

FRANCO PONTANI

Principi di controllo (contabile)

Estratto da:

DIGESTO

*delle Discipline Privatistiche
Sezione Commerciale*

Aggiornamento

con la collaborazione di

Niccolò Abriani – Ernesto Capobianco – Francesco Tesauo

UTET
GIURIDICA

INDICE

ABF e rapporti bancari di A. SCOTTI	p.	1
Agenti in attività finanziaria di F. MAZZINI	»	17
Amministratore di fatto di A. CASTAGNAZZO	»	23
Arbitro bancario finanziario di E. CAPOBIANCO	»	35
Atleti (imposte dirette) di C. GARBARINO	»	45
Avviso di accertamento nel diritto tributario di E. MARELLO	»	55
Banche di A. ANTONUCCI	»	68
Camera di conciliazione e arbitrato presso la Consob di P. BARTOLOMUCCI	»	77
Codice di autodisciplina delle società quotate di E. PUCCI	»	97
Collegio sindacale (recenti disposizioni in materia di) di G.U. TEDESCHI	»	106
Compliance di G. FALCONE	»	117
Composizione delle crisi da sovraindebitamento di G.U. TEDESCHI	»	127
Confidi di G. FALCONE	»	142
Consolidato mondiale (dir. trib.) di C. GARBARINO	»	148
Consolidato nazionale (dir. trib.) di C. GARBARINO	»	173
Consolidato nazionale (dir. trib. intern.) di C. GARBARINO	»	197
Consulenza in materia di investimenti (servizio ed attività di) di F.G. VITERBO	»	201
Contratto di credito al consumatore di M. GORGONI	»	225
Corte di Giustizia UE (imposte dirette) di C. GARBARINO	»	263
Deducibilità degli interessi (imposte dirette) di C. GARBARINO	»	315
Diritti particolari del socio di s.r.l. di M. ROSSI	»	327
Dividendi (imposte dirette) di C. GARBARINO	»	338
Federalismo demaniale (aspetti di diritto tributario) di C. GARBARINO	»	349
Federalismo fiscale di G. BIZIOLI	»	360

Finanza etica di F. LONGOBUCCO e S. DEPLANO	» 380
Finanza islamica di T.V. RUSSO	» 389
Informazione nel mercato finanziario di M.G. ROSSI	» 429
Lavoro nelle pubbliche amministrazioni: la scuola di D. SIMEOLI	» 446
Lobbying di A. BORTOLUZZI	» 474
Mediatori creditizi di G. FALCONE	» 485
Microcredito di G. FALCONE	» 494
Mutuo bancario (contratto di) di M. TATARANO	» 502
Organismo di vigilanza (ODV) di E.L. NTUK	» 533
Plusvalenze su partecipazioni (imposte dirette) di C. GARBARINO	» 542
Potere unilaterale di variazione nei contratti bancari di S. PAGLIANTINI	» 559
Principi di controllo (contabile) di F. PONTANI	» 586
Rating (mercati finanziari) di D. CATERINO	» 601
Reclamo e mediazione nel processo tributario di A. TURCHI	» 615
Redditi diversi (dir. trib. intern.) di C. GARBARINO	» 631
Redditi immobiliari (dir. trib. intern.) di C. GARBARINO	» 635
Residenza delle persone fisiche (dir. trib. intern.) di C. GARBARINO	» 640
Residenza delle persone giuridiche (dir. trib.) di C. GARBARINO	» 647
Scambio di informazioni (dir. trib.) di C. GARBARINO	» 661
Sistema monistico di D.K. NORMANN	» 688
Tassazione dei soggetti non residenti sui redditi prodotti in Italia di C. GARBARINO	» 698
Tassazione dei soggetti residenti sui redditi prodotti all'estero di C. GARBARINO	» 706
Trasparenza delle operazioni e dei servizi bancari e finanziari di E. CAPOBIANCO e F. LONGOBUCCO	» 713
Unbundling (la separazione economico-giuridica nei servizi universali delle reti verticalmente integrate) di F. PONTANI	» 736
Utili di capitale (dir. trib. intern.) di C. GARBARINO	» 751

Principi di controllo (contabile)

Bibliografia: AMADUZZI, «Il bilancio», in *NN.D.I.*, II, Torino, 1958; AUDITING PRACTICES BOARD (APB), *Ethical Standard n. 1*, 2008; BADALOTTI, *I principi di comportamento del Collegio Sindacale nella prospettiva della legge delega n. 366 del 3 ottobre 2001, CLC*, 2001; BALZARINI, in *La disciplina delle società quotate nel testo unico della finanza d.lg. 24-2-1998, n. 58*, a cura di Marchetti-Bianchi, Milano, 1999; BARIOLA, *Storia della ragioneria italiana*, Bari, 1988; BAVA-DEVALLE, *I nuovi principi di revisione "ISA Clarified"*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2, Milano, 2011; BONI, *sub art. 2409 ter c.c. (Funzioni di controllo contabile)*, in *Codice commentato delle società*, a cura di Abriani-Stella Richter, *Cod. civ. ipertestuale*, Torino, 2010; CADBURY, *Report*, Regno Unito, 1992; CALOGERO, «Postulato», in *Enc. giur.*, Roma, 1935-1949; CAMPOBASSO (a cura di), *Testo unico della finanza*, (LUBBRANO), Torino, 2002; CASTLE, *E.U. Concerned by Big Four's Dominance in Auditing*, in *The New York Times*, October 13, 2010; CERVELLERA, *Cenni storici sull'istituto dei sindaci, RDoC*, sett.-ott., nov.-dic. 1981; CIAN-TRABUCCHI, in *Comm. Cian e Trabucchi*, Padova, 2011; CLAY, *Documents from the Temple archives of Nippur dated in the Reigns of Cassite Rulers*, Philadelphia, 1906; CNDC, *Principi di revisione*, Doc. n. 1 (*Concetti generali*), Milano, aprile 1977; ID., *La revisione negli enti locali, principi e raccomandazioni per il controllo contabile ed economico*, Milano, 1994; CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 21 (*Continuità aziendale*), Milano, 17-1-1995; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 400 (*La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno*), Milano, ottobre 2002; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 100 (*Principi sull'indipendenza del revisore*), Milano, luglio 2005; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 200 (*Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio*), Milano, ottobre 2002, novembre 2006; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 300 (*Pianificazione della revisione contabile del bilan-*

