

Comprende versione

ebook



Raffaele **D'Alessio** • Valerio **Antonelli** • Ermando **Bozza**

Principi di Auditing

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

Volume I

Con il contributo di

Emanuela Mattia **Cafaro**

Teresa **Puca**



**RAFFAELE D'ALESSIO
VALERIO ANTONELLI
ERMANDO BOZZA**

PRINCIPI DI AUDITING

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

Volume I

Con il contributo di Emanuela Mattia Cafaro, Teresa Puca



PRINCIPI DI AUDITING

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni - Volume I

Copyright © 2017 EdiSES S.r.l. – Napoli

9	8	7	6	5	4	3	2	1	0
2021	2020	2019	2018	2017					

Le cifre sulla destra indicano il numero e l'anno dell'ultima ristampa effettuata

A norma di legge è vietata la riproduzione, anche parziale, del presente volume o di parte di esso con qualsiasi mezzo.

L'Editore

L'Editore ha effettuato quanto in suo potere per richiedere il permesso di riproduzione del materiale di cui non è titolare del copyright e resta comunque a disposizione di tutti gli eventuali aventi diritto.

Fotocomposizione:

doma book di Di Grazia Massimo – Napoli

Fotoincisione e stampa:

Petruzzi S.r.l. – Via Venturelli, 7/B – 06012 Città di Castello (PG)

per conto della

EdiSES s.r.l. – Piazza Dante, 89 – Napoli

Tel. 0817441706/07 Fax 0817441705

www.edises.it info@edises.it

ISBN 9788879599696

Raffaele D'Alessio dottore commercialista e revisore legale dei conti in Avellino.

Professore ordinario presso il Dipartimento di scienze aziendali – Management & Innovation Systems dell'Università degli Studi di Salerno, dove insegna “Ragioneria generale e applicata”, “Bilanci d'impresa” e “Audit e revisione legale”. È autore di oltre centocinquanta pubblicazioni in ambito economico-aziendale. È stato presidente della commissione principi di revisione e coordinatore di molteplici gruppi di lavoro presso il CNDCEC. È autore dei capitoli 2, 5-9 e coautore dei capitoli 10-11, 14-15, 17-24.

Valerio Antonelli è professore ordinario presso il Dipartimento di scienze aziendali – Management & Innovation Systems dell'Università degli Studi di Salerno,

dove insegna “Bilanci e comunicazione economico-finanziaria” e “Audit e revisione legale”. È autore di oltre duecentocinquanta pubblicazioni in ambito economico-aziendale, di cui numerose su riviste internazionali. È vice-presidente uscente della Società Italiana di Storia della Ragioneria. È direttore scientifico delle collane RIREA Opera Prima e Quaderni Monografici RIREA. È autore del capitolo 1 e coautore dei capitoli 10-11, 14-15, 17-24.

Ermando Bozza dottore commercialista e revisore legale dei conti in Lanciano.

È stato presidente dell'ODCEC di Lanciano. Docente di “Audit e revisione legale” presso l'Università degli studi di Salerno. Vanta una lunga esperienza nel campo della revisione dei bilanci, sia in società di revisione appartenenti a network internazionali sia in qualità di presidente o componente di collegi sindacali. È autore dei capitoli 12, 13, 16.

Emanuela Mattia Cafaro assegnista di ricerca, abilitata alla professione di dotto-

re commercialista. È autrice dei capitoli 3-4, del paragrafo 6.2.1 e coautrice delle appendici dei capitoli.

Teresa Puca laureata magistrale. È coautrice delle appendici dei capitoli. Ha lavorato in una *Big Four*.



Materiale di supporto per i docenti

I docenti che utilizzano il testo a scopo didattico possono scaricare dal sito www.edises.it, previa registrazione all'area docenti, le immagini del libro in formato PowerPoint.

Lo studio della revisione contabile nei corsi universitari non ha mai occupato lo spazio che meritava. La situazione è cominciata a cambiare da quando le convenzioni tra il MIUR e il CNDCEC hanno fatto nascere le lauree professionalizzanti, nelle quali la revisione ha, inevitabilmente, assunto un ruolo non secondario. In questi ultimi anni, poi, la riforma della disciplina della revisione “legale” ha aperto uno spazio nuovo per creare conoscenze, competenze, abilità, strumenti per una funzione professionale rinnovata, nella quale i giovani che si affacciano sul mondo della professione possono giocare da protagonisti.

Per formare tali figure professionali, si devono seguire vari stadi, a livello di corsi universitari e post-universitari, di tirocinio triennale, di esame di abilitazione professionale e, una volta iscritto nel registro dei revisori, di formazione continua.

Rispetto a tale sequenza di stadi, il volume è orientato ai corsi universitari e, quindi, ha carattere introduttivo, ma guarda con attenzione alle pratiche tanto delle società di revisione quanto dei dottori commercialisti ed esperti contabili. L'intento è, quindi, di fornire conoscenze teoriche e applicazioni pratiche, insegnando a ragionare e ad agire.

