 300, Milano, ottobre 2002, novembre 2006; COBIT (Control and Audit for Information and Related Technology) dell'ISACF (Information Systems Audit and Control Foundation), 1996-1998-2000-2006-2007; CoCo (Criteria of Control Board), *Report*, Canada, 1995; CODER - COORDINAMENTO ORDINI DOTTORI COMMERCIALISTI EMILIA ROMAGNA - COMMISSIONE DI STUDIO, *Controllo contabile ex art. 2409 bis c.c.*, marzo 2006; COLOMBO, «Bilancio», in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988; ID., in *Testo unico della finanza. Commentario*, diretto da G. F. Campobasso, II, Torino, 2002; ID., *Amministrazione e controllo*, Riunione di studio sulla riforma delle società, in Consiglio Notarile di Milano, novembre 2002 - marzo 2003; COLOMBO-GARAVAGLIA, *I «modelli di organizzazione, gestione e controllo» di cui al d.lg. n. 231/2001 nel contesto della corporate governance*, Parte I, in *Il controllo nelle società e negli enti*, IV-V, Milano, luglio-ottobre 2006; ID., *Il sistema di controllo interno e i «modelli» ex d.lg. n. 231/2001*, Parte II, *ibidem*; 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, *Principi e raccomandazioni per l'esercizio del controllo contabile nelle società di capitali che non fanno ricorso al capitale di rischio*, 13-1-2006; CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI, Documento approvato nella seduta dell'11-1-2005 sul Controllo Contabile nelle PMI; CONTENAU, *Contribution à l'histoire économique d'Umma*, Parigi, 1915; COOPERS-LYBRAND, *Il sistema di controllo interno. Progetto Corporate Governance per l'Italia*, Milano, 1997; CoSo (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Report*, USA, 1987-1992-2004 (Enterprise Risk Management - Integrated Framework); D'AMATO, *Introduzione all'analisi dinamica dei sistemi e alla simulazione con il computer*, Milano, 1987; D'AMICO, *Note sull'evoluzione dell'istituto della revisione*, RIR, Roma, marzo-aprile 1990; FLINT, *Philosophy and principles of auditing - An introduction*, Gran Bretagna, 1988; FORRESTER, *Industrial dynamics*, Cambridge, Mass., MIT Press, 1961; GALLINO, *La società perché cambia, come funziona*, Torino, 1981; GARAVAGLIA, *La responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche: i primi anni di applicazione giurisprudenziale*, GCo, 2006, n. 3; ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales), *Turnbull Report*, 1999; IFAC (International Federation of Accountants), *Introduzione*, IFAC, 2001; IFAC,

Internal Controls - A Review of Current Developments, Information Paper, August 2006; INSAUDO, *Il dibattito sul contenuto sostanziale del controllo contabile alla luce di nuove direttive della Unione Europea*, CSE, 2007, gennaio-febbraio; INSAUDO, *La rivoluzione della trasparenza: importanti innovazioni nei nuovi principi di comportamento del collegio sindacale*, CLC, 1997, marzo-aprile; KING, *Report*, Sud Africa, 1994-2002; KPMG, *Corporate governance: guida pratica per il controllo interno*, Milano, 2001; MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Bologna, 1964; MAUTZ-SHARAF, *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, 1961-1964; McDONNELL-WINOGRADE-GERSON-JAENICKE-O'REILLY, *Montgomery's Auditing*¹², Wiley, 1998; MELIS, *Storia della ragioneria*, Bologna, 1950; O'REILLY-HIRSCH-DEFLIESE-JAENICKE, *Montgomery's Auditing*¹¹, Wiley, 1990; 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, 22-12-2005; PONTANI, *Il revisore legale dei conti*, Milano, 1984; ID., *Auditing e Analisi Dinamica dei Sistemi*, in *Dinamica dei Sistemi*, Rivista dell'Associazione Italiana di Analisi Dinamica dei Sistemi, 1990; ID., *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*, Padova, 2005; ID., «Principi contabili», in *Digesto/comm.*, Agg., Torino, 2007; SALAFIA (a cura di), *Atti societari. Società di capitali, Cooperative, Consorzi*, Milano, 2007; SANTARONI, «Bilancio», in *Digesto/comm.*, II, Torino, 1987; SICILIOTTI, *Revisione contabile delle PMI? Un trapianto del tutto sbagliato*, in *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, Milano, 2005; SULLIVAN-GNOSPILIUS-DEFLIESE-JAENICKE, *Montgomery's Auditing*¹⁰, Wiley, 1985; VALENSISE, *Revisori contabili e collegio sindacale (diritto transitorio e disciplina «a regime»)*, GCo, 1994, n. 4; VON BERTALANFFY, *Teoria generale dei sistemi: fondamenti, sviluppo, applicazioni*, Milano, 1983.

Legislazione: artt. 5, 154, 156, 161, 2325 bis, 2381, 2403, 2403 bis, 2409 bis, 2409 ter, 2409 octies, 2409 duodecies, 2409 terdecies, 2409 quinquiesdecies, 2409 sexiesdecies, 2409 octiesdecies, 2409 noviesdecies, 2426 c.c.; l. 23-11-1939, n. 1966 (Disciplina delle società fiduciarie e di revisione); l. 7-6-1974, n. 216 (Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 8-4-1974, n. 95, recante disposizioni relative al mercato mobiliare ed al trattamento fiscale dei titoli azionari); d.p.r. 31-3-1975, n. 136 (Attuazione della delega di cui all'articolo 2, lettera a), della l. 7-6-1974, n. 216, concernente il controllo contabile e la certificazione dei bilanci delle società per azioni quotate in borsa); d.lg. 9-4-1991, n. 127 (Attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della l. 26-3-1990, n. 69); d.lg. 27-1-1992, n. 88 (Attuazione della direttiva 84/253/CEE, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili); d.lg. 24-2-1998, n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli artt. 8 e 21 della l. 6-2-1996, n. 52); d.lg. 8-6-2001, n. 231 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a

