

La nuova revisione legale dei conti

di Riccardo Bauer (*)

Bilancio & Reddito

Con le norme recentemente approvate non si parlerà più di controllo contabile o controllo legale dei conti ma ritorna in auge il termine più corretto di revisione legale dei conti. Cosa è cambiato nello svolgimento dell'attività di revisione? Chi sono i soggetti abilitati? Cosa s'intende per indipendenza del revisore?

Premessa

Il 22 gennaio 2010 è stata approvata dal Consiglio dei Ministri la nuova normativa sulla revisione legale dei conti in aderenza alla Direttiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'Unione Europea del 17 maggio 2006 «relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio».

La nuova normativa ha dettato delle norme generali in tema di:

- abilitazione di persone fisiche ed imprese all'esercizio dell'attività di revisione;
- esercizio dell'attività di revisione;
- controllo pubblico sull'esercizio dell'attività di revisione;
- cooperazione tra stati membri dell'U.E. e con paesi terzi, in materia di esercizio dell'attività di revisione.

La delega legislativa era contenuta nell'art. 1, comma 1, della Legge 7 luglio 2009, n. 88 (legge comunitaria 2008). Il termine di recepimento della direttiva era scaduto il 29 giugno 2008, e il Governo era stato delegato ad adottare il decreto legislativo di attuazione entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della legge comunitaria, quindi entro il 29 ottobre 2009 in via preliminare ed entro il 27 gennaio 2010 per l'approvazione definitiva. Il decreto fu sottoposto ai pareri delle competenti Commissioni parlamentari di Camera e Senato. Le Commissioni riunite Giustizia, Finanze e la Commissione Bilancio e Tesoro della Camera dei Deputati (Commissioni II, VI e V) espressero parere favorevole.

Il decreto legislativo è stato elaborato in base a un confronto con gli uffici di Consob, Banca d'Italia e Isvap.

Le norme che vengono modificate hanno vaste ripercussioni e modificano numerose norme del Codice Civile, del Testo Unico Bancario (TUB), del Testo Unico sull'Intermediazione Finanziaria (TUIF), dal Testo Unico sulle Assicurazioni.

Innanzitutto cambia il nome di tutta la materia, d'ora in poi non si parlerà più di «controllo contabile o controllo legale dei conti» ma si torna al termine molto più corretto di «revisione legale dei conti».

Oltre alla diversa terminologia, molte sono le novità sul piano dei contenuti e molti, forse troppi, sono i regolamenti che dovranno essere emanati per dar corpo alle numerose modifiche legislative, per cui i tempi di completa attuazione di tutto ciò non sono ad oggi prevedibili.

Dalla stampa nelle prime letture del provvedimento, tra gli aspetti meno rilevati, bisogna far presente che tutta l'area della revisione passa ora sotto il controllo del Ministero dell'Economia che riceve il testimone dal Ministero della Giustizia che, comunque, non esce completamente di scena. Il cambio di approccio e di filosofia operativa non è da poco anche se non è ora possibile considerarne gli effetti.

Nota:

(*) Università Cattolica del Sacro Cuore - Milano

Attività di revisione

Il decreto non definisce l'attività di revisione se non nell'art. 1 che peraltro limita la revisione legale ad una sua descrizione più giuridica che sostanziale, cioè che «*la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati sia effettuata in conformità alle disposizioni del decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione europea, in attuazione della direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro*».

È bene sapere in base a quali parametri si debba svolgere la revisione.

In base all'art. 11 la revisione legale deve essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea, cioè i principi di revisione internazionali. Toccherà al Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro della Giustizia, sentita la Consob, la Banca d'Italia e l'ISVAP per quanto relativo, disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in

casi eccezionali, il divieto di osservare parte dei principi stessi, solo nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguono da disposizioni legislative specifiche relative alla portata della revisione legale.

Fino all'adozione dei principi di cui prima, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob.

I principi di revisione attualmente vigenti sono quelli emessi dalla relativa Commissione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili e approvati dalla Consob con indicazione della relativa delibera come indicato nella Tavola 1.

Seguire i principi di revisione diventa quindi la pietra miliare dell'attività di revisione e dato che la norma prevede di seguire i principi di revisione internazionali è utile fornire un'idea di quelli attualmente in vigore. Data la piega che prenderanno le cose, in attesa del regolamento di cui sopra, si fornisce nella Tavola 2 una sintesi per area dato che il loro numero è notevole.

