Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

CAMERA DEI DEPUTATI

Commissioni riunite Giustizia e Finanze

"Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva 2014/56/UE che modifica la Direttiva 2006/43/UE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati"

A.G. 295

Osservazioni e proposte

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Roma, 20 maggio 2016

Indice

Premessa 3
1. Qualificazione della revisione legale in termini di “attività” e non di “professione regolamentata”. 5
2. Esonero dall’esame di idoneità 8
3. Allineamento dei periodi di tirocinio 11
4. Sistema pubblico di vigilanza e delega delle funzioni 13
4.1 Formazione professionale 14
4.2 Funzione investigativa e disciplinare 15
4.3 Controllo di qualità in enti diversi da quelli di interesse pubblico 15
5. Individuazione delle tipologie di imprese soggette all’obbligo di revisione legale. 18
6. Proporzionalità e scalabilità dei principi nella revisione dei bilanci delle piccole imprese. 20
7. Organizzazione interna del revisore (o della società di revisione) e organizzazione del lavoro. 21
8. Limitazione della responsabilità civile del revisore e dei componenti degli organi di controllo. 22
9. Altre proposte di intervento 23

Premessa

La revisione legale dei bilanci è una delle attività che costituiscono l'oggetto della professione del Commercialista e dell'Esperto Contabile, tanto che la stragrande maggioranza degli iscritti nel Registro dei revisori legali coincide con gli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

È stato quindi naturale, per il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (di seguito anche "CNDCEC"), sviluppare negli anni una qualificata esperienza in tale ambito, assumendo un ruolo di *standard setting* dei principi di revisione e di indipendenza, ed esercitando importanti funzioni connesse alla revisione legale, non ultima, sino al recente passato, la gestione del Registro dei revisori.

Il CNDCEC, pertanto, intende fornire la più ampia collaborazione anche in sede di recepimento della nuova normativa europea, di cui alla Direttiva 2014/56/UE, che modifica la Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali di conti annuali e consolidati.

Tale recepimento, che allo stato trova espressione nell'atto di Governo n. 295 recante lo "schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati", offre infatti l'occasione per introdurre una serie di correttivi all'impianto normativo che impatta sulla professione del Commercialista e dell'Esperto Contabile che svolga attività di revisione legale dei bilanci; correttivi che potranno svilupparsi lungo le seguenti direttrici:

1. **qualificazione della revisione legale.** Confermare che la revisione legale costituisce una specifica funzione della professione economico-contabile;
2. **esonero dall'esame di idoneità.** Ridefinire le norme per l'abilitazione dei revisori legali in modo da mantenere inalterato il sistema di esoneri per coloro che hanno già sostenuto un esame di abilitazione analogo a quello dei revisori contabili**;**
3. **allineamento dei periodi di tirocinio.** Coordinare le disposizioni in tema di tirocinio e convenzioni universitarie al fine di agevolare lo svolgimento del tirocinio;
4. **sistema pubblico di vigilanza e delega delle funzioni**. Esercitare l'opzione prevista dall'art. 32, co. 4-ter, della direttiva 2014/56/UE che consente agli ordini professionali di essere delegati alla gestione delle competenze attribuite dalla direttiva all'Autorità pubblica di vigilanza sulla revisione, quali: adozione dei principi di deontologia professionale, dei principi di controllo interno e dei principi di revisione, formazione professionale, controllo di qualità e funzione investigativa e disciplinare;
5. **individuazione delle tipologie di imprese soggette all'obbligo di revisione legale**. Esercitare l'opzione prevista dall'art. 2 della direttiva 2014/56/UE che consente agli Stati membri, attraverso la propria legislazione nazionale, l'individuazione delle tipologie di imprese da sottoporre all'obbligo di revisione in modo da ricomprendervi la categoria delle piccole imprese altrimenti esentata dall'obbligo della revisione ai sensi della Direttiva 2013/34/UE del 26 giugno 2013 (c.d. Direttiva contabile);
6. **proporzionalità e scalabilità dei principi nella revisione dei bilanci delle piccole imprese**. Esercitare l'opzione concessa dall'art. 26, co. 5, della direttiva 2014/56/UE che consente agli Stati membri di stabilire che l'applicazione dei principi di revisione internazionali debba essere proporzionata alla portata e alla complessità delle attività delle imprese revisionate di piccole dimensioni;
7. **organizzazione interna del revisore (o della società di revisione) e organizzazione del lavoro**. Esercitare le opzioni concesse dagli art. 24-bis e 24-ter che consentono agli Stati membri di stabilire requisiti semplificati per le revisioni legali delle piccole imprese in relazione all'organizzazione interna (controllo interno) del revisore o della società di revisione e all'organizzazione del proprio lavoro;

8. **limitazione della responsabilità civile del revisore e dei componenti degli organi di controllo.** Il recepimento della direttiva 2014/56/UE può rappresentare l'occasione per introdurre limiti quantitativi alla responsabilità civile del sindaco/revisore basati su un multiplo dei relativi compensi.

1. Qualificazione della revisione legale in termini di "attività" e non di "professione regolamentata"

Il Registro dei Revisori Legali non può essere equiparato a un Albo professionale, in quanto né il D.Lgs. 88/1992 prima, né il D.Lgs. 39/2010 poi, hanno dato luogo alla creazione di una nuova professione, essendosi limitati ad abilitare soggetti in possesso di determinati requisiti alla revisione legale, con attribuzione agli stessi solo ed esclusivamente di un titolo di funzione, posto che la revisione legale è un'attività che rientra nel più ampio raggio di competenze che, nel complesso, sostanziano la professione del Commercialista e dell'Esperto Contabile.

L'isolata posizione volta a sostenere che la direttiva 2006/43/CE, nel contenere una disciplina più puntuale della revisione contabile, avrebbe l'intento di dare vita a una nuova professione che non tiene (volutamente?) conto di una pluralità di elementi di segno diametralmente opposto.

Anzitutto, esclusivo obiettivo della direttiva, dichiarato nel considerando 5, è la sostanziale armonizzazione degli obblighi in materia di revisione legale dei conti, non certo l'istituzione di una nuova professione.

Inequivocabile, poi, la terminologia utilizzata a livello nazionale. Infatti, fin dal 1992, il legislatore italiano ha introdotto il titolo di "funzione" di revisore contabile, istituendo parallelamente un "registro" destinato ad accogliere i revisori, e non un "albo".

Nello stesso senso, l'intervento del Governo che, nel recepire quanto segnalato dal CNDCEC, nell'emanare il D.Lgs. 39/2010 ha mantenuto la locuzione "registro", in contrapposizione a quella di "albo"[1]. Il legislatore, consapevole che i termini "registro" e "albo" identificano concetti distinti e dunque non possono essere impiegati come sinonimi nell'ordinamento giuridico italiano, ha eliminato nel decreto di attuazione qualsiasi incongruenza terminologica che avrebbe potuto ingenerare l'erronea convinzione che fosse stata introdotta una nuova figura professionale.

A conferma, la relazione illustrativa al D.Lgs. 39/2010 qualifica espressamente la revisione contabile come mera "attività"; così come lo stesso Ministero dell'economia e delle finanze-Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, con comunicazione al CNDCEC del 29 maggio 2015, Prot. 45615, si esprime ripetutamente in termini di "attività del revisore".

In questo quadro, per nulla significativo è il fatto che la direttiva 2006/43/CE impieghi il termine "professione", essendo evidente che tale utilizzo si configura, con riferimento all'attività di revisione, come accezione assolutamente generica e atecnica, poiché la direttiva è ovviamente destinata ad essere declinata alla luce dalla specificità delle singole nazioni.

La specificità, per l'Italia, è data da un sistema imperniato sull'art. 33 della Costituzione, in forza del quale ciascuna "professione" si caratterizza per subordinare il relativo esercizio al superamento di uno specifico esame di Stato, senza equipollenza, anche parziale, con altri esami di Stato disciplinati per l'accesso a altra professione; connotazione che, invece, non si riscontra affatto rispetto all'attività di revisione contabile, tanto che l'art. 9 della direttiva, all'opposto, consente di esonerare dall'esame di idoneità professionale coloro che abbiano già sostenuto un esame di Stato equipollente.