norma dell'art. 11 della l. 29-9-2000, n. 300); d.lg. 17-1-2003, n. 6 (Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della l. 3-10-2001, n. 366); l. 24-2-2005, n. 34 (Delega al Governo per l'istituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili); d.lg. 28-6-2005, n. 139 (Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'art. 2 della l. 24-2-2005, n. 34); d.lg. 7-9-2005, n. 209 (Codice delle assicurazioni private); d.lg. 28-3-2007, n. 51 (Attuazione della direttiva 2003/71/CE relativa al prospetto da pubblicare per l'offerta pubblica o l'ammissione alla negoziazione di strumenti finanziari, che modifica la direttiva 2001/34/CE); direttiva 78/660/CEE del 25-7-1978 [Quarta direttiva del Consiglio basata sull'art. 54, par. 3, lett. g), del trattato e relativa ai conti annuali di taluni tipi di società]; direttiva 84/253/CEE del 10-4-1984 [Ottava direttiva del Consiglio basata sull'art. 54, par. 3, lett. g), del trattato, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili]; direttiva 2006/43/CE del 17-5-2006 (Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio).

Sommario: 1. Prime nozioni. – 2. Il controllo contabile. – 3. Controllo e revisione contabile. – 4. I soggetti preposti al controllo contabile indipendente. – 5. I «principi» del controllo contabile degli organi statutari delle società di capitali e delle società di revisione. I termini di un dibattito in corso. – 6. Il controllo contabile legale ed il sistema di controllo interno. – 7. Il quadro sistematico concettuale del controllo e della revisione contabile.

1. Prime nozioni.

Nei sistemi sociali, giuridici ed economici da alcuni millenni (1) sono state poste in essere attività indirizzate all'accertamento della rispondenza al vero od all'esattezza di notizie, alla regolarità di posizioni o situazioni particolari, alla validità e genuinità di documenti, alla correttezza di calcoli (anche il semplice contare è strumento di controllo) (2), all'esistenza di oggetti (l'inventario è una delle prime forme del controllo delle risorse disponibili); ancora, attività sono state poste in essere per esercitare poteri di controllo e sindacato sulle singole azioni e sulle attività, in genere, di altri soggetti per governare o regolare atteggiamenti e comportamenti di singoli individui o di gruppi organizzati per ricondurli all'interno di strutture predefinite di regole, che soggetti o gruppi, dotati dei relativi poteri, a loro attribuiti o dagli stessi autonomamente assunti, a vario titolo e con varie modalità, impongono ad altri.

Negli scenari di riferimento contemporanei il controllo, in relazione al suo oggetto od al contesto del suo esercizio, assume connotazioni e funzioni diverse. Può essere di legittimità, indirizzato ad accertare l'osservanza di norme giuridiche che disciplinano lo svolgimento di attività o la formazione di atti giuridici; può essere di merito, al fine di accertare, in subordine al controllo di legittimità, il rispetto di regole e criteri tecnici e/o di buona amministrazione economica (buon governo) fissati per lo svolgimento di una determinata attività; può essere interno, in quanto esercitato da un organo superiore (relativa-

mente) indipendente della stessa organizzazione a cui appartiene l'organo od il soggetto che ha posto in essere l'attività; può essere esterno, in quanto posto in essere da un soggetto terzo (che si assume indipendente) rispetto all'organizzazione.

Il controllo, a seconda del tempo nel quale viene posto in essere o della sua durata, può essere preventivo, concomitante, successivo, continuativo, periodico, occasionale; in relazione alla sua ampiezza può essere generale, parziale o riferito a specifici oggetti o situazioni.

Il controllo, poi, può essere: *a)* legale in quanto imposto quale attività da esercitare in osservanza di precetti autoritativi aventi forza di legge, prescritte le finalità e taluni principi generali; *b)* libero, in relazione ad accordi tra soggetti interessati e che, tuttavia, non può discostarsi se non sul fondamento di accordi specifici, da regole generalmente condivise e praticate.

Di controllo si può parlare solo nel senso di un'attività programmata e disciplinata, per cui, qualunque sia la sua natura, questo deve rientrare nell'ambito di piani e programmi che ne definiscono finalità ed obiettivi, principi e regole di attuazione, sino a fissarne standard tecnici (per ragioni di uniformità di comportamento), con l'onere, tuttavia, quando ne ricorrono le condizioni, di adattarli alle singole circostanze tecniche o socio-ambientali od alla natura specifica dell'oggetto e ciò, comunque, nel contesto di individuati scenari giuridici di riferimento.

Il controllo, poi, può essere di primo grado o controllo semplice, che potremmo definire come controllo base coesenziale allo stesso funzionamento di qualsiasi sistema, o di grado superiore, che implica la sussistenza di un sistema già controllato.

Dal punto di vista soggettivo l'attività di controllo presuppone che il «controllore» sia in possesso di specifici requisiti: *a)* un elevato livello di conoscenze teoriche necessarie per lo svolgimento della sua attività, nonché effettiva capacità di applicazione di dette conoscenze; *b)* nei casi specificatamente previsti dalla legge (nel caso di controlli disposti da un provvedimento di legge), aver svolto uno specifico tirocinio e sostenuto specifici esami per conseguire l'iscrizione in Albi, elenchi o registri pubblici; *c)* disporre di esperienze di una pratica applicazione realizzata sia all'interno di strutture od organizzazioni, sia negli stessi enti nei quali è chiamato a svolgere dette funzioni di controllo, assorbita detta esperienza in quella di un tirocinio, obbligatorio per legge quando ne ricorrono i presupposti; *d)* disporre di requisiti di onorabilità sia in termini sostanziali (cioè essere soggetto rispettabile che deve disporre di qualifiche quali stima, moralità, decoro, dignità, integrità), sia in termini formali fissati da specifiche disposizioni di legge. L'attività di controllo che

viene posta in essere, anche all'interno di strutture organizzate, deve essere condotta in modo indipendente (anche se detta indipendenza è sempre solo relativa) (3) perché solo in presenza di tale requisito, che assume sempre maggior rilievo negli scenari socio-giuridico-economici attuali, la valutazione dei fatti e circostanze e quant'altro oggetto dell'attività di controllo può consentire l'espressione di giudizi ai quali i singoli soggetti o la società civile possono attribuire utilità.