- cio), Milano, ottobre 2002, novembre 2006; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 500 (*Gli elementi probativi della revisione*), Milano, ottobre 2002, novembre 2006; ID., *Principi di revisione*, Doc. n. 570 (*Continuità aziendale*), Milano, gennaio 2005, ottobre 2007; CNDCEC, *Principio di revisione 001 (Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio)*, Milano, febbraio 2009; ID., *Principio di revisione 002 (Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409 ter del codice civile)*, Milano, aprile 2009; ID., *Documento (L'applicazione dei principi di revisione dopo il recepimento della direttiva 2006/43/CE)*, Milano, 16-2-2011; ID., *Principio di revisione 002 (Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del d.lg. 27-1-2010, n. 39)*, Milano, 6-4-2011; ID., *Norme di comportamento del collegio sindacale*, Aggiornamento gennaio 2012; ID., *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*, febbraio 2012; 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), *Internal Control - Integrated Framework*, USA, 1992; ID., *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, USA, 2004; ID., *Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies*, USA, 2006; ID., *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, USA, 2009; ID., *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, USA, 1999-2010; 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; FONDAZIONE ARISTEIA, *Principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali*, Milano, 2003; 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; ID., *Internal Controls - A Review of Current Developments*, Information Paper, August 2006; ID., *The Code of Ethics for Professional Accountants*, 2010; INSAUDO, *Il dibattito sul contenuto sostanziale del controllo contabile alla luce di nuove direttive della Unione Europea*, CSE, 2007, gennaio-febbraio; ID., *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; MAF- FEI ALBERTI, in *Comm. Cian e Trabucchi*, Padova, 2011; MASI, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Bologna, 1964; MAUTZ-SHARAF, *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, 1961-1964; McDONNELL-WINOGRAD-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; ID., *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, Torino, 2011; ID., *Il bilancio di esercizio delle società di capitali. Accounting philosophy and conceptual framework*, Padova, 2011; PULITANO, *Diritto penale*, Torino, 2009; 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*, *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, Milano, 2005; SULLIVAN-GNOSPELIUS-DEFLIESE-JAENICKE, *Montgomery's Auditing*¹⁰, Wiley, 1985; VALENSISE, *Revisori contabili e collegio sindacale (diritto transitorio e disciplina "a regime")*, GCo, 1994, n. 4; VAN BUITENEN, *Blowing the Whistle*, *Politicos Pub*, March 2000; VON BERTALANFFY, *Teoria generale dei sistemi: fondamenti, sviluppo, applicazioni*, Milano, 1983; WADE, *A Plague of Audits*, *CATS International*, Henley Management College, South Africa, July 2001.
- Legislazione:** artt. 5, 14, 35, 43, 148, 149, 150, 151, 151 bis, 151 ter, 154, 155, 156, 161, 2325 bis, 2397, 2403, 2403 bis, 2409 bis, 2409 ter, 2409 septies, 2409 terdecies, 2409 quaterdecies, 2409 quinquiesdecies, 2409 octiesdecies, 2409 noviesdecies, 2435 bis, 2477 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'art. 2, lett. a) della l. 7-6-1974, n. 216, concernente il controllo contabile e la certificazione dei bilanci delle Società per Azioni quotate in Borsa]; l. 8-6-1990, n. 142 (ordinamento delle autonomie locali); d.lg. 9-4-1991, n. 127 (attuazione delle dir. n. 78/660/CEE e 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, 1° co., della l. 26-3-1990, n. 69); d.lg. 27-1-1992, n. 88 (attuazione della dir. 84/253/CEE, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili); d.lg. 24-2-1998, n. 58 (t.u. delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli artt. 8 e 21 della l. 6-2-1996, n. 52); d.p.r. 6-3-1998, n. 99 (regolamento recante norme concernenti le modalità di esercizio della funzione di revisore contabile); d.lg. 18-8-2000, n. 267 (testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali); 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); d.lg. 6-2-2004, n. 37 (modifiche ed integrazioni ai d.lg. n. 5 e n. 6 del 17-1-2003, recanti la riforma del diritto societario, nonché al testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al d.lg. n. 385 dell'1-9-1993, e al t.u. dell'intermediazione finanziaria di cui al d.lg. n. 58 del 24-2-1998); 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); l. 23-12-2005, n. 266 [disposizioni per la formazione del bilancio annuale e

pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006)]; l. 28-12-2005, n. 262 (disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari); d.lg. 2-2-2007, n. 32 (attuazione della dir. 2003/51/CE che modifica le dir. 78/660, 83/349, 86/635 e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione); d.lg. 28-3-2007, n. 51 (attuazione della dir. 2003/71/CE relativa al prospetto da pubblicare per l'offerta pubblica o l'ammissione alla negoziazione di strumenti finanziari, che modifica la dir. 2001/34/CE); d.lg. 27-1-2010, n. 27 (attuazione della dir. 2007/36/CE, relativa all'esercizio di alcuni diritti degli azionisti di società quotate); d.lg. 27-1-2010, n. 39 (attuazione della dir. 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le dir. 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la dir. 84/253/CEE); d.l. 13-8-2011, n. 138 (ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo); l. 14-9-2011, n. 148 (conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 13-8-2011, n. 138, recante ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo. Delega al Governo per la riorganizzazione della distribuzione sul territorio degli uffici giudiziari); l. 12-11-2011, n. 183 [disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2012)]; d.l. 9-2-2012, n. 5 (disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo); d.m. 15-2-2012, n. 23 (regolamento adottato in attuazione dell'art. 16, 25° co., del d.l. 13-8-2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla l. 14-9-2011, n. 148, recante: "Istituzione dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali e modalità di scelta dell'organo di revisione economico-finanziario"); l. 4-4-2012, n. 35 (conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 9-2-2012, n. 5, recante disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo); dir. 78/660/CEE del 25-7-1978 [quarta dir. del Consiglio basata sull'art. 54, par. 3, lett. g), del trattato e relativa ai conti annuali di taluni tipi di società]; dir. 83/349/CEE del 13-6-1983 [settima dir. del Consiglio basata sull'art. 54, par. 3, lett. g), del Trattato e relativa ai conti consolidati]; dir. 84/253/CEE del 10-4-1984 [ottava dir. 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]; dir. 2006/43/CE del 17-5-2006 (dir. del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le dir. 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la dir. 84/253/CEE del Consiglio); dir. 2009/64/CE del 13-7-2009 [dir. del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla soppressione dei disturbi radioelettrici (compatibilità elettromagnetica) provocati dai trattori agricoli o forestali a ruote]; reg. CE 19-7-2002, n. 1606/2002 (reg. del Parlamento europeo e del Consiglio relativo all'applicazione di principi contabili internazionali); reg. CE 29-9-2003, n. 1725/2003 (reg. della Commissione che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al reg. CE n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio); COM(2000) 359 def., del 13-6-2000 (comunicazione della commissione al Consiglio e al Parlamento europeo. La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire); COM(2010) 561 def. del 13-10-2010 (Libro Verde. La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi); del. n. 1079 dell'8-4-1982; del. n. 9082 del 21-2-1995; del. n. 13809 del 30-10-2002; del. n. 15665 del 6-12-2006; del. n. 16137 del 2-10-2007; del. n. 16231 del 21-11-2007; del. n. 16801 del 24-2-2009; sentenza T.A.R. Lazio, sez. I, 21-3-1997, n. 480.

Sommario: 1. Prime nozioni. – 2. Il controllo contabile. – 3. Controllo e revisione contabile. – 4. I soggetti preposti alla revisione legale dei conti. – 5. I "principi" del "controllo contabile" degli organi statuari delle società di capitali e delle società di revisione. – 6. (Segue). I termini di un dibattito. – 7. La revisione legale dei conti ed il sistema di controllo interno. – 8. Il quadro sistematico concettuale del controllo e della revisione contabile. – 9. (Segue). I principi postulati. – 10. Conclusioni.

1. Prime nozioni.

Nei sistemi sociali, giuridici ed economici, da alcuni millenni (1), sono state poste in essere attività indi-

rizzate all'accertamento della rispondenza al vero o dell'esattezza di informazioni e dati, della regolarità di posizioni o situazioni particolari, della validità e genuinità di documenti, della correttezza di calcoli [anche il semplice contare è strumento di controllo (2)], dell'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 sulla gestione, 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. Nel nostro Paese l'organo statutario tradizionale di controllo societario, di antica origine storica (3) è il collegio sindacale (4) che, in forza della norma civilistica (5), è chiamato oggi a vigilare sia sull'osservanza della legge e dello statuto sociale (senza limitazioni di alcun genere) (6), 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 (7).

Negli scenari di riferimento contemporanei il controllo, in relazione al suo oggetto od al contesto del suo esercizio, assume connotazioni e funzioni diverse. Questo può essere:

- a) di legittimità, indirizzato ad accertare l'osservanza di norme giuridiche che disciplinano lo svolgimento di attività o la formazione di atti giuridici;
- b) di merito, al fine di verificare, 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;
- c) interno, se esercitato da un organo superiore (relativamente) indipendente della stessa organizzazione a cui appartiene l'organo od il soggetto che ha posto in essere l'attività;
- d) esterno, se posto in essere da un soggetto terzo (che, per principio, si presume 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, prescritti le finalità e taluni principi generali;
- b) libero, in relazione ad accordi tra soggetti interes-

sati e che, tuttavia, non può discostarsi, se non sul fondamento di accordi specifici, da regole generalmente condivise e praticate.