Inoltre, mentre gli esami per l'accesso alle professioni regolamentate, in armonia con l'art. 33 Cost., sono qualificati come "esami di Stato per l'abilitazione all'esercizio di professioni regolamentate", l'esame per l'esercizio della funzione di revisore è eloquentemente qualificato come mero "esame di idoneità professionale".

Non va neppure dimenticato che le professioni si caratterizzano anche per la possibilità di dotarsi di un proprio codice deontologico e di un autonomo corpo di norme "domestiche", volte a disciplinarne lo svolgimento; il che non ricorre con riferimento alla revisione, tanto che, la definizione delle modalità di relativo svolgimento (principi di revisione), delle

[1] Recuperando così la corretta terminologia utilizzata nella versione inglese della direttiva, che fa riferimento ad un *"public register"* e non a un "albo" come avviene nella versione italiana della direttiva (art. 15)

norme sull'indipendenza e delle norme deontologiche non è rimessa in via autonoma ai revisori contabili, bensì a ordini professionali o associazioni, sulla base di una specifica convenzione siglata con il MEF.

Ancora, la configurabilità di una professione postula un'organizzazione imperniata su organi di autogoverno, con poteri amministrativi, regolamentari e disciplinari; elementi che, invece, sono del tutto assenti rispetto all'attività di revisione, tanto che il D.Lgs. 39/2010 rimette tali poteri ad autorità pubbliche (Consob o MEF, con facoltà, al più, di delegare taluni compiti attribuiti dalla direttiva, mantenendo la responsabilità finale attraverso l'adozione dei provvedimenti definitivi) o ad enti pubblici o privati, e non invece direttamente alla categoria dei revisori contabili.

Una professione, poi, implica l'esistenza di un organo di rappresentanza e di governo eletto direttamente dai professionisti aderenti e una vigilanza solo di "secondo grado" da parte di un'autorità pubblica. Gli iscritti al registro dei revisori, invece, non sono chiamati a eleggere alcun organo di governo e di rappresentanza, in quanto le norme si limitano a individuare, in linea con gli obiettivi della direttiva, le autorità indipendenti chiamate a verificare il rispetto degli obblighi imposti dalla disciplina comunitaria.

I predetti principi, tali da escludere che la revisione costituisca una ulteriore professione sono da tempo consolidati in giurisprudenza, sia di merito che di legittimità.

La Corte di appello di Genova (sent. 22 aprile 1996) ha infatti evidenziato che il D.Lgs. 88/1992 non ha organizzato la categoria dei revisori contabili (comprendente non solo lavoratori autonomi ma anche dipendenti dello Stato, degli enti pubblici e delle società) "su base associativa così come invece sono organizzati i vari ordini professionali, che sono associazioni di esercenti una medesima libera professione intellettuale, costituite e disciplinate dal diritto pubblico, dotate di una propria autonomia amministrativa e finanziaria e di un potere di autogoverno regolamentare, amministrativo e disciplinare"; e insegna la Corte di Cassazione (sent. 17 giugno 1982, n. 3679) che "perché l'esercizio di un'attività venga ricondotto alla categoria delle professioni intellettuali di cui all'art. 2229 c.c. non è sufficiente la sua qualificazione legislativa quale "professione"; elemento a tal fine rilevante è invece l'autonomia riconosciuta dalla legge al consiglio dell'ordine professionale in materia di formazione degli albi e di disciplina degli iscritti".

Si conferma, pertanto, che, il rinvenimento nell'ambito delle Direttive 2014/56/UE e 2006/43/CE del termine "professione" con riferimento all'attività di revisione contabile (dovuto a un impiego atecnico in sede di traduzione e che peraltro, significativamente, è rimosso in sede di recepimento della Direttiva 2006/43/CE), già di per sé non significativo, è comunque insufficiente a fungere, in contrapposizione agli inequivocabili indici sintomatici di segno opposto appena riassunti, a ritenere che all'attività di revisione corrisponda una autonoma *species* di professione intellettuale.

Del resto, l'iscrizione nel Registro dei Revisori legali non comporta l'obbligo e tantomeno implica l'automatica iscrizione ad alcuna associazione: la partecipazione a eventuali associazioni opera su base volontaria; tanto che, tra gli iscritti nel Registro dei revisori legali, solo una parte estremamente marginale fa parte di associazioni di categoria, mentre la stragrande maggioranza è costituita da soggetti iscritti in Albi professionali. Basti pensare che nel 2012 su circa 150mila iscritti nel Registro dei revisori, ben 99mila risultavano iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Né assume valore il fatto che la Direttiva 2005/36/CE (relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali e recepita con D.Lgs. 206/207) operi un generale riferimento non solo ad enti pubblici di tipo ordinistico ma anche ad associazioni di diritto privato; e trarne la (fallace) conclusione secondo cui la presenza di associazioni private di revisori varrebbe ad attestare lo *status* di "professione" per la relativa attività.

Non va dimenticato, infatti, che tra gli Stati comunitari sussistono differenze quanto al regime di regolamentazione delle professioni, posto che:

- nelle legislazioni nazionali degli Stati di tradizione latina, le professioni sono regolamentate mediante la figura giuridica degli enti pubblici di tipo ordinistico;
- nelle legislazioni nazionali degli Stati di tradizione anglosassone, le professioni sono regolamentate mediante la figura giuridica dell'associazione di diritto privato.

Di conseguenza, in quanto rivolta a tutti gli Stati comunitari, la Direttiva 2005/36/CE menziona comprensibilmente entrambe le forme giuridiche di regolamentazione professionale, di modo che, nel citare le associazioni professionali, si riferisce – come espressamente chiarito dall'art. 3, par. 2 – esclusivamente a quelle dei Paesi anglosassoni indicate nell'allegato 1 della Direttiva stessa; e, dunque, non anche a eventuali associazioni privatistiche dei Paesi di tradizione latina, nei quali, come detto, la funzione di regolamentazione professionale è esclusiva competenza degli enti pubblici di tipo ordinistico.

Deve pertanto escludersi che l'attività di revisione sia venuta ad assumere lo *status* di "professione regolamentata", e che la rappresentanza istituzionale dei revisori legali possa essere attribuita a qualsivoglia associazione di natura privatistica e/o che simili organismi possano essere considerati organismi professionali di riferimento e/o interlocutori istituzionali rappresentativi della categoria: nell'assoluta assenza di elementi normativi idonei a fondare tale (ipotetica) legittimazione, eventuali associazioni di natura privatistica hanno titolo per rappresentare esclusivamente i propri associati, senza alcun potere di regolamentazione e di vigilanza sui revisori legali (che, ove esercitato, si porrebbe pertanto come del tutto illegittimo); mentre i professionisti iscritti nel registro dei revisori e nel contempo ad Albi professionali (dottori commercialisti ed esperti contabili, avvocati, etc.) possono, in quanto tali, essere rappresentati esclusivamente dagli organi espressamente designati dagli ordinamenti professionali di appartenenza.

Proposte

Alla luce delle considerazioni che precedono è quanto mai opportuno che, in sede di recepimento della Direttiva 2014/56/UE, il legislatore nazionale proceda a un intervento idoneo a rimuovere le residue fonti di equivoco,

- integrando la definizione di "revisione legale" *sub* all'art. 1, co. 1, lett. m) del D.Lgs. 39/2010 con l'espressa specificazione che trattasi di "attività professionale" e la definizione di "revisore legale" di cui alla successiva lett. n) con la specificazione che trattasi di "titolo di funzione";
- eliminando dai novellati artt. 10, comma 7 e 17, comma 5, il termine "professione".