(1) CLAY, *Documents from the Temple archives of Nippur dated in the Reigns of Cassite Rulers*, University of Pennsylvania, Philadelphia, 1906, 9-14; SULLIVAN-GNOSPELIUS-DEFLIESE-JAENICKE, *Montgomery's Auditing*¹⁰, Wiley, 1985, 9-13; O'REILLY-HIRSCH-DEFLIESE-JAENICKE, *Montgomery's Auditing*¹¹, Wiley, 1990, 8-11; McDONNELL-WINOGRADE-GERSON-JAENICKE-O'REILLY, *Montgomery's Auditing*¹², Wiley, 1998, 1-6, 7, 8 si richiamano anche ad alcuni passi della Sacra Bibbia. Alla Sacra Bibbia fa richiamo anche il BARIOLA, *Storia della ragioneria italiana*, Bari, 1988, 8. V. anche CONTENAU, *Contribution à l'histoire économique d'Umma*, Parigi, 1915, 74, nt. 64; MELIS, *Storia della ragioneria*, Bologna, 1950, 140-141, D'AMICO, *Note sull'evoluzione dell'istituto della revisione, RIR*, Roma, marzo-aprile 1990.

(2) MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Bologna, 1964, 55 e 59.

(3) Anche nel controllo affidato a terzi rispetto all'organizzazione vi sono limiti all'indipendenza quali l'interesse al rinnovo dell'incarico, taluni possibili limiti alla possibilità della risoluzione anticipata del mandato, interesse ad una tempestiva liquidazione del compenso, ecc.

2. Il controllo contabile.

Il controllo contabile, in senso lato, è espressione di un'attività sistemica (4) che presuppone il riferimento a modelli socio-economici e giuridico-tecnici e la verifica dei metodi e delle operazioni con i quali viene realizzato, nei limiti di conoscibilità dell'oggetto del controllo e della valutazione delle condizioni di incertezza che condizionano l'espressione di giudizi di valore in relazione, in primis, ai fatti, circostanze e situazioni, e poi ai documenti, che danno testimonianza di tali fatti, circostanze e situazioni e del rapporto tra aspetti soggettivi (i comportamenti, le percezioni, le valutazioni) ed oggettivi (i fatti, come conosciuti, percepiti, interpretati) e, infine, alle modalità di valutazione, rilevazione e rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti di sintesi periodica, osservate regole e convenzioni di natura giuridico-technica.

Scopo dell'attività di controllo è quello di pervenire, attraverso verifiche concrete (anche l'osservazione è espressione di un'attività in questo senso), all'acquisizione di prove od alla realizzazione di dimostrazioni che confermino non solo l'autenticità delle notizie, dei fatti, delle circostanze e di quant'altro oggetto dei controlli e, quindi, anche delle affermazioni, dichiarazioni, attestazioni, giustificazioni e correttezza ragionamenti di supporto (e loro coerenza con

le correlate circostanze socio-ambientali o giuridico-techniche che forniscono le predette giustificazioni), ma anche dell'effettività di dichiarati riscontri, verifiche, accertamenti, controlli che dovevano o potevano essere effettuati da soggetti incaricati di farli, secondo tempi e modalità predefiniti, a ragione di imposizioni per legge od altro provvedimento autoritativo ed in ossequio a tecniche predefinite, nel rapporto tra soggetti preposti ad ed oggetti del controllo.

L'attività di controllo presuppone anche lo svolgimento: a) di indagini, intese come serie di operazioni rivolte ad accertare, mediante metodiche e diligenti, perite e minuziose ricerche, la realtà di uno o più fatti e/o di una o più circostanze, la natura di uno o più fenomeni rilevanti ai fini della gestione d'impresa e della loro rilevazione nel sistema contabile, ponendo a fondamento dell'attività una ricerca indirizzata a consentire lo svolgimento di procedure utili ai fini dell'espressione di un giudizio sull'oggetto del controllo; b) di ispezioni intese come esami, diretti ed attenti, di 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, sempre allo scopo di trarne elementi utili ai fini di valutazioni in relazione all'oggetto del controllo. L'ispezione (5) include l'esame di scritture contabili, documenti e beni materiali al fine di valutazioni utili ad accertare, da un lato, il grado di attendibilità delle scritture e dei documenti, dall'altro, l'esistenza, la disponibilità e la proprietà legale dei beni materiali, l'esistenza di diritti ed obbligazioni e la titolarità dei beni immateriali, e 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.

(4) Si tratta di una delle funzioni od attività di base e rappresenta il mezzo con il quale un sistema viene diretto verso certi scopi o stati preferenziali espressione delle misure dell'attività sistemica. La funzione del controllo seleziona gli scopi del sistema ed i suoi stati preferenziali, in relazione al tempo di riferimento, e «governa» tutte le altre funzioni in modo da realizzarli. GALLINO, *La società perché cambia, come funziona*, Torino, 1981, 20, 21. La teoria dei sistemi a cui si fa riferimento è quella del 1971 di VON BERTALANFFY, *Teoria generale dei sistemi: fondamenti, sviluppo, applicazioni*, Milano, 1983. L'evoluzione teorica verso la dinamica sistemica è frutto, sin dal 1950, dei numerosi studi di FORRESTER, tra cui *Industrial dynamics*, Cambridge, Mass., 1961 e (per i lineamenti fondamentali del modello di analisi dinamica, DYNAMO) il rinvio è a D'AMATO, *Introduzione all'analisi dinamica dei sistemi e alla simulazione con il computer*, Milano, 1987. Per un'applicazione all'area della revisione contabile, v. PONTANI, *Auditing e Analisi Dinamica dei Sistemi*, in *Dinamica dei Sistemi*, Rivista dell'Associazione Italiana di Analisi Dinamica dei Sistemi, Milano, 1990, n. 4.