Di controllo, in termini sostanziali, 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) di riferimento, con l'onere, tuttavia, quando ne ricorrono le condizioni (da giustificare adeguatamente), di adattarli alle singole circostanze tecniche o socio-ambientali od ancora alla natura specifica dell'oggetto e ciò, comunque, nel contesto di individuati scenari giuridico-tecnici di riferimento.

Il controllo, poi, può essere:

- a) di primo grado o controllo semplice, che potremo definire come controllo base coesistente allo stesso funzionamento di qualsiasi sistema;
- b) di grado superiore, che implica la sussistenza di un sistema già controllato.

Dal punto di vista soggettivo l'attività di controllo presuppone che il "controllatore" 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, aver svolto uno specifico tirocinio e sostenuto esami (su determinate materie e secondo modalità prefissate) per conseguire l'iscrizione in Albi, elenchi o pubblici registri;
- c) disporre di esperienze derivate da 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, in termini sia sostanziali (cioè essere soggetto rispettabile che deve disporre di qualifiche quali stima, moralità, decoro, dignità, integrità), sia 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 (8)] 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 tecnici rilevanti legalmente 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-GNOSPILIUS-DEFLIESE-JAENICKE, *Montgomery's Auditing*¹⁰, Wiley, 1985, 9-13; O'REILLY-HIRSCH-DEFLIESE-JAENICKE, *Montgomery's Auditing*¹¹, Wiley, 1990, 8-11; McDONNELL-WINOGRAD-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; PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, Torino, 2011, 7-63 e bibl. ivi citata.

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

(3) CERVELLERA, *Cenni storici sull'istituto dei sindaci, RDoC*, Milano, sett.-ott. 1981, 632 ss. e nov.-dic. 1981, 835 ss., PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit., 55-56.

(4) Con la l. 4-4-2012, n. 35 di conversione del d.l. 9-2-2012, n. 5, di modifica della l. 12-11-2011, n. 183, è stata prevista, all'art. 35, per le S.p.A. (all'art. 2397, 3° co., c.c.) la formazione di un organo monocratico di controllo «se lo statuto non dispone diversamente e se ricorrono le condizioni per la redazione del bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435 bis, ... (omissis)», e per le s.r.l. (all'art. 2477, 1° co., c.c.), in ogni caso (quindi, senza richiamo all'art. 2435 bis c.c.) salvo diversa previsione statutaria.

(5) 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).

(6) Controllo di legalità.

(7) L'importanza dei modelli di organizzazione, gestione e controllo, anche ai fini della mappatura dei rischi e del paradigma della responsabilità amministrativa "da reato" degli enti, è sancita nel d.lg. 8-6-2001, n. 231 e succ. modd. Sul tema v. GARAVAGLIA, *La responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche: i primi anni di applicazione giurisprudenziale, GCo*, 383 ss.; 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, PULITANO, *Diritto penale*, Torino, 2009, 701 ss.; v., ancora, per le relazioni tra principi contabili, regole di corporate governance e sistema di controllo interno, PONTANI, *Il bilancio di esercizio delle società di capitali. Accounting philosophy and conceptual framework*, Padova, 2011, 315-328.

(8) Anche nel controllo affidato a terzi (c.d. esternalizzazione) rispetto al sistema soggetto al controllo 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 (9) sistemica che presuppone:

- a) il riferimento a modelli socio-economici e giuridico-tecnici;
- b) 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, circo-

stanze 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-tecnica.

Scopo dell'attività di controllo è 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, delle informazioni, dei fatti, dei dati, delle circostanze e di quant'altro oggetto dei controlli e, quindi, anche delle affermazioni, dichiarazioni, attestazioni, giustificazione e correttezza ragionamenti di supporto (e loro coerenza con le correlate circostanze socio-ambientali o giuridico-tecniche 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 predefinite, a ragione di imposizioni per legge od altro provvedimento autoritativo ed in ossequio a tecniche predefinite, nel rapporto tra soggetti preposti al, 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 (10) 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 questo 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.

(9) 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; 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. Per ulteriori analisi ed approfondimenti, PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit.

(10) Prevista, per il collegio sindacale, dall'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 dottrinari il controllo (legale) del sistema contabile, che è in genere, ma non esclusivamente, finalizzato ad esprimere un giudizio sul bilancio di esercizio dell'impresa in funzionamento (11), non si identifica con la revisione contabile in quanto questa, intesa come controllo, nel contesto del sistema d'impresa, sul sottosistema 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 (12) e comunitario (13) 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 a dati criteri di valutazione ai fini della comunicazione ai soggetti interessati (14) dei risultati emergenti da questo complesso processo di verifica.

L'oggetto specifico del controllo e della revisione contabile (15) (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 (16) allo scopo dell'espressione di un'opinione qualificata sul bilancio di esercizio circa la sua avvenuta redazione in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione. I tipi di prova ottenuti ed i criteri impiegati per valutarle possono mutare a seconda del lavoro di controllo (revisione) posto in essere e, pertanto, anche dei metodi e delle procedure tecniche impiegati. Nell'attività di revisione contabile si possono distinguere due fasi: la prima, di tipo ispettivo ricognitivo e la seconda, di valutazione sostanziale di tutti i comportamenti, le situazioni e gli atti comunque ricollegabili all'attività concretamente svolta dalla società sottoposta al controllo di revisione (17).

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 disciplinano il loro recepimento, normative dell'Unione Europea, statuisce regole di controllo dedicando specifiche norme di diritto a garanzia degli interessi giudicati meritevoli di tutela (18).

solo al formale dato del bilancio, ma all'attività concretamente svolta dalla società revisionata».

(18) Il richiamo è, in particolare, alla dir. 84/253/CEE (VIII direttiva) abrogata e sostituita dalla dir. 2006/43/CE (nota anche come VIII direttiva "aggiornata").

(11) AMADUZZI, «Il 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; PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit., 110 ss. Sul tema vedi, anche, BONI, *sub art. 2409 ter c.c. (Funzioni di controllo contabile)*, in *Codice commentato delle società*, a cura di Abriani-Stella Richter, *Cod. civ. ipertestuale*, Torino, 2010, 1237-1238.

(12) In primis, Libro V, Titolo V, Cap. V, Sez. VI bis, Par. III, art. 2403 c.c. e Par. IV, art. 2409 bis c.c. e ss..

(13) V. dir. 2006/43/CE del 17-5-2006, che ha abrogato la precedente dir. 84/253/CEE del 10-4-1984 (nota come VIII direttiva CEE).

(14) SULLIVAN-GNOSPILIUS-DEFLIESE-JAENICKE-O'REILLY-HIRSCH-McDONNELL-WINOGRADE-GERSON, *op. cit.*, 4. Questa definizione è fornita dall'American Accounting Association Committee on basic auditing concepts, nello "Statement of basic auditing concepts", 1973.

(15) V. anche, *infra*, par. 4.

(16) SULLIVAN-GNOSPILIUS-DEFLIESE-JAENICKE-O'REILLY-HIRSCH-McDONNELL-WINOGRADE-GERSON, *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.