2. Esonero dall'esame di idoneità

L'art. 9 della Direttiva 2006/43/CE prevede – sotto la rubrica "Esenzioni" - che "*in deroga agli articoli 7* [esame di idoneità professionale] *e 8* [Controllo delle conoscenze teoriche]*, gli Stati membri possono disporre che le persone che hanno superato un esame universitario o un esame equivalente oppure sono in possesso di diplomi universitari o di titoli equivalenti in una o più materie di cui all'articolo 8 siano esentate dal controllo delle conoscenze teoriche per le materie che hanno già formato oggetto di detto esame o di detti diplomi".*

Il Consiglio Universitario Nazionale (CUN), con parere espresso nell'adunanza del 3 aprile 2012, ha dichiarato l'equipollenza delle materie oggetto delle prove di esame per l'accesso alla professione di Commercialista e di Esperto Contabile rispetto alle materie oggetto dell'esame di revisore legale[2].

[2] Le materie di cui all'art. 4, co.2, del D.Lgs. 29/2010 sono state tutte analiticamente verificate dal Consiglio Universitario Nazionale, organo consultivo del Ministero dell'Università, che le ha dichiarate equipollenti alle materie oggetto dell'esame di stato per l'iscrizione nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, secondo la tabella seguente:

Materie articolo 46 D.Lgs. 139/2005 - Esame di Stato Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	**Materie articolo 4 D.Lgs. 39/2010 - Esame di idoneità professionale Revisore legale**
Ragioneria generale ed applicata	Contabilità generale Contabilità analitica e di gestione Disciplina del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato Principi contabili nazionali ed internazionali Economia aziendale
Revisione aziendale	Gestione del rischio e controllo interno Principi di revisione nazionali ed internazionali Disciplina della revisione legale
Tecnica industriale	
Tecnica professionale	Tecnica professionale della revisione
Finanza aziendale	Analisi finanziaria Economia finanziaria Principi fondamentali di gestione finanziaria
Diritto privato Diritto commerciale	Diritto civile e commerciale Diritto societario
Diritto fallimentare	Diritto fallimentare
Diritto tributario	Diritto tributario
Diritto del lavoro e della previdenza sociale	Diritto del lavoro e della previdenza sociale
Diritto processuale civile	
Informatica Sistemi informativi	Informatica e sistemi operativi
Economia politica	Economia politica
Matematica e statistica	Matematica e statica
Legislazione e deontologia professionale	Deontologia professionale ed indipendenza

Materie articolo 47 D.Lgs. 139/2005 - Esame di Stato Sezione B dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	**Materie articolo 4 D.Lgs. 39/2010 - Esame di idoneità professionale Revisore legale**
Contabilità generale Contabilità analitica e di gestione Disciplina dei bilanci di esercizio e consolidati Economia aziendale	Contabilità generale Contabilità analitica e di gestione Disciplina del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato Principi contabili nazionali ed internazionali Economia aziendale
Controllo della contabilità e dei bilanci	Gestione del rischio e controllo interno Principi di revisione nazionali ed internazionali Disciplina della revisione legale Tecnica professionale della revisione
Principi fondamentali di gestione finanziaria	Analisi finanziaria Economia finanziaria Principi fondamentali di gestione finanziaria
Diritto civile e commerciale	Diritto civile e commerciale Diritto societario
Diritto fallimentare	Diritto fallimentare
Diritto tributario	Diritto tributario
Diritto del lavoro e della previdenza sociale	Diritto del lavoro e della previdenza sociale
Sistemi di informazione e di informatica	Informatica e sistemi operativi
Economia politica	Economia politica
Matematica e statistica	Matematica e statica
Legislazione e deontologia professionale	Deontologia professionale ed indipendenza

Lo scorso 4 maggio è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 2016, n. 103 il decreto del Ministero della Giustizia 19 gennaio 2016, n. 63 che ha disciplinato l'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale e ha individuato le fattispecie di esonero dall'esame di idoneità per revisore legale.

In virtù del citato decreto, chi accederà all'esame di abilitazione per l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile sarà chiamato a sostenere una quarta prova "addizionale", specifica in materia di "revisione legale".

Il sostenimento di prove aggiuntive, stante l'equipollenza delle materie oggetto delle prove di esame per l'accesso alla professione di dottore commercialista e di esperto contabile rispetto alle materie oggetto dell'esame di revisore legale, affermata dal Consiglio Universitario Nazionale con il citato parere, oltre ad essere in contrasto con lo spirito dell'art. 9 della Direttiva 2006/43/CE, si appalesa del tutto ingiustificato. Si fa, infatti, notare che i soggetti iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili hanno già sostenuto un esame di stato per l'esercizio di una professione che implica, di per sé, competenza tecnica per l'esercizio della revisione legale[3]; questa, infatti, è positivamente sancita come attività "tipica" della professione del dottore commercialista e dell'esperto contabile (cfr. da ultimo anche Cass. S.U. Penali, 23 marzo 2012, n. 11545).

Il sostenimento di una prova addizionale oggi appare ancor più ingiustificata se solo si considera che lo schema di decreto legislativo prevede che si potrà essere esonerati da una prova dell'esame di idoneità qualora si sia sostenuto un esame universitario nell'ambito di un corso di laurea convenzionato. Oltre a dover richiamare l'attenzione sui tempi di attuazione di tale previsione, stimabili in almeno un paio di anni (stipula convenzione, attivazione corsi), appare illogico immaginare di essere esonerati per il solo fatto di aver sostenuto un esame universitario e non per aver già superato un esame di Stato (che presuppone il possesso di titoli di studi analoghi a quelli previsti per l'accesso all'esercizio della revisione, verte sulle stesse materie previste dall'art. 4 del D.Lgs. 39/2010 e abilita ad una professione che in se contiene l'attività di revisione).

Le previsioni contenute nel DM 63/2016 rischiano, così, di penalizzare solo gli aspiranti giovani commercialisti, soprattutto se si considera il tenore del comma 4 dell'art. 11 del citato decreto. A differenza di quanto avviene per gli aspiranti commercialisti per i quali si dispone l'esonero dalla prima e seconda prova dell'esame per revisore e si prevede l'inserimento della quarta prova specifica per la revisione nell'ambito dell'esame di Stato per l'accesso alla professione, per i soggetti iscritti nell'elenco del MEF per la nomina dei rappresentanti del MEF nei collegi di revisione o sindacali delle pubbliche amministrazioni e delle autorità indipendenti, che hanno superato un esame teorico-pratico, presso la Scuola Nazionale della Amministrazione, avente ad oggetto le materie previste dall'art. 4 del DLgs. 39/2010, è disposto l'esonero dall'esame per l'iscrizione al registro, con la precisazione che l'esonero potrebbe riguardare anche singole prove.

Proposte

Il recepimento della Direttiva 2014/56/UE può rappresentare l'occasione per fare definitivamente chiarezza e per evitare di aggravare il percorso formativo dei giovani che vogliono accedere al mondo delle professioni e allo svolgimento della funzione di revisione legale. A tal proposito, si potrebbe inserire nello schema di decreto legislativo una norma che provveda a:

- riformulare gli articoli 46 e 47 del D.Lgs. 139/2005, in modo da armonizzare la terminologia che designa le materie oggetto delle prove di esame della professione di commercialista e di esperto contabile a quella utilizzata all'art.

---

[3] Il D.Lgs. 139/2005, istitutivo dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, stabilisce, all'art. 1, co. 3, che *"ai soli iscritti nella sezione A Commercialisti dell'Albo è riconosciuta competenza tecnica per l'espletamento delle seguenti attività: […] revisione e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti"*; e il co. 4 dello stesso art. 1 dispone che *"agli iscritti nella sezione B Esperti Contabili dell'Albo è riconosciuta competenza tecnica per l'espletamento delle seguenti attività […] funzione di revisione o di componente di altri organi di controllo contabile"*.
Nello stesso senso, l'art. 16, co. 25, del D.Lgs. 13 agosto 2011, n. 138, riconosce agli iscritti nell'Albo dei Dottori commercialisti e degli Esperti Contabili il titolo per svolgere la funzione di revisore negli Enti locali anche se non iscritti nel registro dei Revisori.