Tavola 1 – Principi di revisione vigenti elenco aggiornato al 31 dicembre 2009

Numero	Titolo	Periodo di applicazione	Delibera Consob	
			Numero	Data
PR 001	Il giudizio di coerenza sulla relazione sulla gestione con il bilancio	Febbraio 2009		02 2009
PR 002	Modalità di redazione della relazione sul controllo ai sensi dell'art 2409 ter	Aprile 2009		04 2009
100	Indipendenza del revisore	2007		
200	Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio	31/12/2006	15665	06/12/2006
220	Controllo della qualità del lavoro di revisione contabile	31/12/2002	13809	30/10/2002
230	Documentazione del lavoro	31/12/2002	13809	30/10/2002
240	La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio	31/12/2006	15665	06/12/2006
250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi e a regolamenti	31/12/2002	13809	30/10/2002
260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance	31/12/2003	14352	06/12/2006
300	Pianificazione della revisione contabile di bilancio	31/12/2006	15665	06/12/2006
315	La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi	31/12/2006	15665	06/12/2006
320	Il concetto di significatività nella revisione	31/12/2002	13809	30/10/2002

Numero	Titolo	Periodo di applicazione	Delibera Consob	
			Numero	Data
330	Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati	31/12/2006	15665	06/12/2006
402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi	31/12/2002	13809	30/10/2002
500	Gli elementi probativi della revisione	31/12/2006	15665	06/12/2006
501	Gli elementi probativi - considerazioni addizionali per casi specifici	31/12/2002	13809	30/10/2002
505	Le conferme esterne	31/12/2002	13809	30/10/2002
510	Le verifiche dei saldi di apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico	31/12/2002	13809	30/10/2002
520	Le procedure di analisi comparativa	31/12/2006	15665	06/12/2006
530	Campionamento di revisione e altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare	31/12/2002	13809	30/10/2002
540	La revisione delle stime contabili	31/12/2002	13809	30/10/2002
545	La revisione del fair value	31/12/2007	16137	2/10/2007
550	Le parti correlate	31/12/2002	13809	30/10/2002
560	Eventi successivi	31/12/2002	13809	30/10/2002
580	Le attestazioni della Direzione	31/12/2002	13809	30/10/2002
570	La continuità aziendale	31/12/2007	13221	21/11/2007
600	L'utilizzo del lavoro di altri revisori	31/12/2003	14186	30/07/2003
610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna	31/12/2002	13809	30/10/2002
620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto	31/12/2002	13809	30/10/2002
1005	Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori	31 12 /2003		
1006	Banche - Principio sulla revisione del bilancio delle banche	31/12/2004	14768	04/11/2004

Tavola 2 - Classificazione dei principi di revisione internazionali

<p>ISA (International Standards of Auditing): Sono i documenti dal n. 100 al n. 999 e rappresentano i principi di revisione veri e propri.</p> <p>IAPS (International Auditing Practice Statements): Sono i documenti dal n. 1000 al n. 1100 e rappresentano i principi applicativi degli ISA. Questi documenti non sono obbligatori, tuttavia è necessario illustrare nelle carte di lavoro le ragioni per la loro mancata utilizzazione.</p> <p>ISRE (International Standards on Review Engagements): Sono i documenti dal n. 2000 al n. 2699 e costituiscono i principi di revisione applicabili negli incarichi di revisione limitata.</p> <p>ISAE (International Standards on Assurance Engagements): Sono i documenti dal n. 3000 al n. 3699 e costituiscono i principi di revisione applicabili negli incarichi di assurance (attestazione). Sono relativi ad esempio alle attestazioni di dati prospettici.</p> <p>ISRS (International Standards on Related Services): Sono i documenti dal n. 4000 al n. 4699 e costituiscono i principi di revisione applicabili negli incarichi speciali.</p>

Soggetti abilitati a svolgere la revisione legale

Per svolgere la revisione è necessario:

- 1) avere un incarico deliberato dalla Assembla dei soci dell'impresa revisionata;

- 2) avere delle persone abilitate giuridicamente a svolgerla.

L'ultimo aspetto è illustrato dagli art. 2 e 3 del decreto citato e prevede che solo gli iscritti al Registro possono svolgere la revisione.

sione legale, essi hanno quindi in tutto e per tutto un'esclusiva.