(17) CIAN-TRABUCCHI, in *Comm. Cian e Trabucchi*, Padova, 2011, 2890, e bibl. ivi citata; BONI, *op. cit.*, 1240-1243 e bibl. ivi citata ove si richiama la sentenza del T.A.R. Lazio, Sez. I, 21-3-1997, n. 480, con la sottolineatura che in giurisprudenza è stato affermato che «il revisore non potrà limitarsi al controllo formale dei dati contenuti nelle scritture contabili, ma dovrà necessariamente comprendere la sostanziale valutazione di tutti i comportamenti, le situazioni e gli atti comunque ricollegabili non

4. I soggetti preposti alla revisione legale dei conti.

L'assetto legale del controllo contabile (ex par. 4, libro V, Titolo V, artt. 2409 bis ss. c.c.), novellato (19) e qualificato come "revisione legale dei conti" dall'art. 37, d.lg. 27-1-2010, n. 39 (20), con riferimento ai soggetti che per legge, in proprio e per delega, sono chiamati ad effettuarlo, cioè i "revisori contabili", siano essi persone fisiche o società di revisione, si rinviene principalmente:

a) nella disciplina civilistica, in particolare agli artt. 2403 (21), 2403 bis (22), 2409 bis (23), septies (24), terdecies (25), quaterdecies (26), quinquiesdecies (27), octiesdecies (28) e noviesdecies (29);

b) nel d.lg. 24-2-1998, n. 58 (30) e succ. modd., per le società quotate in Borsa e per altri enti quali le SIM, le SICAV, le SGR (31), in particolare, per il collegio sindacale, agli artt. 148 (32), 149 (33), 150 (34), 151 (35) e, poi, specificatamente per la revisione contabile, agli artt. 155 (36) e 156 (37);

c) nel d.lg. 27-1-2010, n. 39, di attuazione della dir. 2006/43/CE relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, che ha modificato le dir. 78/660/CEE (IV dir. CEE) e 83/349/CEE (VII dir. CEE) ed abrogato (sostituendola) la dir. 84/253/CEE (VIII dir. CEE).

La dir. 2006/43/CE ha fissato un percorso per pervenire alla legificazione degli standard tecnici di revisione, secondo gli stessi indirizzi seguiti, in sede comunitaria, per gli standard contabili internazionali dello IASB (38), per effetto del Reg. CE 19-7-2002, n. 1606/2002, art. 3 e con la prima "adozione" realizzata con il Reg. CE 29-9-2003, n. 1725/2003 e successivi altri provvedimenti comunitari della stessa natura, abrogativi e poi modificativi degli standard originariamente adottati via via che nuovi standard vengono definiti dallo IASB, trasformando le norme tecnico-ragioneristiche, in un sistema "rule based" in luogo che "principle based" come invece auspicato a livello internazionale.

La dir. 2006/43/CE, ha previsto, all'art. 26, che la revisione legale venga svolta in conformità ai principi (rectius, standard) internazionali adottati dalla Commissione europea; questa disposizione è stata recepita nell'art. 11, d.lg. 27-1-2010, n. 39.

In attesa del perfezionamento delle procedure di "adozione" degli standard internazionali di revisione (ISA, International Standards on Auditing, nella versione "clarified" – il "Clarity Project" ha avuto inizio nel 2004 ed il primo documento "clarified" è del 2005 – dell'ISQC, International Standard on Quality Con-

trol) (39) da parte della Commissione europea, ed in ossequio al dettato della direttiva comunitaria, si è previsto (art. 11, 3° co., d.lg. n. 39/2010) che la revisione legale venga svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da Associazioni e Ordini professionali e dalla Consob.

L'articolato del d.lg. n. 39/2010 ha fissato le condizioni di iscrizione dei revisori legali dei conti in un "apposito registro" (artt. 6, 7, 8) (40), i principi di deontologia professionale, riservatezza, segreto professionale (art. 9), indipendenza ed obiettività (art. 10) ed ha disposto in materia di principi revisione (art. 11); ancora, sono state stabilite, per i revisori legali, le modalità di conferimento, revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione del contratto (art. 13) e di stesura della relazione di revisione e giudizio sul bilancio (art. 14) (41), e statuiti i principi di responsabilità, sia dei revisori legali intesi come persone fisiche, sia delle società di revisione legale. La disciplina di legge ha ridefinito (art. 17) il principio di indipendenza del revisore legale ed ha imposto allo stesso la presentazione annuale di una "relazione di trasparenza" da pubblicare sul sito Internet dello stesso revisore. La norma ha, poi, imposto un controllo di qualità (art. 20) ed un obbligo di vigilanza da parte del Ministero dell'economia e delle finanze (art. 21), che provvede, tra l'altro, al controllo della qualità sull'attività dei revisori legali e delle società di revisione legale che non hanno incarichi di revisione su enti di interesse pubblico (42), per verificarne l'indipendenza e l'idoneità tecnica, con l'esercizio di un potere ispettivo da parte della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa sull'organizzazione e sull'attività dei revisori legali e delle società di revisione legale che hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico per controllarne l'indipendenza e l'idoneità tecnica (art. 22). Lo scenario è stato integrato dalla specifica previsione di responsabilità del revisore legale in presenza di sua corruzione (art. 28), sanzionati l'impedito controllo (art. 29), la percezione di compensi illegali (art. 30) e gli illeciti rapporti patrimoniali con la società sottoposta a revisione legale (art. 31).

Si tratta di una disciplina di amplissima portata le cui conseguenze restano da valutare nel rapporto tra previsioni di legge e comportamenti sostanziali effettivamente posti in essere da parte sia dei revisori legali dei conti (persone fisiche e società di revisione), sia da parte delle società sottoposte a questo tipo di controllo, sia da parte degli organi di vigilanza.

Per il controllo contabile (inteso come revisione contabile) degli enti di interesse pubblico, appaiono di rilievo (pur potendo, ora, lo stesso essere svolto da persone fisiche) il ruolo delle società di revisione (43) e gli indirizzi (44) della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) che, attra-

verso 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 [in precedenza iscritte all'Albo speciale della Consob (45)] chiamate ad osservare principi e standard tecnici da applicare nel concreto svolgimento delle attività di controllo.

(19) Rispetto alla previgente normativa modificata dal d.lg. 17-1-2003, n. 6 e dal d.lg. 2-2-2007, n. 32 (di attuazione della dir. 2003/51/CE del 18-6-2003 sui conti annuali e consolidati di taluni tipi di società).

(20) Il provvedimento ha abrogato l'art. 2409 ter c.c., che regolava le funzioni di controllo contabile per ridefinirle nel nuovo assetto indicato dalla dir. 2006/43/CE del 17-5-2006.

(21) La norma statuisce i doveri del collegio sindacale al quale è imposta la vigilanza (intesa come sorveglianza, controllo oculato, costante monitoraggio dei comportamenti) sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile proprio della società e realmente posto in essere; ciò oltre al controllo contabile, inteso come revisione legale dei conti, salvo diversa prescrizione statutaria, obbligati, nel caso, tutti i componenti del collegio sindacale all'iscrizione nell'apposito registro (di cui *infra* nel testo) dei revisori legali dei conti (art. 2409 bis c.c.).

(22) La norma disciplina i poteri del collegio sindacale, come organo collegiale e quelli individuali dei suoi componenti, quanto ad atti di ispezione e controllo, all'acquisizione ed allo scambio di informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale.

(23) La norma dispone che la revisione legale dei conti sulla società sia esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro. Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

(24) La disposizione impone lo scambio di informazioni tra il collegio sindacale (non incaricato della revisione legale dei conti) ed i revisori contabili qualificando lo scambio come "tempestivo" per lo svolgimento dei rispettivi compiti. Né può essere diversamente in considerazione del fatto che la disciplina dell'art. 2403, 1° co. c.c. vede il collegio sindacale responsabile della vigilanza sull'assetto organizzativo, amministrativo, contabile e di controllo interno della società. La mancanza di tali informazioni obbligherebbe il revisore legale dei conti a porre in essere i controlli omessi dal collegio sindacale per poter esprimere le proprie valutazioni sulla regolare tenuta della contabilità e sulla correttezza e veridicità del bilancio di esercizio.

(25) La norma fissa, nel sistema dualistico, quale competenza del consiglio di sorveglianza, le funzioni di controllo proprie del collegio sindacale di cui all'art. 2403, 1° co. c.c., separatamente disciplinata la revisione legale dei conti.

(26) La norma richiama, nel sistema dualistico, gli artt. 2403 bis e 2409 septies.

(27) In relazione al sistema dualistico si statuisce l'obbligo della revisione legale dei conti con richiamo all'art. 2409 bis, 1° co. c.c..