4 del D.Lgs. 39/2010 nell'elencazione delle materie oggetto dell'esame di idoneità professionale per revisore legale, così da pervenire alla piena equiparazione formale tra i due esami, già realizzata nella sostanza (come affermato dal CUN);

- stabilire la piena equipollenza, ai fini dell'esercizio dell'attività di revisione legale, dell'esame di Stato per l'accesso alla professione di commercialista o alla professione di esperto contabile e dell'esame di idoneità professionale per l'esercizio della revisione legale;

- disciplinare tale equipollenza anche nel caso in cui il triennio di tirocinio per l'accesso alla funzione di revisore sia stato completato dopo il superamento degli esami di cui agli articoli 46 e 47 del DLgs. 139/2005;

Questo Consiglio Nazionale è certo che tale intervento, in linea con le previsioni in materia di esonero dettate dall'art. 9 della direttiva revisione, nulla toglierebbe in termini di effettiva preparazione di tutti quei giovani che, oltre a voler esercitare la professione di Commercialista, intendano, in linea con la natura giudica-contabile della professione, esercitare anche la funzione di revisione legale. Sarebbe illogico penalizzare solo i futuri professionisti, considerato che, da sempre, i revisori legali sono rappresentati in numero massiccio da soggetti che esercitano la professione di Commercialista che da sempre hanno goduto dell'esonero dall'esame per revisore e che da sempre applicano i principi di revisione che la nostra Professione ha contribuito a scrivere a livello nazionale ed internazionale.

3. Allineamento dei periodi di tirocinio

L'art. 9, co. 6 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1 ha ridotto il periodo di tirocinio richiesto per sostenere l'esame di Stato per l'esercizio della professione di commercialista e di esperto contabile da 36 mesi a 18 mesi, consentendo che 6 di questi possano essere assolti nel corso di studi per il conseguimento della laurea triennale o magistrale (in presenza di un'apposita convenzione quadro stipulata tra CNDCEC e il Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca).

L'art. 6, co. 4, DPR 137/2012, ha stabilito che i 6 mesi di tirocinio in convenzione possono essere svolti unicamente nel corso dell'ultimo anno di durata legale degli studi triennali o magistrali.

Tale norma ha generato una sfasatura fra il tirocinio per l'accesso alla Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e quello per l'iscrizione nel registro dei revisori legali, determinando nel contempo, un'evidente, ingiustificata e irrazionale disparità di trattamento rispetto a coloro che intendano accedere alla sezione B dell'Albo, per i quali ultimi il percorso è meno gravoso: invariati per i laureati triennali, rispetto al passato, i tempi per iscriversi al registro del tirocinio dei revisori, più lunghi di un anno o di diciotto mesi[4] per coloro che conseguono la laurea specialistica i tempi per l'iscrizione nel registro del tirocinio dei revisori legali e al registro dei revisori legali.

Infatti, ferma la ricordata differenza nella durata dei tirocini per gli aspiranti dottori commercialisti e gli aspiranti esperti contabili da un lato (18 mesi) e per gli aspiranti revisori legali dall'altro (36 mesi):

- coloro che intendano accedere alla sezione B dell'albo, possono iniziare il tirocinio già a seguito del conseguimento della laurea triennale, sostenendo potenzialmente, anche dopo soli dodici mesi dal conseguimento del titolo di studio, l'esame di Stato per l'acceso alla professione di esperto contabile e, dopo ulteriori 18 mesi dal superamento di questo richiedere l'iscrizione nel registro dei revisori contabili;
- coloro che vogliano accedere alla Sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili invece, come detto, non possono più assolvere i 6 mesi di tirocinio in convenzione subito dopo il conseguimento della laurea triennale e contestualmente al primo anno di studi magistrali ma devono attendere l'ultimo anno degli studi magistrali; quindi, nella migliore delle ipotesi, possono iniziare il tirocinio solo un anno dopo l'iscrizione al corso di laurea specialistica (vale a dire un anno dopo il conseguimento della laurea triennale) con il conseguente spostamento in avanti dei tempi di accesso al registro dei revisori legali.

Questa disparità di trattamento rischia di accentuarsi a seguito dell'introduzione del comma 1 *bis* all'art 3 del D.Lgs. 39/2010 il quale prevede: *"Il tirocinio può essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento di laurea specialistica o magistrale ovvero ad una sua parte, in base ad appositi accordi, nell'ambito di una convenzione quadro tra il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della ricerca e il Ministero dell'economia e delle finanze".*

L'inserimento di questa disposizione, che va valutato positivamente poiché favorisce l'accesso dei giovani all'esercizio della funzione di revisione legale coordinando il percorso formativo universitario con l'esercizio della futura attività di revisore, rischia di rendere non più attuale la convenzione quadro siglata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, dal Ministero della Giustizia e dal MIUR, ai sensi dell'art. 43 dell'ordinamento professionale (D.Lgs. 139/2005) e dell'art. 6, comma 4, del DPR 137/2012, nella parte in cui disciplina l'accesso alla sezione A dell'Albo. Tale convenzione quadro, infatti, non consente di svolgere il semestre di tirocinio nel primo anno di laurea magistrale e tende a ritardare l'accesso al tirocinio di quanti vogliono accedere alla Sezione A dell'albo dei Dottori Commercialisti e degli esperti Contabili e vogliano anche iscriversi al registro dei revisori.

Al fine di non ingenerare confusione, sovrapposizione e ritardi nei percorsi formativi di quanti hanno intenzione di accedere all'esercizio di attività professionali è necessario coordinare le nuove disposizioni del comma 1 bis dell'art. 3, D.Lgs. 39/2010 con le disposizioni disciplinanti le convenzioni universitarie per l'accesso alla professione di Commercialista,

[4] A seconda che il semestre di tirocinio in convenzione per l'accesso alla sezione A dell'albo sia svolto nel primo semestre o nel secondo semestre dell'ultimo anno del corso di laurea magistrale.

Proposte

In particolare, al fine di non vanificare gli sforzi compiuti nella definizione della citata convenzione quadro tra il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, il Ministero della Giustizia ed il MIUR - che prevede il conseguimento di un numero minimo di crediti formativi universitari nelle discipline caratterizzanti, prevedendo anche l'acquisizione di una specifica formazione nelle materie previste dall'art. 4 del D.Lgs. 39/2010 - e soprattutto di non rendere inutilizzabili i percorsi formativi qualificanti già realizzati dalle Università in collaborazione con gli Ordini territoriali (ad oggi sono state siglate ben 75 convenzioni locali tra Ordini e Università), a cui hanno già aderito moltissimi studenti che accederanno all'esercizio della professione, è necessario che

1. nella definizione delle convenzioni tra il MEF ed il MIUR sia utilizzata una "formula" analoga a quella utilizzata da questo Consiglio Nazionale, pur dovendo ridefinire il numero di ore di tirocinio in considerazione della diversa durata temporale del praticantato;
2. sia rimossa la limitazione temporale stabilita all'art. 6, co. 4, del DPR 137/2012, riportando la disposizione in linea con le previsioni dell'art. 9 del DL 1/2012; in modo tale che sia possibile svolgere i sei mesi di tirocinio in convenzione per l'accesso alla Sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili già a partire dal primo anno degli studi magistrali.

4. Sistema pubblico di vigilanza e delega delle funzioni

La nuova direttiva revisione ribadisce che l'autorità competente incaricata del controllo pubblico è *diretta* da persone esterne alla professione. Viene, pertanto, eliminata l'opzione che consentiva agli Stati membri di coinvolgere nella direzione di tale sistema una minoranza di professionisti. Tuttavia, l'autorità competente può, ora, esplicitamente affidare ai professionisti lo svolgimento di compiti specifici e può, inoltre, essere assistita da esperti del settore nell'espletamento delle sue funzioni.