(5) V. in questo senso l'art. 2403 bis, 1° co., c.c.

3. *Controllo e revisione contabile.*

Una parte della dottrina si è posta la questione della differenza tra il (mero) controllo del sistema contabile e la revisione contabile.

Secondo taluni orientamenti il controllo (legale) del sistema contabile, che è in genere (ma non esclusivamente) controllo finalizzato ad esprimere un giudizio sul bilancio di esercizio dell'impresa in funzionamento (6), non si identifica con la revisione contabile in quanto questa, intesa come controllo, nel contesto del sistema d'impresa, sul subsistema contabile, assume quale oggetto della sua indagine non solo 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 dal legislatore nazionale (7) e comunitario (8) agli organi statutari delle società di capitali od a soggetti (anche persone fisiche) delegati allo svolgimento di questa attività nell'ambito di una segmentazione statutaria dei compiti od in forza di legge], ma anche le realtà sottostanti e si pone come strumento di verifica della correttezza sia dei sistemi di evidenza in sé, sia dell'adeguatezza di tali sistemi a rappresentare correttamente, sia pure convenzionalmente, la realtà degli accadimenti amministrativi d'azienda.

La revisione contabile, nella sua essenza, si può definire come un processo sistematico volto ad ottenere e valutare oggettivamente le prove, asserzioni od attestazioni relative ad azioni ed eventi economici allo scopo di accertare il loro grado di corrispondenza ai dati criteri di valutazione ai fini della comunicazione ai soggetti interessati (9) dei risultati emergenti da questo complesso processo di verifica.

L'oggetto specifico della revisione contabile e del controllo (10) contabile (e di bilancio) secondo le previsioni del legislatore consiste, in sintesi, sostanzialmente, nell'ottenimento e nella valutazione delle prove dei fatti ed è focalizzata al (ma non si identifica esclusivamente nel) processo per ottenerle (11) allo scopo dell'espressione di un'opinione qualificata sul bilancio di esercizio circa la sua avvenuta redazione in conformità alle norme che lo disciplinano (12). I tipi di prova ottenuti ed i criteri impiegati per valutarle possono mutare a seconda del lavoro di revisione (controllo) posto in essere e, pertanto, anche dei metodi e delle procedure tecniche impiegati.

Per l'amministrazione delle società commerciali, nella forma delle società di capitali (evidente che, comunque, regole di controllo, nel senso descritto, vigono e sono applicate anche nelle imprese individuali e nelle società di persone), il legislatore nazionale, che periodicamente fa proprie, osserva le condizioni che regolano il loro recepimento, normative dell'Unione europea (di cui l'Italia è parte) statuisce

regole di controllo dedicando specifiche norme a garanzia degli interessi giudicati meritevoli di tutela.

(6) AMADUZZI, «Bilancio», in *NN.D.I.*, II, Torino, 1958, 417-421;

SANTARONI, «Bilancio», in *Digesto/comm.*, II, Torino, 1987, 209-225; COLOMBO, «Bilancio», in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, 1-19.

(7) 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.

(8) V. direttiva 2006/43/CE del 17-5-2006, che ha abrogato la precedente direttiva 84/2533/CEE del 10-4-1984.

(9) SULLIVAN-GNOSPILIUS-DEFLIESE-JAENICKE, *op. cit.*, 4. Questa definizione è quella fornita dall'American Accounting Association Committee on basic auditing concepts, nello «State of basic auditing concepts», 1973.

(10) Artt. 2403 bis, 1° co., 2403, 2° co., 2409 bis, 2409 ter c.c.

(11) SULLIVAN-GNOSPILIUS-DEFLIESE-JAENICKE, *op. cit.*, 1-6. Su di una posizione di condivisione della differenza concettuale tra controllo contabile e revisione contabile è il CNDC, Doc. n. 1/2006, che definisce il «controllo contabile come momento fondante della governance», mentre la «revisione» (contabile) rappresenta una metodologia specifica per l'effettuazione del controllo contabile.

(12) Art. 2409 ter c.c., con riferimento ai soggetti incaricati del controllo contabile delle società per azioni.

4. *I soggetti preposti al controllo contabile indipendente.*

Il controllo contabile, con riferimento ai soggetti che per legge, anche per delega, sono chiamati ad effettuarlo, cioè il «revisore contabile», sia esso persona fisica o società di revisione, si rinviene principalmente: — nella disciplina civilistica, in particolare agli artt. 2403, 2409 terdecies, quinquiesdecies, octiesdecies e noviesdecies;

— nel d.lg. 24-2-1998, n. 58 (13), per le società quotate nei mercati regolamentati e per altri enti quali le Sim, le Sicav, le Sgr (14).

L'organo statutario tradizionale di controllo societario, di antica origine storica (15) è il collegio sindacale che, in forza della norma civilistica (16), è chiamato a vigilare sia sull'osservanza della legge e dello statuto sociale (senza limitazioni di alcun genere) (17), sia sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato, sia sul suo concreto funzionamento (18). In modo specifico e distinto, la disciplina civilistica (19) dispone l'obbligatorietà del controllo contabile (legale) come compito delegabile, in modo vincolante o non, a «specialisti» (20) (i revisori contabili); nel caso in cui la delega non sia vincolante il compito può essere proprio del collegio sindacale, a determinate inderogabili condizioni (21), controllo che si situa all'interno di una più ampia ed articolata prescritta attività di verifiche, accertamenti, constatazioni e valutazioni, con la previsione, in alcuni casi, anche dell'espressione di pareri vincolanti in sede di redazione del bilancio di esercizio (22).

Non dissimili dalle attività del collegio sindacale in materia di controllo contabile sono quelle attribuite

al consiglio di sorveglianza (23) (sistema dualistico) od allo specifico comitato esecutivo costituito all'interno del consiglio di amministrazione, denominato comitato per il controllo sulla gestione (24) (sistema monistico), al quale viene richiesto lo svolgimento di un'attività specifica di vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile (25).