(28) Nel contesto del sistema monistico, la disciplina del comitato per il controllo sulla gestione, fissa l'obbligo che almeno uno dei componenti di detto comitato sia scelto tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro (3° co.) ed impone al comitato l'obbligo di vigilare sulla struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno, del sistema amministrativo e contabile e della idoneità di questi a rappresentare correttamente i fatti di gestione [5° co., lett. b)] e di svolgere i compiti propri di

relazione e, quindi, di scambio di informazioni con il soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti.

(29) La disciplina legale fa rinvio all'art. 2409 bis, 1° co. c.c.

(30) Per le compagnie di assicurazione il rinvio è al "Codice delle assicurazioni private", d.lg. 7-9-2005, n. 209 come modificato dal d.lg. 27-1-2010, n. 39.

(31) 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 Gian Franco 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, 4, Milano, 1994.

(32) La disposizione disciplina, in particolare, la composizione del collegio sindacale e le modalità per l'elezione e la decadenza dei sindaci, disciplinate anche alcune cause di incompatibilità alla carica secondo una presunzione iuris et de iure di carenza di indipendenza, applicate le stesse regole anche al consiglio di sorveglianza ed al comitato per il controllo sulla gestione, alla luce delle modifiche intervenute, tra le altre, a seguito del d.lg. 6-2-2004, n. 37, della l. 28-12-2005, n. 262 e del d.lg. 27-1-2010, n. 27.

(33) La norma disciplina, tra le altre, le attività del collegio sindacale, in particolare in tema di vigilanza sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, l'adeguatezza della struttura organizzativa, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile e l'affidabilità di questo per la corretta rappresentazione dei fatti di gestione.

(34) Il disposto normativo ha per oggetto la fissazione di obblighi in tema di informazione, che deve fluire dagli amministratori, dal consiglio di gestione o dagli organi delegati, a seconda del sistema organico di controllo scelto, verso il collegio sindacale, il comitato di gestione ed il comitato per il controllo sulla gestione, nonché per lo scambio di informazioni tra collegio sindacale e revisori legali e tra soggetti preposti al controllo interno e collegio sindacale (tenuto conto anche delle modifiche di cui al d.lg. 27-1-2010, n. 39).

(35) Disciplina i poteri collegiali ed individuali di ispezione e controllo e di richiesta di informazioni agli amministratori, nonché di scambio di informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale. Questo potere include quello della richiesta di informazioni su determinati affari, informazioni che possono essere richieste sia agli amministratori, sia, in modo diretto, agli organi di amministrazione e controllo delle società controllate. Non dissimili i poteri, ex art. 151 bis, del consiglio di sorveglianza e, ex art. 151 ter, del comitato per il controllo sulla gestione.

(36) Regola, a seguito delle modifiche intervenute con il d.lg. 27-1-2010, n. 39, l'attività di revisione contabile, intesa come revisione legale.

(37) Prevede obblighi di comunicazione delle relazioni di revisione in caso sia di giudizio negativo, sia di dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio ed ancora in presenza di richiami informativi relativi a dubbi significativi sulla continuità aziendale (a seguito delle modifiche intervenute con il d.lg. 27-1-2010, n. 39).

(38) International Accounting Standards Board dello IASCF, International Accounting Standards Committee Foundation.

(39) Dell'I.A.A.S.B. (International Auditing and Assurance Standards Board) commissione tecnica (istituita nel marzo 1978) dell'IFAC (International Federation of Accountants), fondata questa a Monaco il 7-10-1977 in www.ifac.org. V. anche www.cndceec.it e BANA-DEVALLE, *I nuovi principi di revisione "ISA Clarified"*, *Bilancio e reddito d'impresa*, 2, Milano, 2011, 61-65.

(40) Si tratta del "Registro dei revisori legali" tenuto dal Mini-

stero dell'economia e delle finanze (in precedenza il registro era tenuto, con quello del tirocinio, dal Ministero della giustizia, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, d.lg. 27-1-1992, n. 88 (di recepimento dell'VIII direttiva CEE), e dell'art. 5, d.p.r. 6-3-1998, n. 99, affidate all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili specifiche competenze su detto Registro a norma dell'art. 5, l. 24-2-2005, n. 34).

Si ricorda che il d.p.r. 31-3-1975, n. 136, uno dei provvedimenti di attuazione della l. delega 7-6-1974, n. 216, disciplinando l'area della revisione legale, principalmente rivolta alle società di capitali quotate nei mercati regolamentati, aveva imposto la tenuta di un "Albo speciale" (art. 8) nel quale dovevano essere iscritte le società di revisione che, in presenza di determinati requisiti, erano autorizzate alla certificazione dei bilanci di dette società. L'Albo Speciale delle società di revisione, tenuto dalla Consob ai sensi dell'art. 161, d.lg. 24-2-1998, n. 58 (t.u.f.), è stato abrogato dall'art. 43, 1° co., lett. i), d.lg. 27-1-2010, n. 39 (www.consob.it), che ha disposto per un "unico registro".

Si ritiene utile precisare che con il d.m. 15-2-2012, n. 23, in attuazione dell'art. 16, 25° co., d.l. 13-8-2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla l. 14-9-2011, n. 148, è stato istituito, presso il Ministero dell'interno (Dipartimento per gli affari interni e territoriali), l'elenco dei revisori dei conti degli enti locali nel quale sono inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti nel Registro dei revisori legali (ai sensi del d.lg. 27-1-2010, n. 39), nonché gli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili; a decorrere dal primo rinnovo dell'organo di revisione successivo alla data di entrata in vigore dello stesso d.l., i revisori dei conti degli enti locali sono scelti mediante estrazione dal predetto elenco.

(41) Relazione e giudizio che sono sul "bilancio redatto dagli amministratori", in contrasto con indirizzi dottrinali e giurisprudenziali che parlano di "progetto di bilancio" quando questo non è ancora stato approvato dall'assemblea degli azionisti. Per le critiche alla qualificazione del bilancio di esercizio non ancora approvato dall'assemblea dei soci come "progetto di bilancio", v. PONTANI, *Il bilancio di esercizio delle società di capitali. Accounting philosophy e conceptual framework*, cit., 129-137.

(42) Il d.lg. 27-1-2010, n. 39 pone la distinzione tra gli "enti di interesse pubblico" e le altre società di capitali obbligati alla revisione legale; viene a cadere il distinguo tra società non quotate secondo la disciplina del codice civile e società quotate secondo la normativa del d.lg. 24-2-1998, n. 58. L'individuazione degli enti di interesse pubblico si rinviene all'art. 16 del d.lg. n. 39/2010 che li identifica come segue: «a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione; b) le banche; c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, 1° co., lettera u), del codice delle assicurazioni private; d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, 1° co., lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, 1° co., lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private; e) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante; f) le società di gestione dei mercati regolamentati; g) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia; h) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari; i) le società di intermediazione mobiliare; l) le società di gestione del risparmio; m) le società di investimento a capitale variabile; n) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE; o) gli istituti di moneta elettronica; p) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB».

(43) 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 dir. 84/253/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 dir. CEE del 1978, nonché al progetto di V dir. CEE), sostituita dalla dir. 2006/43/CE del 17-5-2006.

(44) 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), oggi all'"apposito registro" di cui al d.lg. n. 39/2010.

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

5. I "principi" del "controllo contabile" degli organi statutari delle società di capitali e delle società di revisione.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha ritenuto utile, nel tempo, raccomandare ai propri iscritti norme dettagliate di comportamento tra le quali principi (46) e standard di controllo contabile. I momenti focali di detto percorso sono i seguenti:

a) una prima stesura approvata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti tra il 20-9-1987 ed il 17-5-1988;

b) una versione modificata a seguito della recezione nel tessuto normativo nazionale, con il d.lg. 9-4-1991, n. 127 (47), della disciplina della dir. 78/660/CEE del 25-7-1978;

c) la revisione, nel dicembre 1995 (48), dei predetti principi, con la fissazione di inizio di applicazione degli stessi dall'1-1-1997;

d) l'interpretazione [del gennaio 2006, con riferimento al controllo contabile legale nelle società di capitali che non fanno ricorso al capitale di rischio (49), a seguito dell'emanazione del d.lg. 17-1-2003, n. 6 (50)] 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.