Inoltre, ai sensi della nuova direttiva revisione, gli Stati membri possono delegare, o consentire all'autorità competente di delegare, i propri compiti ad altre autorità o organismi designati o altrimenti autorizzati dalla legge a svolgere tali compiti.

In proposito, la recente indagine pubblicata dalla FEE (Federation of European Accountants), organizzazione europea rappresentativa della professione contabile, nel comparare l'organizzazione del sistema pubblico di vigilanza della revisione implementato in 22 Paesi europei, ha evidenziato che la delega di funzioni è opzione adottata pressoché ovunque, posto che su 22 Stati considerati, solo Italia, Finlandia, Lussemburgo e Malta non hanno esercitato la delega dei compiti all'organismo professionale nazionale [5].

Questo Consiglio Nazionale, come si illustrerà nei seguenti paragrafi, ritiene fondamentale che l'Autorità di vigilanza (MEF) possa avvalersi della significativa esperienza maturata dagli Ordini professionali, soprattutto in tema di formazione continua e di procedimenti disciplinari.

Non va trascurato, infatti, che la maggior parte dei revisori legali del nostro paese è iscritta anche in albi professionali, in particolare in quelli dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, ed è quindi già sottoposta all'obbligo formativo e alla vigilanza di organismi pubblici costituiti a tal fine. La scelta di delegare le citate funzioni agli Ordini professionali risponderebbe, dunque, non solo a criteri di economicità, ma offrirebbe anche la garanzia di controlli estesi, realizzabili diffusamente sul territorio da parte di soggetti indipendenti e a ciò delegati per legge.

La delega delle funzioni appare strumento essenziale, capace di consentire il passaggio da un meccanismo di gestione accentrata a uno decentrato, con cui valorizzare il sistema di conoscenze e competenze maturate da più istituzioni nel corso degli anni. Essa consentirebbe di valorizzare il ruolo degli Ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili chiamati per legge ad erogare la formazione, ad esercitare controlli e a dettare norme tecniche interpretative per l'esercizio della professione, fra cui rientra da sempre la revisione.

Questo Consiglio Nazionale ritiene, in aggiunta, che meriterebbe attenta valutazione il coinvolgimento delle "associazioni" nella delega delle funzioni.

Le perplessità in merito a tale coinvolgimento sorgono se si prendono in considerazione vari fattori: la natura di tali associazioni; il contenuto dell'art. 32, par. 4-ter, della nuova direttiva e la difficoltà di ricondurle alla definizione di "organismi designati" e di utilizzare lo strumento della convenzione in luogo di espressa previsione di legge per l'attribuzione dei compiti.

Non si può, infatti, ignorare che la direttiva 2006/43/CE, nel definire le autorità competenti cui assegnare le singole funzioni, richiamava le associazioni solo all'art. 3, par. 2, al fine di delegare compiti in materia di abilitazione dei revisori legali e delle imprese di revisione contabile e che tale disposizione è stata soppressa dalla nuova direttiva revisione.

Come evidenziate nel paragrafo 1, il legislatore comunitario ha, invero, definitivamente sgombrato il campo dall'equivoco fondato dall'erronea interpretazione della Direttiva 2005/36/CE che opera un generale riferimento non solo ad enti pubblici di tipo ordinistico, ma anche ad associazioni di diritto privato.

Dovrebbe, pertanto, escludersi che il legislatore comunitario abbia voluto attribuire un ruolo specifico alle "associazioni" nei Paesi in cui le professioni sono regolamentate mediante la figura giuridica degli enti pubblici di tipo ordinistico.

[5] Si veda FEE, Survey "Organisation of the public oversight of the audit profession in 22 european countries", June 2015 reperibile al seguente link http://www.fee.be/images/publications/auditing/1506_Public_Oversight_Survey.pdf

Pertanto, laddove il legislatore nazionale ritenga di dovere far intervenire tali soggetti nell'espletamento dei compiti correlati alla revisione legale, sarebbe opportuno introdurre e definire, per tali associazioni, criteri di effettiva rappresentatività dei soggetti iscritti nel registro dei revisori legali.

Nell'assoluta assenza di elementi normativi idonei a fondare tale (ipotetica) legittimazione, eventuali associazioni di natura privatistica avrebbero titolo per rappresentare esclusivamente i propri associati, senza alcun potere di regolamentazione e di vigilanza sui revisori legali (che, ove esercitato, si porrebbe come del tutto illegittimo); mentre i professionisti iscritti nel registro dei revisori e nel contempo ad Albi professionali (dottori commercialisti ed esperti contabili, avvocati, etc.) possono, in quanto tali, essere rappresentati esclusivamente dagli organi espressamente designati dagli ordinamenti professionali di appartenenza.

Conseguentemente, questo Consiglio Nazionale ritiene opportuno che la stipula delle convenzione previste dal D.Lgs. 39/2010 possa avvenire solo dopo aver individuato specifici criteri di rappresentatività per le summenzionate associazioni.

4.1 Formazione professionale

Alla luce di quanto osservato nel paragrafo precedente si accolgono positivamente le previsioni, inserite all'art. 5 dello schema di decreto legislativo, che disciplinano la formazione continua e che riconoscono il ruolo degli Ordini in tema di formazione professionale.

Posto che la formazione costituisce già un obbligo giuridico per gli iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - ex art. 12, co. 1, lettera r), D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, si esprime ampio favore per le disposizioni contenute ai commi 10 e 11 che consentono di riconoscere equivalente la formazione svolta dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili per il tramite degli Ordini territoriali.

In base a tali previsioni, si potrà ricorrere, anche per i revisori legali, al meccanismo già sperimentato da anni dal Ministero dell'Interno e da questo Consiglio Nazionale per riconoscere equivalente la formazione svolta dai professionisti in materia di "contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti territoriali" a quella richiesta ai revisori degli enti locali dall'art. 3 del D.M. n. 23/2012.

Questo Consiglio Nazionale, pertanto, ritiene che si debba siglare, in tempi brevi, una convenzione con il MEF per definire i criteri e le modalità per dichiarare equivalente la formazione svolta dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili, nonché le procedure con cui gli Ordini territoriali dovranno comunicare al MEF l'assolvimento dell'obbligo di formazione continua dei propri iscritti.

Altre considerazioni devono essere fatte in merito alle modalità di erogazione della formazione attraverso soggetti pubblici o privati in possesso dei requisiti indicati al comma 7, che sottoscriveranno una convenzione con il Ministero. In particolare, si richiede che i soggetti convenzionati abbiano un numero di dipendenti non inferiore ad otto, salvo per le associazioni operanti nell'ambito dell'attività di revisione. Le modeste dimensioni organizzative di molti Ordini territoriali, anche in termini di personale dipendente, rischiano di escluderli dai soggetti convenzionabili.

Tale rischio è da scongiurare non solo in considerazione del fatto che gli Ordini territoriali sono, per legge, "enti formatori" (art. 12, lett. r, D.Lgs. 139/2015; art. 7, comma 2, DPR 137/2012) che erogano stabilmente formazione a favore dei propri iscritti, ma anche perché si rischierebbe di assottigliare l'offerta formativa complessiva, escludendo proprio chi possiede la più significativa esperienza in tema di revisione legale.

Questo Consiglio Nazionale ritiene, pertanto, che anche gli Ordini territoriali dovrebbero godere della deroga già prevista per le associazioni operanti nell'ambito dell'attività di revisione, alle quali, secondo il testo attuale dello schema di decreto legislativo, non è richiesta la disponibilità di otto dipendenti.

4.2 Funzione investigativa e disciplinare

Il recepimento della direttiva 2014/56/UE costituisce anche l'occasione per procedere alla delega della funzione investigativa e disciplinare.

In particolare, l'avvio delle indagini, i compiti istruttori, nonché il compito di formulare proposte non vincolanti sull'avvio del procedimento sanzionatorio e sulla relativa sanzione potrebbero essere attribuiti ai Consigli di Disciplina degli Ordini territoriali, nominati dai Presidenti dei Tribunali; con riserva in capo al MEF dei poteri decisionali e della responsabilità finale della funzione.