Per il controllo contabile (inteso come revisione contabile), appaiono di rilievo il ruolo delle società di revisione (26) e gli indirizzi (27) della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) che, attraverso le sue delibere e raccomandazioni, disciplina, da un lato, il comportamento dei soggetti emittenti titoli negoziabili nei mercati regolamentati, dall'altro quello delle società di revisione (iscritte all'Albo speciale della Consob) (28) chiamate ad adottare (29) standard tecnici (redatti, in origine, dal solo Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e, poi, con il Consiglio Nazionale dei Ragionieri) (30), denominati «principi», da osservare nel concreto svolgimento delle attività di controllo.

(13) Per le compagnie di assicurazione il rinvio è al «Codice delle assicurazioni private», d.lg. 7-9-2005, n. 209.

(14) Sul tema, in materia di «controllo contabile», quando «non più di competenza del collegio sindacale e di spettanza esclusiva della società di revisione iscritta all'Albo speciale della Consob» v. COLOMBO, *Testo unico della finanza. Commentario*, diretto da G. F. Campobasso, II, Torino, 2002, art. 155. Sul rapporto tra revisori contabili e collegio sindacale v. VALENSISE, *Revisori contabili e collegio sindacale (diritto transitorio e disciplina «a regime»)*, GCo, 1994, n. 4.

(15) CERVELLERA, *Cenni storici sull'istituto dei sindaci, RDoC*, sett.-ott. 1981, 632 ss. e nov.-dic. 1981, 835 ss.

(16) Art. 2403 c.c. al quale numerosi sono i riferimenti per le società diverse da quelle per azioni e per rendiconti di natura contabile da sottoporre a controllo obbligatorio indipendente posto in essere da «specialisti», revisori contabili.

(17) Controllo di legalità.

(18) L'importanza dei modelli di organizzazione, gestione e controllo anche ai fini del paradigma della responsabilità penale (o para penale) è sancita nel d.lg. 8-6-2001, n. 231. Sul tema v. GARAVAGLIA, *La responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche: i primi anni di applicazione giurisprudenziale*, GCo, 2006, Milano; COLOMBO-GARAVAGLIA, *I «modelli di organizzazione, gestione e controllo» di cui al d.lg. n. 231/2001 nel contesto della corporate governance*, Parte I e *Il sistema di controllo interno e i «modelli» ex d.lg. n. 231/2001*, Parte II, in *Il controllo nelle società e negli enti*, IV-V, Milano, luglio-ottobre 2006; v., ancora, per le relazioni tra principi contabili, regole di corporate governance e sistema di controllo interno, 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*, Padova, 2005, 397-422.

(19) Art. 2403, 2° co., c.c.

(20) Nelle diverse alternative individuate dalla disciplina civilistica, la funzione di controllo organico in materia contabile e di bilancio di esercizio viene affidata (art. 2409 bis, 1° co., c.c.) anche ad una società di revisione, a prescindere dalla sua iscrizione o meno all'Albo speciale della Consob. Il revisore contabile viene qualificato come «revisore legale dei conti» quan-

do è preposto al «controllo legale (o di legge) dei conti». La sua figura rimane squisitamente tecnica quando il revisore opera al di fuori di obblighi di legge.

(21) Art. 2409 bis, 3° co., c.c.

(22) È il caso, ad esempio, dell'art. 2426, 1° co., nn. 5 e 6, c.c.

(23) Art. 2409 octies e duodecies, terdecies, 1° co., lett. c), che richiama l'art. 2403, 1° co., c.c. e l'art. 2409 quinquiesdecies, che richiama l'art. 2409 bis, 1° e 2° co., c.c. ove quest'ultimo fa rinvio, per le società che non fanno ricorso al mercato di capitale di rischio e che non siano tenute alla relazione del bilancio consolidato, al controllo contabile esercitato dal collegio sindacale e, quindi, sostanzialmente, all'art. 2403, 2° co., c.c.

(24) Art. 2409 sexiesdecies c.c.

(25) V. l'art. 2381, 3° e 5° co., c.c.

(26) La disciplina delle società di revisione si rinviene in diversi provvedimenti di legge, tra cui: l. 23-11-1939, n. 1966 recante la Disciplina delle Società Fiduciarie e di Revisione; d.lg. 27-1-1992, n. 88, di attuazione della direttiva 84/2533/CEE del 10-4-1984 (sul tema, tra gli altri, PONTANI, *Il revisore legale dei conti*, Milano, 1984, ove gli antecedenti risalenti al ruolo dei revisori ufficiali dei conti del 1936 ed alla proposta di VIII direttiva CEE del 1978), sostituita dalla direttiva 2006/43/CE del 17-5-2006.

(27) Nel caso in cui la revisione contabile sia da svolgere obbligatoriamente con il ricorso all'opera di società di revisione iscritta all'apposito Albo di cui al d.lg. 27-1-1992, n. 88 (istituito con il d.p.r. 31-3-1975, n. 136).

(28) D.lg. 24-2-1998, n. 58, art. 161.

(29) Del. Consob 8-4-1982, n. 1079.

(30) La prima serie di principi e raccomandazioni per la revisione e certificazione dei bilanci di esercizio ha inizio con il Doc. n. 1 dell'aprile 1977 (la Presentazione, tuttavia, è del giugno 1977) e termina con il Doc. n. 21 del 17-1-1995; la seconda serie ha preso l'avvio, ad opera della Commissione paritetica dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, nell'ottobre 2002 e sono stati raccomandati dalla Consob con successive delibere a partire dalla n. 13809 del 30-10-2002. Tutte le delibere della Consob in materia sono indirizzate, oltre che ai soggetti obbligati per legge od altro provvedimento autoritativo, alle società di revisione iscritte all'Albo speciale tenuto dalla stessa Consob. La serie dei principi di revisione emessi dagli organismi nazionali richiamati, rappresenta, con opportuni adattamenti, la traduzione degli Standard Internazionali (ISA) ed adotta per la sua numerazione quella dell'IFAC (International Federation of Accountants), fondata a Monaco il 7-10-1977. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri (la cui fusione, con effetto dall'1-1-2008, è stata disposta con d.lg. 28-6-2005, n. 139) sono due delle 155 organizzazioni professionali aderenti rappresentanti 118 Paesi.