L'opera è articolata in quattro sezioni e in due volumi, ciò per facilitare un apprendimento progressivo, che si svolge dalla parte teorica a quella applicativa.

Il presente testo, primo volume dell'opera, comprende tre sezioni, dedicate agli aspetti teorici della revisione.

La prima sezione è dedicata alle nozioni introduttive alla revisione contabile. In tale sezione sono esaminati gli aspetti evolutivi della revisione contabile (cioè una storia generale degli ultimi due secoli di pratiche di revisione), il quadro di riferimento della revisione legale, considerato nell'aspetto giuridico, la natura dei servizi di revisione e di attestazione e il mercato della revisione in Italia, i principi di comportamento nell'attività di revisione, con particolare riferimento agli aspetti etici.

La seconda sezione riguarda la metodologia di revisione contabile e il processo di revisione. Qui si prende le mosse dall'analisi dell'evoluzione dalla “certificazione dei bilanci” all'approccio al rischio, si disegna l'*audit risk model*, si definiscono gli errori, le frodi e la significatività, il processo e le tecniche di campionamento, le asserzioni di bilancio, gli elementi probativi, la documentazione del lavoro.

Nella terza sezione si esaminano i profili del processo di revisione. Qui si considerano le fasi della revisione: l'accettazione ed il mantenimento dell'incarico; la pianifica-

zione; le risposte al rischio; il completamento della revisione; la relazione di revisione.

Il secondo volume include la quarta sezione – focalizzata sulle risposte di revisione ai rischi individuati – considera l'approccio per cicli operativi e, selezionandone i più importanti, considera la revisione del ciclo attivo, del ciclo passivo, del ciclo magazzino, del ciclo incassi-pagamenti, del ciclo immobilizzazioni, del ciclo lavoro.

Per conferire la massima efficacia didattica, ogni capitolo ha una struttura tipizzata nella quale si propongono: gli obiettivi didattici, l'introduzione al capitolo, il testo, la sintesi finale, le parole chiave, le domande di comprensione del testo, i test a scelta multipla, gli esercizi e casi, la letteratura di riferimento.

Come ogni testo didattico, si è fatto un uso parco delle note benché alla base di esso stia una vastissima letteratura, soprattutto internazionale, della quale si è comunque dato conto nei singoli capitoli. Non è, invece, presentata una bibliografia finale.

Il testo, data la sua vastità, può essere impiegato in numerosi modi e potrebbe persino essere impiegato per corsi introduttivi, poi avanzati, sulla revisione contabile.

Il testo ha numerosi debiti di riconoscenza, prossimi e remoti. Il primo, il più risalente, è verso il prof. Luciano Marchi che in anni “non sospetti” insisteva sull'importanza dell'insegnamento della revisione contabile nei corsi universitari, con testi che sono stati alla base dei primi passi degli autori sul tema, ormai molti anni or sono. Il secondo, più recente, è nei confronti dei molti revisori che gli autori hanno incontrato nel corso di questi anni e ai quali hanno “cercato di rubare il mestiere”. Il terzo verso il dott. Raffaele Marcello, consigliere CNDCEC delegato alla revisione legale, che ha permesso più volte agli autori, negli ultimi anni, di tradurre alcuni approcci teorici in documenti applicativi utili ai sindaci-revisori italiani. L'ultimo verso l'editore che ha creduto in un'opera complessa e laboriosa da preparare, in un'epoca in cui il libro sembra un prodotto non più alla moda, mettendo a disposizione degli Autori una redazione efficiente ed efficace e strumenti di lavoro innovativi. Nonostante il lavoro di impostazione e rilettura, errori, imprecisioni, contraddizioni sono sempre possibili. Gli Autori saranno grati a chi vorrà farli loro notare.

Fisciano, Campus universitario, 31 luglio 2017

Raffaele D'Alessio
Valerio Antonelli
Ermando Bozza



Parte I - La revisione contabile

1	Aspetti evolutivi della revisione contabile	3
2	Il quadro di riferimento della revisione legale	31
3	I servizi di revisione e attestazione	51
4	Il mercato della revisione in Italia	75
5	I principi di comportamento nella revisione contabile	83

Parte II - La metodologia di revisione contabile e il processo di revisione

6	Gli approcci alla revisione contabile	139
7	L'approccio al rischio nel sistema degli ISA Italia	177
8	Gli errori, le frodi e la significatività	253
9	Il campionamento nella revisione contabile	315
10	Le asserzioni di bilancio	361
11	Gli elementi probativi	381
12	La documentazione del lavoro di revisione	397

Parte III - Il processo di revisione

13	L'accettazione ed il mantenimento dell'incarico	443
14	La pianificazione della revisione	513
15	La risposta al rischio di revisione	527
16	Il completamento della revisione	555
17	La relazione di revisione	597

IL QUADRO DI RIFERIMENTO DELLA REVISIONE LEGALE

Panoramica del capitolo

Il capitolo analizza la riforma della revisione contabile ad opera del D.Lgs. 39/2010 con cui il legislatore ha operato una rivisitazione della previgente normativa nazionale sulla revisione contabile, accorpando, aggiungendo, emendando e raccogliendo in un unico testo tutte le disposizioni, a carattere speciale, che investono la revisione legale dei conti. Si analizzerà nel dettaglio il sistema di amministrazione e controllo delle società di capitali; i soggetti abilitati allo svolgimento della revisione contabile; le regole di accesso alla professione.