Le "professioni commercialistiche" nazionali, nel tempo, hanno elaborato e proposto 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) 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 era ed è quello di costituire punto di riferimento vincolante per i professionisti del controllo contabile previsto per legge.

Percorriamo le tappe di questo non facile compito. La prima serie di "principi" e raccomandazioni (51) per lo svolgimento delle attività proprie della revisione e certificazione dei bilanci di esercizio ha inizio, a cura del CNDC (Consiglio Nazionale Dottori Com-

mercialisti), a seguito del d.p.r. 31-3-1975, n. 136, emanato in relazione alla l. 7-6-1974, n. 216, con il Doc. n. 1 (Concetti generali) dell'aprile 1977 (52) e termina con il Doc. n. 21 (Continuità aziendale) del 17-1-1995, poi confermato dal Doc. n. 570 (Continuità aziendale) del gennaio 2005, modificato nell'ottobre 2007.

La seconda serie di "principi" ha preso l'avvio, ad opera della Commissione paritetica dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, nell'ottobre 2002 (53). Questa, con opportuni adattamenti, è costituita dalla versione in lingua italiana degli Standard Internazionali (ISA).

La terza serie di "principi", a corredo della disciplina giuridica delle funzioni di controllo contabile identificate dall'art. 2409 ter c.c. (ora abrogato), prende il suo avvio ad opera dell'apposita commissione del CNDCEC (nato dalla fusione, con effetto dall'1-1-2008, disposta con d.lg. 28-6-2005, n. 139, degli Albi dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri) con l'emissione del Principio di revisione 001 (Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio), del febbraio 2009 (54), ed il Principio di revisione 002 (Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409 ter del codice civile), dell'aprile 2009.

La quarta serie di "principi" a cura del CNDCEC ha inizio a seguito della promulgazione del d.lg. 27-1-2010, n. 39; in data 16-2-2011 viene licenziato il Documento concernente "L'applicazione dei principi di revisione dopo il recepimento della dir. 2006/43/CE", di interpretazione di detta direttiva e, in data 6-4-2011, vede la luce la nuova versione del Principio di revisione 002 (Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del d.lg. 27-1-2010, n. 39). Al contempo il CNDCEC fissa, il 15-12-2010, le "Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti", in vigore dall'1-1-2011, poi aggiornate il 28-12-2011 ed in vigore dall'1-1-2012.

Lo stesso CNDCEC, nel novembre 2011 ha emesso 15 "Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali" (55), con particolare riferimento normativo al t.u. enti locali (testo unico degli enti locali, ex l. 23-12-2005, n. 266) (56).

(46) PONTANI, «Principi contabili», in *Digesto/comm.*, III, Torino, 2007. Vedi, anche, ID., *Il bilancio di esercizio delle società di capitali. Accounting philosophy e conceptual framework*, cit., 87, 101, 104 e bibl. ivi citata, ove «Il principio è espressione di una norma tecnica o regola generale adottata o professata come guida all'azione, una base di condotta od un fondamento all'azione pratica. Il termine standard sottolinea il passaggio concettuale dai principi generali (postulati o convenzioni) alla regola concreta, alla direttiva operativa. Lo standard è a fondamento dell'obiettivo del raggiungimento di uniformità di comportamento».

(47) Pubblicata, nel 1992, su *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, n. 5.

(48) Pubblicati su *SO*, dicembre 1995 e *Finanza & Fisco* n. 10 del 9-3-1996.

(49) 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, d.lg. 24-2-1998, n. 58, come modificato dal d.lg. 28-3-2007, n. 51.

(50) 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 Commercialisti.

(51) Per le società quotate in Borsa, a seguito delle disposizioni di cui al d.p.r. 31-3-1975, n. 136, la Consob (del. n. 1079 dell'8-4-1982) formulò la prima raccomandazione, alle società di revisione iscritte all'Albo Speciale, di adozione dei principi di revisione di questa "prima serie" di (principi e standard).

(52) La "Presentazione", tuttavia, è del giugno 1977.

(53) La Consob raccomandò l'adozione da parte delle società di revisione iscritte all'Albo Speciale dei principi e standard di questa "seconda serie" con del. n. 13809 del 30-10-2002. Gradatamente le "raccomandazioni" della Consob si sono trasformate in disposizioni obbligatorie di adozione dei predetti principi e standard (del. n. 15665 del 6-12-2006, con riferimento ad una parte dei principi e standard raccomandati con la sua del. n. 13809; del. n. 16137 del 2-10-2007, di integrazione della precedente del. n. 15665; del. n. 16231 del 21-11-2007 con riferimento al principio della "going concern" n. 570 del 2007 che era stato raccomandato per l'adozione con la del. n. 9082 del 21-2-1995, che con lo stesso numero aveva confermato il principio n. 21, recante lo stesso oggetto, ultimo documento della "prima serie" del CNDC).

(54) La Consob, con del. n. 16801 del 24-2-2009, ha disposto per l'adozione di questo principio.

(55) In <http://www.cndcec.it/>.

(56) Nel passato la materia è stata interessata dalla stesura di "Norme di comportamento dei revisori degli enti locali" da parte della Commissione di studio per le autonomie locali del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, approvate l'11-5-1991, pubblicate su *Il Giornale dei Dottori Commercialisti* nel luglio del 1991 (si veda anche CNDC, *La revisione negli enti locali, principi e raccomandazioni per il controllo contabile ed economico*, Milano, 1994, secondo le previsioni dell'esercizio delle funzioni di revisore contabile previste dalla l. 8-6-1990, n. 142), principi poi aggiornati tra il novembre 2002 ed il marzo 2003 dalla Commissione paritetica (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri Commercialisti), alla luce del d.lg. 18-8-2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (FONDAZIONE ARISTEIA, *Principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali*, Milano, 2003).

6. (Segue). I termini di un dibattito.

La dottrina commercialistica per molto tempo (57) [pur ammettendo l'esistenza di indirizzi dottrinari in contrasto e difficoltà nell'applicazione dei principi di comportamento (58), nonostante "semplificazioni" procedurali (59)] si è attestata sull'interpretazione della sussistenza di una distinzione tra le attività di controllo contabile previste dalla disciplina civilistica (60) e quelle richieste al revisore legale dei conti. 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 avrebbe dovuto 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 riposa nell'opinione in forza della quale se l'operato del revisore (persona fisica delegata al controllo contabile) avesse dovuto conformarsi integralmente a quello delle società di revisione sarebbe risultata 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 avrebbe potuto essere risolta in modo generale per tutte le società di capitali per le quali si era prevista l'obbligatorietà di un organo statutario (espresso da persone fisiche) di controllo (61).

Un altro elemento di incertezza, oggetto di dibattito dottrinario, con l'espressione di confliggenti indirizzi teorici (62), riguardava le modalità di controllo contabile delle piccole e medie imprese.

La questione appare aver trovato una prima soluzione con il documento del CNDCEC "L'applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori", del febbraio 2012, a seguito del d.lg. 27-1-2010, n. 39, documento steso «nell'intenzione di esercitare a pieno il proprio ruolo propulsivo nello sviluppo della tecnica professionale», in rappresentanza di 113.000 iscritti, di cui 98.000 revisori legali e pari all'86% del totale dei revisori legali. Tuttavia, le formule utilizzate nell'introduzione del documento sembrano lasciare spazio a possibili modifiche di indirizzo.

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

(58) INSAUDO, *La rivoluzione della trasparenza: importanti innovazioni nei nuovi principi di comportamento del collegio sindacale*, in *Il controllo legale dei conti*, Milano, marzo-aprile 1997, 219 ss.; BADALOTTI, *I principi di comportamento del Collegio Sindacale nella prospettiva della legge delega n. 366 del 3 ottobre 2001*, CLC, Milano, 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, Milano, gennaio-febbraio 2007, 5 ss. PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit.