La convenienza di tale soluzione solleverebbe il MEF da gravosi incombenti; dall'altro gli Ordini territoriali potrebbero, così, mettere a disposizione le proprie consolidate esperienze, estendendo il raggio di competenza degli organi di disciplina (già efficienti e pienamente operanti nei confronti dei propri iscritti) su una materia che è inclusa nel perimetro delle attività oggetto della professione di dottore commercialista e di esperto contabile. I consigli di disciplina riuscirebbero, infatti, a realizzare un'azione tempestiva e puntuale sul territorio in grado di garantire istruttorie celeri a supporto del provvedimento finale da parte del MEF.

In alternativa, la funzione investigativa e disciplinare potrà rimanere una delle competenze della Commissione Centrale per i revisori legali, disciplinate dal Decreto del Ministero dell'Economia e della Finanze del 24 settembre 2012. In tal caso, tuttavia, andrebbe rivista la composizione della Commissione, stabilendo requisiti di nomina idonei a garantire una maggiore rappresentatività del CNDCEC, ripristinando quelli già previsti dall'art. 2 del DPR 99/1998 (secondo cui i revisori designati come componenti della Commissione sono scelti all'interno di una terna di revisori proposta dal CNDCEC, anche nella considerazione che gli iscritti nel Registro dei revisori legali iscritti anche nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili sono circa 99mila).

Andrebbe inoltre ripristinato il meccanismo previsto dall'art. 10 del D.Lgs. 88/1992, che richiedeva agli Ordini professionali di comunicare all'autorità di vigilanza pubblica i provvedimenti adottati a carico dei propri iscritti per inadempienze ai doveri inerenti alle attività di revisione legale dei conti, prevedendo la segnalazione non solo dei provvedimenti adottati ma anche dell'apertura dei procedimenti disciplinari inerenti alle violazioni connesse nell'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti.

4.3 Controllo di qualità in enti diversi da quelli di interesse pubblico

Altra funzione delegabile è quella relativa al controllo di qualità in enti diversi da quelli di interesse pubblico. Qualora il MEF si avvalesse del contributo di organismi pubblici rappresentativi della professione contabile ne deriverebbero vantaggi in termini di garanzie sulle necessarie competenze tecniche ed adeguata esperienza professionale e sul pieno rispetto dei requisiti di indipendenza ed obiettività.

Il sistema di controllo della qualità dovrebbe essere articolato secondo la metodologia c.d. "tra pari", seppur soggetta alla vigilanza pubblica (c.d. monitored peer review).

Esigenze di razionalizzazione dei costi e di efficaci ispezioni dei controlli, suggeriscono di articolare il sistema secondo una struttura piramidale, che prevede:

- al vertice il MEF, con funzioni di programmazione, direzione, supervisione e vigilanza, compreso il potere di irrogare sanzioni;
- al livello intermedio, organismi regionali di coordinamento (Comitati regionali di controllo) con sede presso ogni capoluogo di regione, e funzioni di organizzazione dell'esecuzione dei controlli, formazione dei verificatori, riesame degli esiti dei controlli, determinazione della tempistica di effettuazione delle azioni correttive identificate, proposta al MEF delle eventuali sanzioni, predisposizione della reportistica di sintesi dei controlli svolti da inviare al MEF;

- alla base, i revisori-verificatori con funzione di esecuzione dei controlli. I revisori-verificatori devono garantire la loro indipendenza dai soggetti controllati. Si potrebbero prevedere opportune clausole o l'appartenenza di controllore e controllato a Ordini territoriali riferibili a differenti circoscrizioni (come avviene con la competenza processuale ex art. 11 per i magistrati) e, comunque, l'assenza di precedenti rapporti economici e contrattuali tra controllore e controllato.

A conclusione del controllo, il verificatore redige una relazione contenente l'esito con le eventuali azioni correttive proposte, sulle quali il soggetto verificato ha la possibilità di evidenziare, entro un lasso di tempo predeterminato, le proprie controdeduzioni. La relazione del verificatore, e le controdeduzioni del soggetto sottoposto a controllo sono inviate al Comitato regionale di controllo per le opportune considerazioni. Sulla base delle risultanze di tale valutazione, il Comitato regionale di controllo fissa le tempistiche entro le quali il soggetto verificato dovrà porre in essere le azioni correttive. Nell'ambito delle proprie funzioni il Comitato regionale opera garantendo la necessaria terzietà e l'omogeneità delle valutazioni.

Quanto alla tempistica dei controlli di qualità, anche in termini di economicità del sistema, pare adeguato prevedere un tempo medio di durata delle verifiche di tre giorni lavorativi per l'espletamento della verifica presso il domicilio del revisore e di uno/due giorni per l'effettuazione delle attività correlative e conseguenti (quali, ad esempio, la discussione delle carenze rilevate nell'ambito dei controlli svolti, la predisposizione della reportistica relativa agli esiti del controllo, il coinvolgimento nella fase di esame delle controdeduzioni evidenziate dal soggetto sottoposto a controllo, il *follow up* delle carenze rilevate).

I nuovi artt. 20 e 21 bis del D.Lgs. 39/2010 riportati nello schema di decreto legislativo definiscono

a) il contenuto del controllo di qualità[6];

b) i compiti attribuiti al MEF in materia di controllo di qualità (approvazione ed eventuale modifica dei metodi e dei programmi di controllo; approvazione o designazione dei soggetti incaricati del controllo della qualità; emanazione di raccomandazioni e di istruzioni in qualsiasi forma destinate all'ente al quale sono stati delegati i compiti);

c) la possibilità per il MEF di delegare, con apposita convenzione, i propri compiti a soggetti pubblici o privati in possesso di determinati requisiti[7];

d) i requisiti che devono possedere i soggetti incaricati del controllo di qualità per i quali è disposta l'iscrizione in un elenco regolamentato con apposito decreto del MEF[8].

---

[6] Si prevede che il controllo di qualità sia svolto almeno ogni sei anni e che sia effettuato da persone fisiche, iscritte nel registro dei revisori, in possesso di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio. Non possono essere incaricati dei controlli i revisori legali che hanno incarichi di revisione legale e i soggetti che hanno rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale, ivi compresa l'assunzione di cariche sociali, con un revisore legale o con una società di revisione legale.
Il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale. Il controllo è appropriato e proporzionato alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione legale oggetto di controllo.

[7] Gli enti pubblici e privati, selezionati con le procedure previste dalla legge, devono possedere i seguenti requisiti:
a) i titolari, i soci o gli associati degli enti medesimi e i membri dei loro organi di amministrazione, direzione e controllo devono possedere i requisiti di onorabilità di cui all'articolo 2, comma 2, lettera a) e non possono avere rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale, ivi compresa l'assunzione di cariche sociali, né relazioni familiari, finanziarie o d'affari con un revisore legale o con una società di revisione legale;
b) almeno il 75 per cento dei membri degli organi di amministrazione, direzione e controllo devono essere revisori legali iscritti nel Registro;
c) la maggioranza dei membri degli organi di amministrazione, direzione e controllo deve essere in possesso di un'esperienza continuativa almeno quinquennale nello svolgimento della revisione legale e almeno biennale nello svolgimento di controlli di qualità sui revisori legali e società di revisione legale iscritti nel Registro.

[8] I soggetti incaricati del controllo di qualità sono soggetti iscritti nel registro dei Revisori legali che:
a) hanno svolto, per almeno 5 anni continuativi, incarichi di revisione legale in qualità di responsabili dell'incarico;
b) sono stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti o collaboratori di società di revisione iscritte nel Registro partecipando agli incarichi di revisione legale con funzioni di direzione e supervisione;

Si osserva che il sistema delineato nello schema di decreto legislativo, rimettendo l'individuazione delle azioni correttive esclusivamente ai soggetti incaricati del controllo di qualità, senza nessuna forma di valutazione intermedia, rischia di introdurre un'elevata discrezionalità ed una forte differenziazione nei trattamenti, salvo che non si voglia immaginare un continuo intervento diretto del MEF nell'attività dei controllori ai sensi del comma 10 dell'art. 21 bis.