5. I «principi» del controllo contabile degli organi statutari delle società di capitali e delle società di revisione. I termini di un dibattito in corso.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti sin dal 1987-88 (31) ha ritenuto di raccomandare ai propri iscritti norme dettagliate di comportamento tra le quali i principi (32) e standard di controllo contabile. Il percorso allora iniziato appare ancora in atto e qualificato da due momenti focali: a) la revisione dei predetti principi e standard, avvenuta nel dicembre 1995 (33), con la fissazione di inizio di applicazione degli stessi dall'1-1-1997, a seguito della recezione nel tessuto normativo nazionale della disciplina della direttiva 78/660/CEE del 25-7-1978 con il d.lg. 9-4-1991, n. 127; b) l'interpretazione [del gennaio 2006, con riferimento al controllo contabile le-

gale nelle società di capitali che non fanno ricorso al capitale di rischio (34), a seguito dell'emanazione del d.lg. 17-1-2003, n. 6 (35)] da attribuire, nel rapporto tra controllo contabile e revisione contabile, allo scenario normativo di riferimento in merito all'utilizzo di standard tecnici, che si assumono diversi in relazione alla predetta distinzione.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha elaborato e proposto dall'aprile 1977 un corpus di principi e standard di revisione indirizzati al revisore contabile indipendente (persona fisica o società di revisione), per stabilire norme etico professionali di comportamento e norme tecniche (principi e standard) (36) di svolgimento (regolamentazione professionale) del lavoro di revisione contabile (anche volontaria) ai fini dell'espressione del giudizio professionale sul bilancio di esercizio precisando altresì le norme di stesura delle relazioni di certificazione. L'obiettivo di detti principi e standard è quello di costituire punto di riferimento vincolante per i professionisti.

La dottrina commercialistica si è attestata da tempo (37) (pur ammettendo l'esistenza di indirizzi dottrinari in contrasto) sull'interpretazione della sussistenza di una distinzione tra le attività di controllo contabile previste dalla disciplina civilistica (38) e quelle richieste al revisore legale dei conti.

Peraltro, appare che l'applicazione degli stessi principi di comportamento del collegio sindacale, nella realtà, incontrino (nonostante «semplificazioni» procedurali) difficoltà nella loro concreta applicazione (39).

Secondo questo indirizzo dottrinario il revisore contabile, pur chiamato ad effettuare un controllo approfondito del bilancio (e, quindi, del sistema contabile che lo supporta), per accertare che esso sia stato redatto secondo le norme che lo disciplinano, non dovrebbe operare osservando tutte le modalità procedurali dettate dai principi (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, dagli standard di revisione (dal 2002 quelli internazionali 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) 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 (40).

Un altro elemento di incertezza, oggetto di dibattito dottrinario, riguarda le modalità di controllo contabile delle piccole e medie imprese per le quali appare essere in atto ancora un dibattito con l'espressione di confliggenti indirizzi teorici (41).

(31) Approvati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti il 20-9-1987 ed il 17-5-1988. Una versione modificata, a seguito del d.lg. 9-4-1991, n. 127, è stata pubblicata nel 1992 su Il Giornale dei Dottori Commercialisti (n. 5).

(32) In merito alla differenza tra principi e standard contabili si rinvia a PONTANI, «Principi contabili», in questo volume.

(33) *Il Sole 24 Ore*, dicembre 1995 e *Finanza & Fisco* n. 10 del 9-3-1996.

(34) Secondo l'accezione dell'art. 2409 bis, 2° co., in comb. con l'art. 2325 bis, 1° co., c.c., valendo negli altri casi le disposizioni di cui agli artt. 154-156 del d.lg. 24-2-1998, n. 58, come modificato dal d.lg. 28-3-2007, n. 51.

(35) Doc. n. 1 del 13-1-2006. È incerta, nello specifico contesto, l'applicazione dei richiamati principi e raccomandazioni ai revisori contabili iscritti nell'apposito Registro, tenuto dal Ministero di Giustizia, ai sensi del d.lg. 27-1-1992, n. 88 (modificato dalla l. 24-2-2005, n. 34, art. 5), ma non iscritti anche agli Albi dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e Periti Commerciali.

(36) CNDC, *Principi di revisione*, Doc. n. 1, Milano, aprile 1977 (Finalità dei principi di revisione), emessi a seguito del d.p.r. 31-3-1975, n. 136, emanato in relazione alla l. 7-6-1974, n. 216.

(37) CNDC, Doc. n. 1/2006.

(38) Art. 2403 c.c.

(39) INSAUDO, *La rivoluzione della trasparenza: importanti innovazioni nei nuovi principi di comportamento del collegio sindacale*, CLC, 1997, marzo-aprile, 219 ss.; BADALOTTI, *I principi di comportamento del Collegio Sindacale nella prospettiva della legge delega n. 366 del 3 ottobre 2001*, *ivi*, 2001, n. 6, 753 ss.; COLOMBO, *Amministrazione e controllo*, Riunione di studio sulla riforma delle società, in Consiglio Notarile di Milano, novembre 2002 - marzo 2003 e, ancora, INSAUDO, *Il dibattito sul contenuto sostanziale del controllo contabile alla luce di nuove direttive della Unione europea, CSE*, 2007, gennaio-febbraio, 5 ss.

(40) SALAFIA (a cura di), *Atti societari. Società di capitali, Cooperative, Consorzi*, Milano, 2007, 475.