2.1 Le forme societarie e la revisione legale dei conti nel D.Lgs. 39/2010

La disciplina della revisione legale è contenuta nel [D.Lgs. 39/2010](#) (riformato con Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135). Tale *corpus* normativo ha recepito nel nostro Paese le direttive comunitarie 2006/43/UE e 2014/56/UE in tema di revisione dei conti, promulgate con l'obiettivo di armonizzare le discipline nazionali in tema di controllo contabile e di innalzare, su scala continentale, il livello di attendibilità e di qualità dei bilanci pubblicati dalle società aventi sede nei Paesi membri della UE, fissando rigorosi standard per l'accesso e l'esercizio della funzione di revisione.

La disciplina europea recepita con il D.Lgs. 39/2010, a sua volta, s'innesta su quella italiana preesistente e il nostro legislatore ha deciso, non senza molte pressioni da parte degli organismi professionali, di mantenere un assetto composito dei controlli sui bilanci: accanto alla figura "specializzata" del revisore (che il legislatore europeo immagina come un "super-professionista", investito di una funzione di tutela della fede pubblica nei bilanci societari), nel nostro Paese permane la figura del collegio sindacale – organo di controllo presente praticamente soltanto in Italia – tradizionalmente incaricato della verifica dei bilanci, oltre a quella delle società di revisione, anch'esse da molti anni investite del controllo dei bilanci delle realtà di maggiori dimensioni.

Il D.Lgs. 39/2010 ha operato, dunque, con una doppia tecnica normativa: da una parte, è intervenuto sul codice civile, dall'altra, ha scritto un testo organico di regole riguardanti i principali aspetti della revisione tale da poter essere considerato a tutti gli effetti il "testo unico" sulla revisione.

OBIETTIVI DI APPRENDIMENTO

1. Inquadrare la revisione legale nelle forme societarie
2. Definire l'ente di interesse pubblico
3. Definire l'ente intermedio
4. Declinare le condizioni di esercizio della revisione legale
5. Come abilitarsi all'esercizio della revisione
6. Declinare le modalità di svolgimento del tirocinio professionale
7. Elencare le modalità di tenuta del registro dei revisori
8. Declinare gli obblighi di formazione continua

[Testo unico sulla revisione](#)

Revisione legale dei conti

Per contraddistinguere il carattere imperativo delle norme introdotte e per associarle indissolubilmente a un nuovo regime di controllo dei bilanci, si è soliti parlare di “**revisione legale dei conti**”, alludendo, con tale termine, alla funzione regolata dalle mutate regole del codice civile (nonché del D.Lgs. 58/1998, in tema di società quotate, e del TUB, in tema di banche), dal D.Lgs. 39/2010 e dalle molte fonti secondarie (regolamenti e principi di derivazione professionale). Nel seguito, quando utilizzeremo l’espressione “revisione” *tout court*, intenderemo sempre riferirci alla “revisione legale dei conti”.

Revisore legale

A sua volta, il “**revisore legale**”, nel sistema del D.Lgs. 39/2010, indica la persona fisica, abilitata, iscritta al registro, potendosi tale figura muovere anche nell’ambito della società di revisione; ad essa faremo riferimento ellitticamente con l’espressione “revisore”.

Formule organizzative

Poiché il codice civile, com’è noto, non procede per istituti comuni (come, nel caso di specie, il controllo del bilancio) ma per forme societarie, la prima questione da chiarire riguarda quali siano le **formule organizzative** per l’esercizio della funzione di revisione in base alle diverse classi di società.

Alla luce di quanto appena accennato, le formule organizzative sono:

- il **collegio sindacale** incaricato della revisione (figura preferita dal CNDCEC e in piena continuità con gli assetti di *corporate governance* elaborati nel nostro Paese a partire dal codice civile del 1942);
- il **revisore esterno** (figura prediletta dal legislatore europeo che, sull’esperienza di altri Paesi, lo immagina come professionista dotato di particolari competenze e profili etici);
- la **società di revisione** (laddove la complessità dell’incarico domanda un’organizzazione specializzata e un team di lavoro anche molto ampio, cioè per incarichi inarrivabili per un individuo o per un organo composto da tre o cinque membri, come il collegio sindacale).

I sindaci, nonostante qualche posizione minoritaria di dottrina¹ e prassi,² devono esser sempre persone fisiche.³

Le forme societarie nelle quali declinare tali formule organizzative sono:

- le società per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- gli enti di interesse pubblico;
- gli enti intermedi.