Dubbi sorgono anche in merito ai soggetti pubblici e privati ai cui delegare i compiti del MEF in tema di controllo della qualità. Dalle disposizioni dell'art. 21 bis, comma 3, i soggetti delegabili sembrerebbero esclusivamente le società di revisione, senza alcun coinvolgimento degli Ordini territoriali che certamente potrebbero offrire non solo la loro esperienza in tema di controlli ma anche garanzia di indipendenza ed obiettività.

Si segnala inoltre che all'art. 20, comma 7 dello schema di decreto legislativo sarebbe opportuno

a) chiarire che i requisiti richiesti ai soggetti incaricati dei controlli sono alternativi fra loro;

b) chiarire che l'esperienza può essere maturata anche in qualità di membro del collegio sindacale incaricato della revisione legale;

c) ridurre gli anni di esperienza da 5 a 3, considerato che la direttiva richiede non solo l'esperienza ma anche un'apposita formazione.

c) sono stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti di amministrazioni pubbliche o enti pubblici che svolgono attività di vigilanza sulla revisione legale.

5. Individuazione delle tipologie di imprese soggette all'obbligo di revisione legale

La disciplina europea relativa all'obbligo di revisione legale si desume dal combinato disposto di quanto contenuto nell'art. 34 della direttiva 2013/34/UE del 26 giugno 2013 relativa ai bilanci d'esercizio e consolidati (c.d. direttiva contabile) con quanto previsto nell'art. 2 della direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014 (nel proseguo "nuova direttiva revisione").

L'art. 34 della direttiva contabile (2013/34/UE) impone agli Stati membri la revisione legale dei bilanci di enti di interesse pubblico, medie e grandi società, con esclusione pertanto delle piccole imprese da tale obbligo.

Il considerando 43 della direttiva contabile, peraltro, prevede che "Tuttavia la presente direttiva non dovrebbe impedire agli Stati membri di imporre l'obbligo di revisione contabile alle loro piccole imprese, tenendo conto delle specifiche condizioni ed esigenze delle piccole imprese e degli utilizzatori dei loro bilanci".

La direttiva contabile, quindi, capovolge il principio contenuto nella previgente IV direttiva (la quale assoggettava all'obbligo di revisione tutte le società, salvo attribuire agli Stati membri la facoltà di prevedere esoneri per le imprese alle quali, in considerazione di determinati limiti numerici, era consentita la redazione del bilancio in forma abbreviata) stabilendo che le piccole imprese non sono soggette all'obbligo di revisione, salva facoltà degli Stati membri di prevedere tale obbligo a livello di disciplina nazionale.

In Italia, com'è noto, l'obbligo della revisione è riferito a tutte le SpA, a prescindere dai limiti dimensionali; nonché alle SrL che, anche alternativamente[9]:

a) siano tenute alla redazione del bilancio consolidato;

b) controllino una società obbligata alla revisione legale;

c) abbiano superato per due esercizi consecutivi due dei limiti che consentono la redazione del bilancio abbreviato ex art. 2435-bis (totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità).

Di conseguenza, la declinazione italiana della normativa europea esclude dall'obbligo di revisione legale le imprese che non superino almeno due dei seguenti parametri:

a) totale dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;

b) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;

c) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 50.

Tale assetto, tuttavia, non tiene adeguatamente conto del fatto che le società a responsabilità limitata, sebbene in larga parte di medio-piccole dimensioni, hanno complessivamente un incidenza estremamente rilevante sul sistema economico.

Alla luce della Banca dati AIDA a marzo 2013, le 784.916 società a responsabilità limitata censite presentavano al termine dell'esercizio 2011 un totale attivo medio pari a poco meno di 2 milioni di euro e ricavi delle vendite e delle prestazioni medi pari a 1,3 milioni. Complessivamente, quindi, nell'esercizio 2011 le società a responsabilità limitata registravano attività pari circa a 1.500 miliardi di euro e ricavi per 1.000 miliardi di euro. A tali dati si aggiunge un valore medio dei debiti (voce D del passivo di stato patrimoniale *ex* art. 2424 c.c.) pari a 1,3 milioni di euro. Ciò significa che anche i debiti delle società a responsabilità limitata al termine dell'esercizio 2011 ammontavano complessivamente a 1.000 miliardi di euro.

[9] Le condizioni che rendono obbligatoria la nomina dell'organo di controllo nelle SrL sono dettate dall'art. 2477 del c.c da ultimo novellato dall'art. 20, co. 8, del DL 24 giugno 2014, n. 91, il quale ha abrogato l'ulteriore parametro legato al superamento del capitale sociale minimo stabilito per le società per azioni.

Tali valori aggregati dimostrano, quindi, che la società a responsabilità limitata è la forma giuridica mediante la quale viene svolta una parte estremamente rilevante dell'attività d'impresa nel Paese.

Inoltre, il 25% del campione (ossia 196.229 società) presentava un totale attivo superiore a 1,3 milioni di euro, oppure ricavi superiori a 757 mila euro, oppure debiti superiori a 921 mila euro.

È quindi evidente che consentire ai soci la possibilità di non sottoporre la società all'attività di revisione comporta un inevitabile aumento del rischio per numerosi portatori di interesse, oltre che per la stessa società.

In tale quadro, si innesta l'art. 2 della nuova direttiva revisione il quale ricomprende nella definizione di "revisione legale" non solo la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati prescritta dal diritto dell'Unione europea, ma anche la revisione dei bilanci prescritta dalla legislazione nazionale per quanto riguarda le piccole imprese, così come la revisione dei bilanci delle piccole imprese effettuata volontariamente, purché considerata dalla normativa nazionale equivalente alla revisione legale.

Tale definizione ribadisce, pertanto, che gli Stati membri, mediante la propria legislazione nazionale, possono sottoporre all'obbligo di revisione anche la categoria delle piccole imprese, altrimenti esentata dall'obbligo della revisione ai sensi della normativa comunitaria.

Proposte

Si rende quanto mai opportuno coordinare le norme di recepimento delle due nuove direttive comunitarie (direttiva contabile e direttiva revisione) in materia di obbligo di revisione legale dei bilanci delle piccole imprese, così da mantenere ferme le soglie attuali e, nel contempo:

- disancorare l'obbligatorietà della revisione legale nelle SrL (come prevista al vigente art. 2477) dai limiti per la redazione del bilancio semplificato (di cui al vigente art. 2435-bis) così da evitare che i continui innalzamenti di questi ultimi portino a ulteriori riduzioni del raggio di obbligatorietà della revisione;
- estendere l'obbligo di revisione in presenza di elementi sintomatici dell'esigenza di un controllo più penetrante (finanziamenti pubblici di particolare rilievo per l'impresa e/o un elevato tasso di indebitamento), secondo la logica per cui la necessità della revisione consegue alla rilevanza concreta dell'organismo rispetto al mercato e non alle sue dimensioni in termini relativi.

Il conseguimento dei predetti obiettivi passa attraverso l'esercizio dell'opzione prevista dalla direttiva revisione, mediante intervento sulla definizione di "revisione legale", e introduzione di parametri autonomi al cui superamento collegare l'obbligo di revisione dei bilanci.

6. Proporzionalità e scalabilità dei principi nella revisione dei bilanci delle piccole imprese.

L'art. 26, co. 5, della direttiva revisione consente l'introduzione all'interno della normativa nazionale del concetto di proporzionalità e scalabilità dei **principi di revisione internazionali alla portata e alla complessità delle attività delle imprese revisionate di piccole dimensioni, nonché delle misure necessarie a garantire il rispetto di tali concetti**.