Per essere revisori bisogna:

- a) essere in possesso dei requisiti di onorabilità definiti con regolamento dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob;
- b) essere in possesso di una laurea almeno triennale, tra quelle individuate con regolamento dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob;
- c) avere preventivamente svolto un tirocinio almeno triennale, ai sensi dell'art. 3;
- d) avere superato l'esame di idoneità professionale di cui all'art. 4.

Possono chiedere l'iscrizione nel Registro anche le persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli altri Stati membri dell'Unione europea (1).

Possono chiedere l'iscrizione nel Registro le società che soddisfano le seguenti condizioni:

- a) i componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione siano in possesso dei requisiti di onorabilità definiti con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob;
 - b) la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione, o del consiglio di gestione sia costituita da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea;
 - c) nelle società regolate nei capi II, III e IV del titolo V del libro V del codice civile, la maggioranza numerica e per quote dei soci deve essere costituita da soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea;
 - d) nelle società regolate nei capi V, VI e VII del titolo V del libro V del codice civile, maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria deve essere spettante a soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea;
 - e) i responsabili della revisione legale sono sempre persone fisiche iscritte al Registro;
- L'iscrizione nel Registro dà diritto all'uso del titolo di revisore legale.

Questo aspetto apre un discorso molto complesso che in questa sede si accenna solo, ma costituisce uno dei nodi irrisolti dell'attuale riforma. Si tratta del rapporto non chiarito tra la professione di dottore commercialista e quella del revisore.

Prima della riforma infatti la funzione di revisore non era un titolo professionale a se stante, ma era un titolo di funzione nell'ambito della professione di dottore commercialista, un «di cui» in poche parole come lo è un odontoiatrico (titolo di funzione) nei confronti di un dentista (titolo professionale). Ora da come è illustrato nel comma 6 dell'art. 2 si tratta di un titolo professionale vero e proprio. A questo punto ci si chiede: si avranno due professioni? Il dottore commercialista e il revisore contabile?

La differenza non è di poco conto, sia per le ripercussioni sulla gestione degli Albi professionali che sul tirocinio (ovviamente separato) sia sugli esami di accesso alle due professioni (ove le materie dopo la riforma sono differenti) e quindi a due strade professionali diverse. Si spera che la redazione dei regolamenti in futuro chiarisca questi aspetti attualmente poco chiari, molto delicati ed importanti.

Per diventare revisori è necessario svolgere un tirocinio professionale almeno triennale, di cui all'art. 3 del D.Lgs e superare un esame di stato per nulla agevole. Questi aspetti non sono in questa sede considerati.

Svolgimento della revisione legale: l'indipendenza del revisore legale

Nello svolgimento della revisione il D.Lgs. si concentra su alcuni aspetti fondamentali che riguardano il fatto che il revisore deve rispettare i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, elaborati da associazioni e ordini professionali. Il principio di revisione sull'indipendenza rappresenta oggi il punto cardine di riferimento. In esso si precisa anche il concetto di «rete» a cui il professionista potrebbe appartenere identificando come «rete»: la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che è finaliz-

Nota:

(1) Ad esempio un francese, un tedesco, uno spagnolo purché abbia superato una prova attitudinale, effettuata in lingua italiana, vertente sulla conoscenza della normativa italiana rilevante, secondo le modalità che saranno stabilite con regolamento dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob e a condizione che sia garantita la reciprocità di trattamento per i revisori legali italiani nel Paese terzo.

zata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali.

Questo significa che se, una società appartenente al gruppo effettuasse consulenza continuativa nei confronti di una società revisionata la cui revisione legale del bilancio fosse affidata ad una altra società del gruppo, ciò non sarebbe né accettabile, né possibile. In tal senso il comma 2 dell'art. 10 è giustamente drastico stabilendo che:

«Il revisore legale e la società di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa».

Il concetto dell'indipendenza è infatti fondamentale e viene richiamato anche dall'art. 10. In effetti l'indipendenza può essere compromessa da diversi tipi di minacce.

Normalmente esse sono riconducibili a situazioni ambientali e personali che, prese singolarmente o insieme, possono indurre un terzo ragionevole e informato a dubitare sull'imparzialità e obiettività di giudizio del revisore. La norma fa presente i casi in cui l'obiettività potesse essere minacciata nei casi di:

– interesse personale - si verifica quando il revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che ad un terzo ragionevole ed informato può apparire influente sullo svolgimento dell'attività svolta e sui suoi risultati in condizioni di mancata o scarsa indipendenza (per esempio un interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti della società revisionata, un'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dalla società revisionata per servizi di revisione e non, l'esistenza di onorari arretrati).