Consideriamo ora la complessa casistica in materia.

2.1.1 Le società per azioni

Revisore nelle S.p.a.

Nelle **società per azioni**, la disciplina della revisione è fissata negli artt. 2397 e 2409-bis c.c.

Si può preliminarmente osservare che nelle società per azioni la funzione di revisione è:

- tenuta distinta dalla funzione di controllo sui principi di corretta amministrazione e dalla vigilanza sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento (che l’art. 2403 c.c. affida al collegio sindacale, organo sempre collettivo e mai eliminabile);
- assolta quale che sia il settore o la dimensione, non potendosi dare casi in cui la revisione possa essere omessa (come, invece, avviene per le società a responsabilità limitata).

L'art. 2409-bis c.c. (come modificato dal D.Lgs. 39/2010) disciplina l'organo incaricato della revisione e stabilisce che tale funzione può essere esercitata dal collegio sindacale se, congiuntamente:

- la società non sia un ente di interesse pubblico;
- la società non sia obbligata alla redazione del bilancio consolidato, cioè non soddisfi le condizioni previste dagli artt. 25-27 del D.Lgs. 127/1991;
- il collegio sindacale sia interamente costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.
- lo statuto della società gli demandi la funzione di revisione.

L'art. 2397, unitamente all'art. 2409-bis c.c., disciplina la **composizione del collegio sindacale** stabilendo che:

Composizione del collegio sindacale

- il numero di membri effettivi può essere di tre o cinque;
- i membri effettivi possono essere soci o non soci;
- il numero di membri supplenti è due;
- se il collegio sindacale esercita la funzione di revisione, tutti i membri devono essere iscritti nel registro dei revisori;
- se il collegio sindacale non esercita la funzione di revisione, è sufficiente che almeno un membro effettivo e uno supplente siano scelti tra i revisori iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con Decreto del Ministro della giustizia 29/12/2004, n. 320, cioè avvocati, dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.

2.1.2 Le società a responsabilità limitata

Alle **società a responsabilità limitata**, in linea di principio, trattandosi di società di capitali, si sarebbe potuto estendere l'obbligo incondizionato di revisione del bilancio. Per scelta del legislatore, non è così.

Revisore nelle S.r.l.

Nelle società a responsabilità limitata, infatti, l'art. 2477 c.c. (ritoccato, invero, più volte negli ultimi anni), disciplina tre fattispecie e cioè:

- l'obbligo di nomina di un soggetto incaricato della revisione;
- la facoltà di nomina di un soggetto incaricato della revisione;
- i criteri di composizione di tale soggetto.

Nella S.r.l., l'**obbligo di nomina** di un soggetto incaricato della revisione si dà nei seguenti casi:

Obbligo di nomina

- la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato *ex artt.* 25-27 del D.Lgs. 127/1991 (essendo la holding di un gruppo);
- la società controlla (*ex art.* 2359 c.c., che prevede il controllo di diritto, il controllo di fatto e il controllo contrattuale) un'altra società, a sua volta obbligata alla revisione;
- la società, per due esercizi consecutivi, ha superato due dei limiti previsti per la redazione del bilancio abbreviato (attivo: 4.400.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; dipendenti: 50).

L'assemblea dei soci che approva il bilancio in cui sono superati tali limiti deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina del soggetto incaricato della revisione. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non sono superati. In caso di mancata nomina da parte dell'assemblea, è previsto che ad essa provveda il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato.

Facoltà di nomina

Nella S.r.l., la **facoltà di nomina** di un soggetto incaricato della revisione si dà quando, simultaneamente:

- non sussiste alcuna delle quattro condizioni sopra previste (altrimenti sarebbe obbligatoria);
- l'atto costitutivo prevede, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione, la nomina di un organo di controllo o di un revisore.

In tutti gli altri casi, quindi, nella società a responsabilità limitata non si dà alcun soggetto incaricato della revisione e, quindi, il bilancio sarà depositato senza alcun tipo di controllo esercitato su di esso.

Criteri di composizione

I **criteri di composizione** del soggetto incaricato della revisione sono i seguenti:

- è monocratico, se lo statuto nulla prevede al riguardo (art. 2477, c.1, c.c.);
- ha composizione collettiva, se lo statuto lo prevede espressamente;
- è monocratico, se lo statuto lo prevede espressamente.

Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni. In tutti i casi in cui, per previsione dell'atto costitutivo o per sopraggiunto obbligo di legge, l'assemblea dei soci non decide al riguardo, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato.

2.1.3 Gli enti di interesse pubblico

Enti di interesse pubblico

Gli "**enti di interesse pubblico**" sono una creazione del D.Lgs. 39/2010, alludendo, con tale vasta ed eterogenea nozione giuridica, alle società e agli altri organismi economici di maggiore rilevanza sociale e, quindi, meritevoli di una più intensa tutela, anche dal punto di vista del controllo dei loro bilanci.