(41) INSAUDO, *Il dibattito*, cit., 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, la versione definitiva non è stata mai pubblicata; CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI, Documento approvato nella seduta dell'11-1-2005 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, IO, 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: SICILIOTTI, *Revisione contabile delle PMI? Un trapianto del tutto sbagliato*, *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, 2005, n. 6; 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*, 13-1-2006. Per le PMI, forse, il conflitto dottrinario potrebbe trovare ragionevole soluzione con lo standard n. 1500 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri. Altri conflitti dottrinari tra i due organismi professionali dovrebbero trovare composizione con la fusione dei due Albi.

6. Il controllo contabile legale ed il sistema di controllo interno.

Il controllo contabile, così come disposto dal legislatore per tutte le società di capitali, dal punto di vista tecnico, include anche quello del sistema di controllo interno (42), inteso generalmente come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle tecniche contabili ed extra contabili adottate dall'azienda, allo scopo di raggiungere i seguenti obiettivi: a) la conformità delle attività degli organi aziendali all'oggetto che l'impresa si propone di conseguire ed alle direttive ricevute; b) la salvaguardia del patrimonio aziendale; c) l'attendibilità dei dati (43) e dell'informazione sociale (44).

Ciò sta a significare che l'esistenza di un adeguato sistema di controllo interno è condizione essenziale ed irrinunciabile per un corretto svolgimento dell'attività di controllo contabile, come inteso dal legislatore nazionale, dalla normativa dell'Europa comunitaria e da consolidata dottrina internazionale; questo a prescindere dalla distinzione operata da parte della dottrina tra controllo contabile in senso stretto ed attività di revisione contabile e di bilancio.

(42) Sul tema, PONTANI, *La clausola*, cit., 410-422. Tra gli enti e le ricerche che costituiscono punto di riferimento in materia si citano: il CoSo (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Report*, USA, 1987-1992-2004 (Enterprise Risk Management - Integrated Framework); il CADBURY, *Report*, Regno Unito, 1992; il KING, *Report*, Sud Africa, 1994-2002; il CoCo (Criteria of Control Board), *Report*, 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; l'ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales), *Turnbull Report*, 1999, par. 20-24. In materia v. IFAC, *Internal Controls - A Review of Current Developments*, Information Paper, August 2006.

(43) In questo senso, il Gruppo 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», ottobre 2000, Capo II, par. 2.4. In relazione ai disposti in materia di controllo del d.lg. 24-2-1998, n. 58, come modificato dal d.lg. 28-3-2007, n. 51, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha pubblicato il Documento «Guida operativa sulla vigilanza del sistema di controllo interno», ottobre 2000. Si veda anche COOPERS & LYBRAND, *Il sistema di controllo interno. Progetto Corporate Governance per l'Italia*, Milano, 1997; KPMG, *Corporate governance: guida pratica per il controllo interno*, Milano, 2001; l'IFAC (International Federation of Accountants), regola n. 400 (che inerisce la valutazione del rischio e del sistema di controllo interno), Introduzione, par. 8, 2001; in senso non dissimile il Codice di autodisciplina, 1999 e 2002, della Borsa Italiana, per le società quotate, par. 9.1 e par. 9.4. (44) In questi termini, sostanzialmente, la norma 2.5 dei «Principi di comportamento del collegio sindacale», dicembre 1995 del CNDC.

7. Il quadro sistematico concettuale del controllo e della revisione contabile.

Le ricerche volte a delineare teorie del controllo e della revisione contabile si possono considerare assai

scarse. Le ragioni possono ricondursi essenzialmente a due: a) le difficoltà insite nella definizione dei principi base, nella utilizzazione di un linguaggio formale e nella individuazione delle regole di inferenza in una materia che, non esaurendosi nel controllo del solo sistema contabile, pone a proprio riferimento l'intera azienda nell'ottica del suo controllo in gradi diversi di attuazione; b) la radice fortemente pragmatica della revisione contabile che ha portato frequentemente gli studiosi a ricondurre la revisione contabile ad un insieme di procedure, metodi, tecniche di applicazione di regole computistiche, statistiche e giuridiche con uno sforzo limitato dedicato alla ricerca dell'armonizzazione delle regole che governano i sistemi di controllo, limitandosi a fissare modi e regole di comportamento erigendoli a standard.

Nella ricerca dei fondamenti teorici della revisione contabile vi è discontinuità nel perseguimento degli obiettivi della ricerca stessa a causa del fatto che istituzioni e mondo scientifico non appaiono, ancora oggi, particolarmente interessati al risultato di ricerche di cui non riescono ad individuare la specifica utilità (45).

La sintesi delle posizioni dottrinali in materia è riconducibile ai seguenti argomenti: la revisione contabile, almeno in parte, è fondata sulla disciplina e sulla filosofia del metodo scientifico (46); ha, infatti, a che fare con idee astratte ed ha i suoi fondamenti sulla maggior parte di basilari tipi di conoscenza; ha una sua razionale struttura di postulati, concetti, tecniche e precetti, struttura derivata dalla pratica corrente; la teoria costituisce un risultato ampiamente descrittivo di quella pratica e del controllo e della revisione contabile.

Nella revisione contabile individuiamo anche norme di comportamento cioè sistemi di guida per la pratica applicazione; pertanto, la revisione contabile fornisce una razionale, coerente struttura concettuale volta a determinare le procedure di revisione (e la loro ampiezza) necessarie per conseguire determinati obiettivi di controllo contabile.

Tuttavia, di revisione contabile, secondo la dottrina che si è occupata del problema, si può parlare non solo con riferimento ad una o più teorie, ma ad una vera e propria scienza che può considerarsi parte di una più ampia scienza o addirittura filosofia del controllo. Ma vi è chi vede nella stessa revisione contabile studiata e affrontata in modo scientifico una filosofia del controllo contabile, filosofia, cioè una sostanziale struttura di ragione e scopo, che può essere sviluppata e che costituisce la base di determinazione dell'azione professionale del controllo.

Ancora, la dottrina è pervenuta, attraverso la ricerca a qualificare la revisione contabile del bilancio di esercizio come scienza appartenente al gruppo delle scienze sociali e quindi empiriche i cui elementi sono

riconducibili ad obiettivi, precetti o standard, postulati, concetti, tecniche.