(59) È il caso del Doc. 1005 della Commissione paritetica dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri "Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori" dell'1-10-2004, e, poi, del documento del CNDCEC concernente "L'applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori", del febbraio 2012.

(60) Art. 2403 c.c.

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

(62) INSAUDO, *Il dibattito, ecc.*, cit., 14-20. Per i contributi favorevoli all'identità sostanziale della revisione e del controllo con-

tabile: 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'11-01-2005 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, Italia Oggi*, Milano, 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, in Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, Milano, 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.

7. La revisione legale dei conti ed il sistema di controllo interno.

La revisione legale dei conti, ed ancor prima il controllo contabile, così come disposto dal legislatore per tutte le società di capitali, dal punto di vista tecnico, include anche la verifica del sistema di controllo interno (63), 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 (64) e dell'informazione sociale (65).

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.

(63) Il riferimento è all'art. 2403 c.c. Sul tema, PONTANI, *Il bilancio di esercizio delle società di capitali. Accounting philosophy e conceptual framework*, cit., 317 ss. 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) fondato negli USA nel 1985, che pubblicò, nel 1987, un *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, avente per oggetto un'analisi dei comportamenti fraudolenti delle società americane, seguito dal Report relativo al periodo 1987-1997 (pubblicato nel 1999), e da quello del periodo 1998-2007 (pubblicato nel 2010) che realizzò studi, divenuti di riferimento internazionale (tra i quali, *Internal Control - Integrated Framework*, USA, 1992, *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, USA, 2004, *Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies*, USA, 2006, e *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, USA, 2009); 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.

(64) 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, CNDEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale*, Aggiornamento gennaio 2012, par. 3.5 ("attendibilità ed affidabilità dei dati"), 34, par. 3.6 ("attendibilità del sistema amministrativo-contabile"), 37, par. 3.7 ("attendibilità" del bilancio di esercizio), 38; CNDEC, *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti*, febbraio 2012, 40. 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; in quello del 2006 si parla di "affidabilità dell'informazione finanziaria" (par. 8.P.2.) e di "correttezza sostanziale e procedurale" (par. 9.P.1.) con riferimento alle "parti correlate"; in quello del 2011 l'enfasi viene posta (par. 7.) sulla gestione dei rischi (dal 2002 in www.borsaitaliana.it).

(65) In questi termini, sostanzialmente, la norma 2.5 dei "Principi di comportamento del collegio sindacale", dicembre 1995 del CNDC. Questo obiettivo non risulta più enunciato nei "principi di comportamento" emanati successivamente, anche se si può desumere dal complessivo articolato dei predetti principi.

8. 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 quantitativamente limitate. Le ragioni di tale limitazione 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 (66).

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 (67); 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 (68).

Nella revisione contabile individuamo 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.

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 contabile, filosofia, cioè una sottostante 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 (69).

(66) 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 in quasi 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, in relazione a cinque edizioni del *Montgomery's Auditing* (8^a ed. del 1957, 9^a ed. del 1975, 10^a ed. del 1985, 11^a ed. del 1990, 12^a 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*¹¹, 1990, 141 e 146. Sul tema, ampiamente, PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit.

(67) *Montgomery's Auditing*¹¹, 1990, cit., 141. MAUTZ-SHARAF, *op. cit.*, 16.

(68) Sul tema PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit., III, par. 4. "La scienza dell'auditing per finalità certificatorie", 84-89, con particolare riferimento alla revisione contabile come scienza appartenente al gruppo delle scienze sociali e, quindi, empiriche.

(69) *Ibidem.* V., ancora, PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit. V, "La revisione contabile come scienza sociale. Indirizzi teorici", 129-146, ove vengono commentate le principali teorie socio-economiche della revisione contabile ("policeman theory", "quasi-judicial theory", "information theory", "signalling theory", "lending credibility theory", "theory of inspired confidence" ovvero "theory of rational expectation", "agency theory", "moderator of claimants theory", "insurance theory", "assurance services").

9. (Segue). *I principali postulati.*

Per postulato, mutuando dalla scienza filosofica, intendiamo una presupposizione necessaria per la giustificazione di tesi che non potrebbero comunque essere negate.

I postulati di una teoria scientificamente ordinata, qualunque sia il loro significato intuitivo e sperimentale, debbono essere compatibili ed indipendenti talché in un contesto relativo compatibile con un sistema ordinato vi è impossibilità di dedurre un postulato dai precedenti ed in una concezione assoluta l'indipendenza è valida per un qualsiasi ordine di postulati (70).

L'elaborazione di un quadro concettuale di riferimento per il controllo contabile, in generale, e per quello della revisione contabile, in particolare, è stata affrontata, in primo luogo, dalla dottrina economica ed in particolare di quella parte della dottrina dedicata al controllo amministrativo di impresa; poi, gradatamente, interiorizzata in norme di legge ed in principi e regole di comportamento.

La materia è indubbiamente complessa anche perché investe la definizione di standard che, secondo la dir. 2006/43/CE, sono destinati ad essere statuiti per regolamento comunitario (71).

I principali postulati della revisione contabile identificati sia in dottrina (72), sia, poi, almeno in parte, in norme giuridico-tecniche, sono riconducibili ai seguenti:

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 (73): *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; *formale*, da intendersi come condizione oggettiva in forza della quale il soggetto (anche società o diversa entità 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 (74); *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; *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 sottoposto a verifica, anche se tale attività è cessata.

Inoltre, il revisore contabile, in relazione al singolo incarico di revisione, deve essere in condizione di non essere controllato contrattualmente dal soggetto da sottoporre a verifica revisionale, né di dover affrontare lo svolgimento di un altro lavoro di revisione se il precedente non risulta essere stato, anche solo in parte, compensato, vantando un credito scaduto, forse non sollecitato per il pagamento; ancora, a ben considerare la questione, il revisore contabile dovrebbe risultare compensato per il lavoro svolto ancor prima di rendere noto il suo giudizio (la sua opinione certificatoria) o di rifiuto del suo rilascio o del rilascio dello stesso sottoposto a determinate condizioni o limiti al fine di dover essere indotto a "contrattare" il suo giudizio nel caso in cui venga negata la certificazione del bilancio di esercizio od il rilascio del giudizio sia condizionato a fatti o situazioni circostanziate nella sua relazione di revisione;

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, quando conosciuti o conoscibili);

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 competenza professionale [idoneità tecnica (75)] specifica [da mantenere in costante aggiornamento (76)] 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 [acquisita durante il tirocinio obbligatorio (77) e frutto di costante aggiornamento (78)] 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 di esperti (specialisti);

2. 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 operazioni 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 (79) (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);

b) pianificazione (80) 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, nonché 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 (81);

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 va-

lutazione del grado di probabilità 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).

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.

(70) CALOGERO, «Postulato», in *Enc. giur.*, Roma, 1935-1949 e PONTANI, *Il bilancio di esercizio delle società di capitali. Accounting philosophy e conceptual framework*, cit., 88.

(71) Negli Stati Uniti, si assiste, dal 2003, ad una sottrazione del potere di formulazione dei predetti standard agli esperti dell'accounting e dell'auditing e all'affidamento della fissazione degli stessi (anche mutuati dai preesistenti) da parte dell'organo di vigilanza rappresentato dal PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), con incertezza sull'evoluzione che si potrà presentare, al di là degli orientamenti giuridici comunitari, anche in sede europea. V. www.pcaobus.org.

(72) In un'ottica squisitamente tecnico-scientifica il rinvio è a MAUTZ-SHARAF, *op. cit.*, 1986, 42 ss.

(73) 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. Sul tema PONTANI, *Auditing. Storia, tecnica, scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit.; IFAC, *The Code of Ethics for Professional Accountants* (par. 290.4-12 del *Conceptual Framework Approach to Independence*, 2010), in www.ifac.org; AUDITING PRACTICES BOARD (APB), *Ethical Standard n. 1*, del 2008, p.to n. 12, in www.frc.org.uk. PCAOB (PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD) USA, Rule 3520, secondo il testo "pursuant to SEC Release No. 34-53677, File No. PCAOB-2006-01", april 19, 2006, in www.sec.gov.