Sono enti di interesse pubblico, dopo la riforma del D.Lgs. 135/2016, secondo l'art. 16, i seguenti:

- le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea;
- le banche;
- le imprese di assicurazione *ex art. 1, comma 1, lettera u)*, del codice delle assicurazioni private;
- le imprese di riassicurazione *ex art. 1, comma 1, 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, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private.

L'identificazione di tali enti è rilevante per definire chi vi possa esercitare la revisione. Infatti, negli enti di interesse pubblico, nelle società controllate da enti di interesse pubblico, nelle società che controllano enti di interesse pubblico e nelle

società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione non può essere esercitata dal collegio sindacale. Si tratta, quindi, di un'eccezione alla regola prevista dall'art. 2409-bis c.c.

La qualifica di enti di interesse pubblico, inoltre, come si vedrà nel seguito, attira alla società una disciplina particolare su molti degli aspetti innovati dalla riforma del 2010.

2.1.4 Gli enti intermedi

Anche gli “enti intermedi” (più esattamente: “enti sottoposti a regime intermedio”) sono una creazione del D.Lgs. 39/2010, alludendo, con tale vasta ed eterogenea nozione giuridica, alle società e agli altri organismi economici di rilevanza sociale e meritevoli di cospicua tutela, anche dal punto di vista del controllo dei loro bilanci.

Enti intermedi

Sono enti sottoposti a regime intermedio, dopo la riforma del D.Lgs. 135/2016, secondo l'art. 19-bis:

- le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
- le società di gestione dei mercati regolamentati;
- le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
- le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
- le società di intermediazione mobiliare;
- le società di gestione del risparmio ed i relativi fondi comuni gestiti;
- le società di investimento a capitale variabile e le società di investimento a capitale fisso;
- gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;
- gli istituti di moneta elettronica;
- gli intermediari finanziari *ex art.* 106 del TUB.

APPROFONDIMENTO I sistemi di corporate governance

Il modello dualistico

Il modello dualistico prevede l'affidamento del governo della società a due organi: il consiglio di gestione e il consiglio di sorveglianza. Al consiglio di gestione spetta in via esclusiva la gestione dell'impresa. Esso detiene il potere di compiere tutte le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.

Il consiglio di sorveglianza svolge le funzioni di controllo affidate nel modello tradizionale al collegio sindacale: vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Inoltre, al consiglio di sorveglianza spettano alcune importanti funzioni che nel modello tradizionale sono assegnate all'assemblea degli azionisti: nomina e revoca dei componenti del consiglio di gestione, fissazione del relativo compenso, approvazione del bilancio. In tal modo si realizza una netta separazione tra proprietà e gestione dell'azienda.

Il modello monistico

Il modello monistico prevede l'affidamento del governo della società a un unico organo. Le funzioni di amministrazione e controllo sono esercitate dal consiglio di amministrazione e da un comitato costituito al suo interno, il comitato per il controllo sulla gestione. Viene quindi a mancare il collegio sindacale a cui affidare il controllo sulla gestione.

A differenza del modello tradizionale, essendo previsto un comitato interno al consiglio di amministrazione, l'organo amministrativo non può essere monocratico. Il comitato per il controllo sulla gestione è un organo con funzioni consultive e di supporto.

Negli enti sottoposti a regime intermedio, nelle società controllate da enti sottoposti a regime intermedio, nelle società che controllano enti sottoposti a regime intermedio e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale.

In sintesi nella **Tabella 2.1** presentiamo il quadro dei soggetti incaricabili della revisione legale.

Tabella 2.1 **Soggetti incaricabili della revisione legale**

Modello societario	Caratteristiche della società	Soggetto incaricabile della revisione legale
S.p.a. Modello tradizionale	■ non tenuta alla redazione del bilancio consolidato che non costituisce ente di interesse pubblico	■ collegio sindacale formato da tre membri iscritti nel registro dei revisori (o, a scelta della società, revisore unico o società di revisione)
	■ tenuta alla redazione del bilancio consolidato	■ revisore unico o ■ società di revisione
S.p.a. Modello monistico e dualistico		■ revisore unico o ■ società di revisione
S.r.l. (con obbligo di essere assoggettate a revisione legale)	■ non tenuta alla redazione del bilancio consolidato	■ revisore unico ■ sindaco unico o collegio sindacale (se nominato) ■ società di revisione
	■ tenuta alla redazione del bilancio consolidato	■ revisore unico o ■ società di revisione
Enti di interesse pubblico		■ revisore unico o ■ società di revisione
Enti intermedi		■ revisore unico o ■ società di revisione

2.1.5 Le incoerenze presenti nell'attuale sistema dei controlli societari. Scenari di auspicabile miglioramento normativo

La disciplina attuale dei controlli societari presenta molteplici criticità e altrettanti punti di miglioramento.