– auto riesame - si verifica quando si svolgono attività di controllo su dati o elementi che

lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete hanno contribuito a creare o determinare;

– esercizio del patrocinio legale - si verifica quando il revisore assume funzioni di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte a sostegno o contro la posizione della società revisionata in una controversia;

– familiarità e fiducia eccessiva (confidenzialità in genere) - si verifica quando il revisore è eccessivamente sensibile all'interesse della società revisionata e conseguentemente ciò può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in una insufficiente obiettiva verifica delle sue dichiarazioni (ad esempio sia nel caso di rapporti familiari, sia di rapporti troppo lunghi nel tempo e troppo vincolanti con il personale della società revisionata);

– intimidazione - si verifica quando si rilevano possibili condizionamenti derivanti dalla particolare influenza della società revisionata o per comportamenti aggressivi e minacciosi dello stesso nei confronti del revisore.

Se una di tali situazioni si verifica bisogna prendere precauzioni e misure volte a ridurre questi rischi dotandosi di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che possono comprometterne l'indipendenza.

L'istituzione e il funzionamento di tali procedure vanno documentati in modo da poter essere assoggettati a sistemi di controllo della qualità e il revisore legale o la società di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

Le minacce all'indipendenza vanno considerate con riferimento alla loro significatività, considerate sia isolatamente sia nel loro insieme. Se i rischi che ne derivano siano di tale rilevanza da compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale questi non deve effettuare la revisione legale.

Altri rischi all'indipendenza possono derivare dal corrispettivo richiesto che, come tutti i servizi, è soggetto ad un mercato, ad una concorrenza tra diversi fornitori del servizio di revisione.

Per evitare abusi, il decreto precisa in modo

inequivocabile che il corrispettivo per l'incarico di revisione legale:

- non può essere subordinato ad alcuna condizione;
- non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione;
- non può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

In parole povere deve essere determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori in base alle risorse professionali e alle ore da svolgere per adempiere all'incarico riguardo alla:

- a) dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società revisionata, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- b) preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- c) necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di revisione relativi.

Per ribadire questi aspetti si precisa che la misura della retribuzione dei dipendenti delle società di revisione legale che partecipano allo svolgimento delle attività di revisione legale non può essere in alcun modo determi-

nata dall'esito delle revisioni da essi compiute, vanno quindi escluse ogni forma di provvigioni, incentivi legati al singolo incarico svolto.

Per svolgere la revisione come detto precedentemente si fa riferimento ai principi di revisione, che saranno quelli internazionali, mentre solo in casi eccezionali è previsto di poter deviare dalla loro applicazione e solo dopo una lunga e complessa procedura di omologazione preventiva delle peculiarità che richiedono delle variazioni, gli art. 11 e 12 del D.Lgs. sono a tal fine piuttosto espliciti. In pratica già da tempo gli organi preposti stanno operando in tal senso per cui l'effetto pratico non dovrebbe essere molto diverso da quanto oggi in vigore, salvo la rapida «corsa» alla stipulazione delle convenzioni e alla parametrizzazione degli attuali principi di revisione nazionali verso quelli internazionali in modo da evitare differenze inutili, in base al principio che «*audit is always an audit*». Questo significa che la revisione è simile in tutto il mondo e si basa su aspetti di comune buon senso e condivisi. In questo caso la similitudine tra principi di revisione nazionali e internazionali porta a grossi vantaggi pratici.

Gli aspetti operativi nel modo di condurre la revisione non sono previsti nel D.Lgs, ma ci si richiama ai principi di revisione stessi, in particolare a quelli indicati nella Tavola 3 che a parere di chi scrive sembrano i più importanti, a cui si rimanda il lettore.

Tavola 3 - Attività di revisione: i principali principi

Numero	Titolo	Periodo di applicazione
200	Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio	31/12/2006
230	Documentazione del lavoro	31/12/2002
240	La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio	31/12/2006
300	Pianificazione della revisione contabile di bilancio	31/12/2006
315	La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi	31/12/2006
320	Il concetto di significatività nella revisione	31/12/2002
330	Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati -	31/12/2006
500	Gli elementi probativi della revisione -	31/12/2006