Il "problema" dell'indipendenza del revisore è stato oggetto di attenzione specifica nell'Unione Europea come testimoniato dai richiami a diversi documenti comunitari richiamati nel 7° *considerando* della racc. della Commissione Europea "L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali", 2002/590/CE, notificata con il numero C(2002) 1873, del 16-5-2002 ove: «La problematica dell'indipendenza dei revisori è stata affrontata nel Libro verde della Commissione (del 1996) su "Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore dei conti nell'Unione europea" (GUCE 321 del 28-10-1996, 1) che è stato accolto con favore dal Consiglio, dal Comitato economico e sociale e dal Parlamento europeo. A seguito della comunicazione della Commissione del 1998 intitolata "La revisione contabile nell'Unione europea: prospettive future" (GUCE 143 dell'8-5-1998, pag. 12) è stato costituito un comitato UE per la revisione contabile, il quale ha indicato l'indipendenza dei revisori come una delle sue preoccupazioni prioritarie. Infine, la comunicazione della Commissione "La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire" (COM(2000) 359 def. del 13-6-2000), ove si sottolinea l'importanza di assicurare che la funzione di revisione legale dei conti venga esercitata a livelli qualitativi uniformemente elevati nell'ambito dell'Unione, sviluppando regole comuni anche per quanto riguarda le norme etico-professionali». Il "percorso co-

muniterio" è proseguito con la dir. 2006/43/CE del 17-5-2006, e, a seguito della nota crisi (2007) finanziaria ed economica mondiale, con la COM(2010) 561 def. del 13-10-2010, "Libro Verde, La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi".

In sede comunitaria europea l'attività della revisione contabile posta in essere da società o da *network* di revisori contabili non viene più qualificata come svolta da entità professionali e, quindi, come attività di natura professionale, bensì come "servizio" posto in essere da "industrie" che prestano servizi; in questo senso, Mr. BARNIER (Commissario per il Mercato interno e i servizi nell'UE), in CASTLE, E.U. *Concerned by Big Four's Dominance in Auditing*, in *The New York Times*, October 13, 2010. Si veda anche la questione dell'indipendenza del revisore interno, barriera primaria di contrasto alle frodi, oggetto di testimonianza nel caso di VAN BUITENEN (ex-internal auditor), European Commission, *Blowing the Whistle*, Politicos Pub, March 2000 citato in WADE (Director CATS International and Director of Audit Studies), *A Plague of Audits*, CATS International, Henley Management College, South Africa, July 2001.

Si vedano anche: CND&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 100 (*Principi sull'indipendenza del revisore*), Milano, luglio 2005 (che tiene conto della racc. della Commissione Europea del 16-5-2002, "L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali" e del contesto normativo in vigore alla data della sua emissione) e CND&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 200 (*Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio*), Milano, ottobre 2002, novembre 2006.

(74) Il rinvio è agli artt. 10 e 17, d.lg. 27-1-2010, n. 39. L'art. 17, in particolare, disciplina il principio di indipendenza dei revisori dei bilanci di esercizio degli enti di interesse pubblico e fissa allo scopo, tra gli altri, alcuni divieti di attività che si possono qualificare come di "indipendenza specifica" (sul tema v. anche MAFFEI ALBERTI, in *Comm. Cian e Trabucchi*, Padova, 2011, 761 e bibl. ivi citata): «3. I revisori legali, le società di revisione legale e le entità appartenenti alla loro rete, i soci, gli amministratori, i componenti degli organi di controllo e i dipendenti della società di revisione legale non possono fornire alcuno dei seguenti servizi all'ente di interesse pubblico che ha conferito l'incarico di revisione e alle società dallo stesso controllate o che lo controllano o sono sottoposte a comune controllo: a) tenuta dei libri contabili e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alle relazioni di bilancio; b) progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili; c) servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri pro-veritate; d) servizi attuariali; e) gestione esterna dei servizi di controllo interno; f) consulenza e servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale; g) intermediazione di titoli, consulenza per l'investimento o servizi bancari d'investimento; h) prestazione di difesa giudiziale; i) altri servizi e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegati alla revisione, individuati dalla Consob con il regolamento adottato ... (omissis)».

(75) Il concetto era già enunciato dall'art. 161 t.u.f. ed era stato inteso come la capacità e l'adeguatezza della struttura organizzativa-aziendale della società di revisione, nella cui valutazione si sarebbe dovuto tenere conto anche dell'«attitudine dei mezzi e degli strumenti, ivi comprese le persone, predisposti a conseguire il risultato per il quale sono stati organizzati in attività di impresa» (MAFFEI ALBERTI, *op. cit.*, 761 e bibl. ivi citata, che si richiama a LUBBRANO, in *Testo unico della finanza*, a cura di Campo-basso, 1339, Torino, 2002, BALZARINI, in *La disciplina delle società quotate nel testo unico della finanza d.lg. 24-2-1998, n. 58*, a cura di Marchetti-Bianchi, Milano, 1999).

(76) Il d.lg. 27-1-2010, n. 39 impone la formazione continua del revisore legale dei conti all'art. 2.

(77) Oggi disciplinato all'art. 2, d.lg. 27-1-2010, n. 39.

(78) Secondo quanto statuito all'art. 5, d.lg. 27-1-2010, n. 39 e quale condizione, tra le altre, di indipendenza del revisore legale

secondo il dettato dell'articolo del d.lg. n. 39/2010 e frutto di dichiarazione nella "Relazione di trasparenza", ex art. 18 d.lg. n. 39/2010.

(79) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 400 (*La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno*), Milano, ottobre 2002.

(80) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 300 (*Pianificazione della revisione contabile del bilancio*), Milano, ottobre 2002, novembre 2006.

(81) CNDC&R, *Principi di revisione*, Doc. n. 500 (*Gli elementi probativi della revisione*), Milano, ottobre 2002, novembre 2006.

10. Conclusioni.

Lo scenario che connota i rapporti tra tecnica e diritto, diritto ed economia, economia e società civile, anche a ragione del fenomeno della globalizzazione dei mercati, degli stretti vincoli tra gli operatori economici e finanziari, delle interferenze della politica e dei poteri lobbistici, da non sottovalutare il problema della responsabilità dei soggetti chiamati a svolgere attività di controllo e di revisione contabile, si presenta, in particolare a seguito di significative crisi sistemiche della finanza e dell'economia reale, assai complesso. Questo giustifica, da un lato, la necessità di riscoprire le ragioni fondamentali del controllo e della revisione contabile, dall'altro, quella di una ricerca di condivisione dei principi primi del controllo e degli standard di comportamento.

Si è chiaramente in presenza di un sistema di convenzioni (quelle del controllo) che si pone in relazione con un altro sistema di convenzioni, quello che presiede alla corretta e veritiera rappresentazione, nei bilanci di esercizio, dei fatti amministrativi di impresa, ma a ben vedere di qualsiasi tipo di azienda pubblica o privata.

Nella sostanza, e più pragmaticamente, gli obiettivi del "controllo contabile", in senso lato (inclusi, quindi quelli della revisione contabile e di bilancio), sono, a prescindere dalla natura del soggetto che svolgono l'attività di revisione contabile (indistinto nella normativa comunitaria ed ora anche nazionale il ruolo della persona fisica o della società di revisione), quelli di garantire ai terzi il rispetto dei postulati contabili di correttezza e veridicità del bilancio di esercizio e dei conseguenti standard di riferimento. Le procedure tecniche di controllo (coordinate sistemicamente in un unico corpus) possono essere adattate alle circostanze solo in relazione a fatti e situazioni concrete che giustifichino la deroga (da esplicitare formalmente) a principi e standard di controllo, prima professionalmente, largamente condivisi, poi imposti per legge o regolamento comunitario.

FRANCO PONTANI