A nostro avviso, gli interventi apportati dal legislatore sono stati condotti in quattro direzioni:

1. ricerca della riduzione dei costi del controllo legale nelle società a responsabilità limitata;
2. introduzione di nuove norme predisposte allo scopo di regolamentare temi e problematiche già ben presenti ai legislatori e ai regolatori. Più nello specifico, il legislatore ha curato i temi dell'indipendenza e della prevenzione/gestione dei conflitti d'interesse con la previsione di regole dalle chiare finalità pro-concorrenziali, volte a ridurre il noto problema dell'alto grado di concentrazione del mercato della revisione;

Le quattro direttrici normative

3. *restyling* di strumenti già previsti dalla riforma del 2006, specie in relazione alla disciplina del rapporto tra revisore e società revisionata. In quest'ottica vanno letti gli interventi sugli EIP, i rapporti tra revisore e Comitato per il controllo interno, le norme sulla *quality assurance*;
4. nuove norme sull'*internal governance* e sull'organizzazione del lavoro delle società di revisione.

Sotto il primo profilo, si comprende bene l'esigenza del legislatore di tentare di ridurre i costi dei controlli per le S.r.l. (circa 1 milione 335 mila) rispetto alle società per azioni (circa 52.000), ma il dubbio è se si sia centrato davvero l'obiettivo e, in caso affermativo, quale sia il prezzo pagato. Una risposta potrebbe essere che l'attuale normativa sia il risultato di pressioni di natura lobbistica e non, piuttosto, l'esito di una scelta del legislatore di semplificazione e razionalizzazione del sistema dei controlli, così abbandonando ogni compiuta forma di analisi o proposta di miglioramento del quadro normativo.

Proposte di miglioramenti
legislativi

È indubbio come l'attuale assetto normativo abbia creato una profonda frattura tra le S.p.a. e le S.r.l., con regole differenziate in funzione esclusivamente del tipo societario. «In altre parole, una società a responsabilità limitata, anche se di grandi o grandissime dimensioni, potrebbe sempre avere un organo di controllo unipersonale costituito dal sindaco o dal revisore. Se la soppressione dell'organo unipersonale nelle S.p.a. è da salutare con favore, la previsione di una disciplina totalmente differente, estesa anche alle S.r.l. di maggiori dimensioni, determina gravi dubbi di legittimità costituzionale» (Cagnasso, 2011).

Come correttamente sottolineato in dottrina (De Angelis, 2012) «*l'intensità dei controlli non può esser correlata al tipo societario il quale di per sé non è significativo al riguardo, bensì alla dimensione economica della società (...). I tipi sociali, infatti, integrano i modelli organizzativi delle società, stabiliscono le modalità dell'assunzione delle decisioni al loro interno e i sistemi della loro governance, ossia dell'amministrazione e del controllo di queste, nonché il regime della responsabilità patrimoniale dei soci, ma non hanno alcuna valenza espressiva delle loro dimensioni economiche, le quali possono essere unicamente desunte dall'esame dei loro bilanci od altri documenti di natura contabile*».

Seguendo questa impostazione, parte della dottrina (Bava, 2016: 21) propone una duplice alternativa soluzione:

- consentire per le S.p.a. la nomina di un sindaco unico per quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata ripristinando, nel contempo, l'obbligo di nominare il collegio sindacale nelle S.r.l. che presentano i requisiti previsti dall'art. 2477 c.c.;
- eliminare del tutto l'obbligo di nomina del collegio sindacale nelle S.p.a. che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ripristinando, nel contempo, l'obbligo di nominare il collegio sindacale nelle S.r.l. che presentano i requisiti previsti dall'art. 2477 c.c.

A queste modifiche, che paiono ispirate al buonsenso, vorremo aggiungere una terza proposta che esalti, invece di ridurre, l'importanza e il ruolo peculiare del collegio sindacale nel panorama europeo. Per tutte le società di capitali, a prescindere dalla forma societaria e dalla tipologia di bilancio (abbreviato, ordinario, consolidato), si potrebbe prevedere una soglia di indebitamento sul totale del patrimonio netto oltrepassata la quale i creditori sociali (principalmente fisco e ceto bancario)

possano chiedere all'organo di governo aziendale la nomina obbligatoria di un collegio sindacale. Con questa opzione si consentirà ai creditori di imporre una scelta che potrebbe pesare non poco sulle sorti del loro finanziamento e che potrebbe tornare utile anche in ipotesi di risarcimento danni o di fallimento.

Sotto il secondo profilo, appare interessante suggerire ipotesi di miglioramento del processo di nomina del revisore. In un'ottica coerente con una visione pubblicistica del ruolo del controllore dei conti, si potrebbe riprendere la soluzione che già nel 1961 la Commissione Santoro Passarelli aveva ideato, in sede di elaborazione di una riforma organica delle società che raccoglievano risparmio sui mercati dei capitali:⁴ il potere di nominare il revisore degli enti che operano in qualche modo sul mercato finanziario (i moderni EIP) potrebbe essere assegnata a un ente pubblico. La dottrina, infatti, ha più volte proposto di nominare il revisore per mezzo di un'estrazione a sorte, che potrebbe essere condotta o da un ente pubblico sulla base dei candidati selezionati dallo stesso ente revisionato, ovvero mediante selezione causale dei candidati che hanno manifestato il loro interesse alla luce del corrispettivo indicato dall'offerente (Kahn, Lawson, 2004: 391 ss).