I principali postulati che possiamo identificare (e sostanzialmente comuni ai principi di controllo contabile degli organi statutari, composti da specialisti iscritti al registro dei revisori contabili, preposti allo scopo, nel nostro ordinamento, nelle società di capitali): dal punto di vista oggettivo, sono i seguenti:

a) valutazione del rischio proprio delle attività di controllo identificabile: nel rischio intrinseco (di inesattezza del saldo di un conto o di 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 (47) (relativo ad inesattezze che considerate singolarmente od aggregate ad altri 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);

b) pianificazione (48) delle attività di controllo in relazione alla dimensione dell'entità da controllare, alla conoscenza dell'attività dell'entità, della complessità del lavoro di controllo, dell'esperienza e conoscenza del soggetto che svolge l'attività di controllo, dell'entità e del settore di attività e della natura dei fattori di rischio;

c) periodicità dei controlli (senza vincoli di frequenza o di intervallo tra un controllo e quello successivo);

d) prevalenza della sostanza delle verifiche sulla loro forma;

e) 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);

f) osservanza delle norme di legge e delle direttive e degli standard tecnici (professionali), variabili in relazione 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 (49);

g) utilizzo, per le attività di controllo, del criterio campionario, la cui definizione deve essere coerente con 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 che, nel complesso, possano risultare errori, irregolarità o fatti censura-

bili, 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);

dal punto di vista soggettivo, e cioè riferito al soggetto (persona fisica) che svolge l'attività di controllo (50) sono i seguenti:

a) indipendenza: mentale, da intendersi come atteggiamento intellettuale nel considerare solo gli elementi rilevanti per l'esercizio del suo incarico e, pertanto, escludendo ogni fattore estraneo; formale, da intendersi come condizione oggettiva in forza della quale il soggetto (anche società di revisione) 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. L'indipendenza nei due diversi descritti profili deve essere costantemente monitorata ed a tale condizione (essenziale per il giudizio sui fatti, situazioni e circostanze oggetto di controllo) concorre l'esame di quelle relazioni economiche e finanziarie in capo al soggetto verificatore (anche persona fisica) che possano far venir meno tale requisito (51);

b) integrità, da intendersi come rettitudine, onestà, lealtà, non suscettibile di essere valutata preventivamente;

c) obiettività, intesa come atteggiamento mentale, non suscettibile di verifica esterna;

d) competenza e diligenza, da intendersi rispettivamente come il possesso di un adeguato livello di competenza professionale specifica (da mantenere in costante aggiornamento) e dello svolgimento della propria attività in ossequio ai principi della diligenza professionale;

e) riservatezza (nel senso proprio del divieto di divulgazione di notizie riservate);

f) professionalità, da intendersi come condizione o caratteristica che implica capacità ed abilità tecnica specifica frutto di una specializzazione con riferimento alle attività di controllo riferite ad un'entità ed all'oggetto del controllo; ciò implica (per il controllo legale dei conti) la verifica con esami di idoneità tecnica e l'iscrizione del soggetto preposto all'attività del controllo ad uno specifico Registro (52) di esperti (specialisti).

I quadri concettuali di riferimento (oggettivo, di eterointegrazione delle norme di legge, e soggettivo, elevato al rango di norma) mantengono una loro autonomia, possibili, secondo alcuni orientamenti dottrinari, le interferenze del secondo sul primo. La

distinzione tra «revisori contabili» persone fisiche e società di revisione (iscritte all'Albo speciale della Consob) condiziona l'adozione di indifferenziati standard tecnici di controllo.

Gli obiettivi del «controllo contabile», in senso lato, sono, a prescindere dal revisore contabile persona fisica o società di revisione (indistinto il ruolo della 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. Talune procedure tecniche di controllo (individuate in un unico corpus professionale di principi e standard) possono essere adattate alle circostanze, ma ciò in relazione a fatti e situazioni concrete che giustifichino la deroga a principi e standard di controllo largamente condivisi.

FRANCO PONTANI

(45) Lo scarso interesse della dottrina è testimoniato dall'esistenza di una sola opera base, quella di MAUTZ-SHARAF, *The philosophy of auditing*, American Accounting Association nel 1961, aggiornata nel 1964 e da un contributo alla ricerca di FLINT, *Philosophy and principles of auditing - An introduction*, edita in Gran Bretagna nel 1988 con la prefazione del MAUTZ, dalla cui bibliografia si rileva come quasi in trent'anni la ricerca sul tema

abbia mantenuto la caratteristica dell'assoluta sporadicità. Se abbandoniamo la dottrina scientifica e ci rivolgiamo alla manualistica rileviamo una presenza assai contenuta di riferimenti ad una teoria della revisione. Ad esempio per le ultime cinque edizioni del *Montgomery's Auditing* (8ª ed. del 1957, 9ª ed. del 1975, 10ª ed. del 1985, 11ª ed. del 1990, 12ª ed. del 1998) nelle prime due non troviamo traccia, pur essendovi capitoli intitolati alla teoria della revisione, di alcuna trattazione del tema. Solo nelle ultime tre edizioni si affronta sia pure senza particolare convinzione, il problema teorico, riproponendo, in estrema sintesi, le considerazioni fondamentali di Mautz-Sharaf. Per un approccio all'auditing come scienza sociale, v. FLINT, *op. cit.*, e *Montgomery's Auditing*, 1990, 141 e 146.

(46) *Montgomery's Auditing*, 1990, cit., 141. MAUTZ-SHARAF, *op. cit.*, 16.

(47) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 400, Milano, ottobre 2002.

(48) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 300, Milano, ottobre 2002, novembre 2006.

(49) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 500, Milano, ottobre 2002.

(50) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 200, Milano, ottobre 2002, novembre 2006.

(51) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 100, Milano, luglio 2005.

(52) D.lg. 27-1-1992, n. 88, o a seconda delle circostanze a quello speciale della Consob ai sensi dell'art. 161 d.lg. 24-2-1998, n. 58 e la direttiva 2006/43/CE del 17-5-2006.