A nostro avviso, invece, appaiono superate nei fatti quelle teorie, figlie di una *Weltanschauung* precedente alla Grande Recessione del 2007,⁵ in cui si riponeva fiducia nelle virtù autoregolatrici del mercato e sulle capacità di *market making* delle operazioni di cartolarizzazione che suggerivano la sostituzione del giudizio sul bilancio con una vera e propria assicurazione sui bilanci e sull'informativa finanziaria (*financial statement insurance*, FSI).⁶

2.2 Le condizioni per l'esercizio della funzione di revisore legale dei conti

Gli artt. 2-8 del D.Lgs. 39/2010 disciplinano le condizioni per l'esercizio della funzione di revisione e più esattamente:

- l'abilitazione all'esercizio della revisione;
- il tirocinio;
- l'esame di idoneità professionale;
- il registro dei revisori;
- la formazione continua.

2.2.1 Abilitazione all'esercizio della revisione

L'abilitazione all'esercizio della revisione (art. 2 del D.Lgs. 39/2010) è il set di condizioni personali e professionali necessarie per poter chiedere l'iscrizione al registro dei revisori. Tali condizioni, per le persone fisiche, consistono in:

- i requisiti di onorabilità definiti con Decreto MEF 20 giugno 2012, n. 145;
- la laurea almeno triennale, tra quelle individuate nel Decreto MEF 20 giugno 2012, n. 145;
- lo svolgimento del tirocinio;
- il superamento dell'esame di idoneità professionale.

Possono, inoltre, chiedere l'iscrizione nel registro, le società (di revisione) che soddisfano le seguenti condizioni:

Abilitazione

- i componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione sono in possesso dei requisiti di onorabilità;
- la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione è costituita da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione in uno degli Stati membri dell'UE;
- la maggioranza, numerica e per quote, dei soci di quelle costituite nella forma della società semplice, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, è costituita da soggetti abilitati all'esercizio della revisione in uno degli Stati membri dell'UE;
- le azioni sono nominative e non trasferibili mediante girata in quelle costituite nella forma della società per azioni e della società in accomandita per azioni;
- la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria di quelle costituite nella forma della società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata spetta a soggetti abilitati all'esercizio della revisione in uno degli Stati membri dell'UE;
- i responsabili della revisione sono persone fisiche iscritte al registro.

APPROFONDIMENTO I revisori in Italia

Secondo dati del MEF, i revisori legali in Italia sono, alla data del 31 ottobre 2015, 153.816 di cui n. 109.288 di sesso maschile e n. 44.528 di sesso femminile.

Regioni	< 40 anni	41-60 anni	> 60 anni
Abruzzo	756	2.504	879
Basilicata	210	897	287
Calabria	1.290	3.608	944
Campania	3.161	11.503	2.633
Emilia-Romagna	1.717	6.102	3.277
Friuli Venezia Giulia	269	1.306	898
Lazio	2.579	11.382	5.767
Liguria	353	2.199	1.182
Lombardia	3.955	12.744	7.785
Marche	660	2.216	1.016
Molise	162	404	167
Piemonte	1.263	4.525	2.608
Puglia	1.959	7.971	2.292
Sardegna	410	1.459	857
Sicilia	1.736	7.461	2.606
Toscana	1.105	5.151	2.724
Trentino Alto Adige	367	984	841
Umbria	267	1.182	558
Valle d'Aosta	31	128	72
Veneto	1.904	5.489	2.969
Eestero	8	53	24
TOTALE	24.162	89.268	40.386

2.2.2 Tirocinio

Il tirocinio (art. 3 del D.Lgs. 39/2010) è l'attività di apprendimento sul campo che integra la formazione teorica dell'aspirante revisore. Secondo la norma, il tirocinio:

- è finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione;
- ha durata almeno triennale;
- è svolto presso un revisore o una società di revisione abilitati in uno Stato membro dell'UE e con la capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante;
- comporta l'obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della società di revisione legale presso i quali il tirocinio è svolto. I revisori legali e le società di revisione legale presso cui il tirocinio è svolto devono assicurare e controllare l'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività relativa a uno o più incarichi di revisione legale; la violazione del predetto obbligo da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale equivale alla violazione delle norme di deontologia professionale;
- impone al tirocinante di osservare le disposizioni in materia di segreto professionale.

Svolgimento del tirocinio

Il tirocinio può essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento di laurea specialistica o magistrale ovvero a una sua parte, in base ad appositi accordi, nell'ambito di una convenzione quadro tra il MIUR e il MEF.

Anche per i tirocinanti è previsto un registro che ufficializza e controlla tutte le fasi dell'attività di apprendimento. Tale registro è tenuto dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato – Ispettorato Generale di Finanza e funziona interamente online.

Nel registro del tirocinio sono indicati, per ciascun tirocinante iscritto:

- le generalità complete e il recapito indicato per l'invio delle comunicazioni relative ai provvedimenti concernenti il tirocinio;
- la data di inizio del tirocinio;
- il soggetto presso il quale il tirocinio è svolto;
- i trasferimenti, le interruzioni e ogni altro fatto modificativo concernente lo svolgimento del tirocinio.

Entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante redige una relazione sull'attività svolta, specificando gli atti ed i compiti relativi ad attività di revisione legale alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato, con l'indicazione del relativo oggetto e delle prestazioni tecnico-pratiche rilevanti alla cui trattazione ha assistito o collaborato. La relazione, con la dichiarazione del revisore legale o della società di revisione legale presso cui è stato svolto il tirocinio attestante la veridicità delle indicazioni ivi contenute, è trasmessa al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio; in caso di dichiarazioni mendaci potranno essere applicate le sanzioni ex art. 24 del D.Lgs. 39/2010, a carico del tirocinante e del revisore legale o della società di revisione legale presso cui è stato svolto il tirocinio.

Il tirocinante che intende completare il periodo di tirocinio presso altro revisore legale o società di revisione legale, ne dà comunicazione scritta al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio, allegando le attestazioni di cessazione e di inizio del tirocinio rilasciate rispettivamente dal soggetto presso il quale il tirocinio è stato svolto e da quello presso il quale è proseguito. La relazione del tirocinante è redatta e trasmessa al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio anche in occasione di ciascun trasferimento del tirocinio.

Il periodo di tirocinio svolto presso un soggetto diverso da quello precedentemente indicato non è riconosciuto ai fini dell'abilitazione in mancanza della preventiva comunicazione scritta.

Il periodo di tirocinio interamente o parzialmente svolto presso un revisore o una società di revisione abilitati in un altro Stato membro dell'UE è riconosciuto ai fini dell'abilitazione, previa attestazione del suo effettivo svolgimento da parte dell'autorità competente dello Stato membro in questione.

Il Decreto MEF 25 giugno 2012, n. 146, contiene l'attuale regolamento (probabilmente da rivedere) che disciplina le modalità di concreta attuazione del tirocinio e in particolare:

- le condizioni di iscrizione al registro del tirocinio (titolo di studio e requisiti di onorabilità);
- il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di iscrizione al registro del tirocinio;
- il contributo di iscrizione e di tenuta del registro;
- la procedura di iscrizione (entro novanta giorni dalla domanda, termine entro il quale il MEF emana il decreto di iscrizione a far data dal quale decorre il periodo di tirocinio o indica al candidato la carenza di documentazione);
- le modalità di svolgimento del tirocinio;
- le cause di cancellazione e sospensione del tirocinante dal registro del tirocinio (servizio militare o civile, gravidanza o puerperio, malattia e infortunio invalidanti per oltre un anno, trasferimento all'estero per motivi di studio o di lavoro per almeno due anni);
- le modalità di rilascio dell'attestazione di svolgimento del tirocinio (entro trenta giorni dalla presentazione dell'ultima relazione annuale, una volta avvenuto il completamento del triennio e l'assolvimento degli obblighi formativi);
- gli obblighi informativi degli iscritti nel registro del tirocinio e dei soggetti presso i quali il tirocinio è svolto.

2.2.3 Esame di idoneità professionale

L'esame di idoneità professionale (art. 4) – a cui può accedere chiunque abbia conseguito i titoli riconosciuti e svolto il tirocinio e che si riferisce al solo esercizio della revisione legale (non anche a quello di esperto contabile o di dottore commercialista) – è indetto dal MEF, d'intesa con il Ministero della giustizia, una volta l'anno. L'esame ha lo scopo di accertare il possesso delle conoscenze teoriche necessarie all'esercizio dell'attività di revisione e della capacità di applicare concretamente tali conoscenze e verte in particolare su una rosa di materie economico-aziendali, giuridiche e matematico-statistiche (tutte specificamente declinate e focalizzate sull'esercizio della revisione legale dei conti) (Tabella 2.2).

Raffaele D'Alessio • Valerio Antonelli • Ermando Bozza

Principi di Auditing

Concetti, modelli, metodologie, applicazioni

Accedi all'ebook e ai contenuti digitali > Espandi le tue risorse > con un libro che **non pesa** e si **adatta** alle dimensioni del tuo **lettore**



All'interno del volume il **codice personale** e le istruzioni per accedere alla versione **ebook** del testo e agli ulteriori servizi. L'accesso alle risorse digitali è **gratuito** ma limitato a **18 mesi dalla attivazione del servizio**.