La nuova direttiva revisione consente agli Stati membri, qualora impongano la revisione legale alle imprese di piccole dimensioni, di stabilire che l'applicazione dei suddetti principi di revisione internazionale sia proporzionata alla dimensione e complessità della società sottoposta a revisione. Gli Stati membri possono adottare misure volte a garantire l'applicazione proporzionata dei principi di revisione alla revisione dei conti delle piccole imprese (art. 26, co. 5, Direttiva 2014/56/UE).

Proposte

Per evitare soluzioni rigide e preconfezionate – che necessariamente dovrebbero basarsi su parametri dimensionali quantitativi che male esprimerebbero la complessità organizzativa, gestionale, amministrativa delle imprese italiane di minori dimensioni (complessità che, invece, attiene ai profili qualitativi della struttura delle imprese stesse) – la norma potrebbe prevedere che, dato un set di principi e regole comuni, valido per tutte le società, a prescindere dalla loro dimensione, sia il soggetto incaricato della revisione legale dei conti a definire, di volta in volta, a quale classe di complessità debba iscriversi la società oggetto di revisione e, di conseguenza, quali siano le disposizioni dei singoli principi di revisione che non possono trovare applicazione nella revisione di bilancio di tale società.

L'individuazione del set di principi e regole comuni, valide per tutte le società, nonché i criteri per la classificazione della società cliente in ragione della sua complessità dovrebbero, però, essere sottratti alla mera discrezionalità del singolo revisore, e affidati a Linee guida e Norme di comportamento – capaci di andare in un dettaglio che l'astrattezza della norma giuridica non può mai raggiungere – redatti dagli organismi professionali.

7. Organizzazione interna del revisore (o della società di revisione) e organizzazione del lavoro.

Gli artt. 24-bis e 24-ter della nuova direttiva revisione introducono regole sull'organizzazione interna del revisore o della società di revisione e all'organizzazione del lavoro, consentendo una modulazione in relazione alla relativa ampiezza e complessità.

Si tratta di direttive e procedure interne di cui il revisore o la società di revisione devono dotarsi, e che devono documentare e comunicare ai propri dipendenti, nonché monitorate e valutate al fine di garantirne l'adeguatezza e l'efficacia (le direttive e le procedure che costituiscono il sistema di controllo interno della qualità del revisore sono oggetto di valutazione annuale).

Il revisore deve essere in grado di dimostrare all'autorità di vigilanza l'adeguatezza delle direttive e procedure alla dimensione e complessità della propria struttura organizzativa.

Proposte

Sarebbe opportuno che il legislatore eserciti le opzioni concesse dagli art. 24-bis e 24-ter che consentono di stabilire requisiti relativi all'organizzazione interna del revisore o della società di revisione e all'organizzazione del relativo lavoro semplificati per le revisioni legali delle piccole imprese.

Si segnala inoltre la necessità di chiarire al comma 6 dell'art. 10 ter dello schema di decreto legislativo che oggetto di riesame non deve essere il lavoro di coloro che partecipano direttamente alla revisione in qualità di componenti del collegio sindacale, ma solo il riesame del lavoro dei dipendenti della società di revisione a cui espressamente si riferiva l'art. 24 bis, punto 1, lett. f) della nuova direttiva revisione.

8. Limitazione della responsabilità civile del revisore e dei componenti degli organi di controllo

L'attuale assenza di una limitazione della responsabilità civile del revisore e dei componenti degli organi di controllo pone serie problematiche, non ultima la difficoltà per il professionista di accedere al mercato dell'assicurazione per responsabilità professionale e il peso economico delle polizze che, oltre ad incidere inevitabilmente sul costo del servizio, risulta spesso eccessivamente gravoso, specialmente per i singoli professionisti, traducendosi così in deterrente all'esercizio dell'attività di revisione contabile (con intuibili conseguenze in termini di concentrazione degli incarichi di revisione nelle mani di pochissime società di revisione di matrice internazionale).

A fronte di crescenti richieste risarcitorie, pertanto, risulta ineludibile l'introduzione di forme più efficaci di protezione del professionista incaricato della revisione legale e, in particolare, di limiti quantitativi alla responsabilità civile del sindaco/revisore basati su un multiplo del compenso.

Tale soluzione ha l'indiscutibile pregio di essere oggettiva e particolarmente flessibile, oltre a tenere in considerazione il fatto che il compenso del revisore è stabilito in funzione della dimensione della società sottoposta a revisione contabile e del rischio correlato al settore.

Il sistema così congegnato offrirebbe ai revisori contabili, inoltre, la possibilità di conoscere *ex ante* i rischi economici ai quali sono esposti; e, quindi, di richiedere coperture assicurative adeguate; mentre al mercato verrebbe reso noto l'ammontare del danno che il revisore, in caso di negligenza, è preparato ad affrontare.

9. Altre proposte di intervento

Dall'esame dello schema di decreto legislativo emerge la necessità di riformulare le seguenti previsioni:

a) Contenuto informativo del Registro

L'art. 7 comma 1, lett i) prevede la comunicazione che il revisore legale debba comunicare al Registro l'eventuale rete cui appartiene, fornendo rilevanti dettagli (nomi e indirizzi di tutti gli altri professionisti o imprese appartenenti alla rete). Tale previsione non è contenuta nella direttiva 2014/56/UE, e la precedente Direttiva richiedeva queste informazioni solo per le società di revisione.

La questione comporta criticità per un gran numero di revisori, considerate le incertezze sull'estensione della rete, alla luce della definizione di cui all'art 1, punto 1, lett. l).

Si propone pertanto di modificare la norma in commento al fine di comunicare solo i dati relativi alle società di revisione, escludendo l'indicazione dei singoli revisori legali.

b) Sezione A e B del Registro

L'art. 8, comma 4 prevede che i soggetti iscritti nella "Sezione A" e nella "Sezione B" del Registro, sono in ogni caso tenuti agli obblighi di comunicazione e di aggiornamento del contenuto informativo del registro, ad osservare gli obblighi in materia di formazione continua, nonché al pagamento del contributo annuale di iscrizione.

Considerato che il contributo è computato in base a una serie di parametri collegati alla natura e alla dimensione degli incarichi, per i soggetti iscritti alla Sezione B si dovrebbe prevedere un contributo in misura fissa, poco più alta di quella attuale, al fine di tenere conto di quanto disposto dal comma 8 dell'articolo 21 dello schema di decreto legislativo il quale prevede che per le funzioni il cui costo varia in relazione alla complessità dell'attività svolta dall'iscritto nel Registro, il contributo è commisurato all'ammontare dei ricavi e dei corrispettivi realizzati dagli iscritti e in misura tale da garantire l'integrale copertura del costo del servizio.

c) Indipendenza ed obiettività

Considerato che nel nostro Paese è molto diffusa la partecipazione ad enti cooperativi si potrebbero creare criticità nella valutazione delle situazioni di indipendenza per i revisori soci cooperatori di cooperative di consumo, anche quando, come avviene normalmente, la loro partecipazione è del tutto ininfluente sulla cooperativa.

Pertanto si propone di modificare il comma 3 dell'art. 10 inserendo il concetto delle quote irrilevanti. Conseguentemente la disposizione in commento è modificata nel seguente modo: *"Il revisore legale, la società di revisione legale, i loro responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo di tale revisore legale o società di revisione legale e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, nonché le persone a loro strettamente legate ai sensi dell'articolo I punto 2 della direttiva 2004/72/CE, non possono detenere, se non in quote irrilevanti, strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale, devono astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non devono avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita."*

d) Durata dell'incarico di revisione

Al comma 2 dell'art. 13 dovrebbe essere chiarito che l'incarico di revisione ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data di approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico da parte dell'assemblea.

La norma sulla durata dell'incarico, che non è legata ad alcun punto specifico della Direttiva, ripropone il medesimo contenuto del D.Lgs. 39/2010, art. 13, punto 2.

Si segnala infatti che per i revisori individuali e le società di revisione, tra il momento di convocazione della assemblea (si suppone in prima convocazione e, per le società che fanno ricorso alle assemblee separate, si suppone ci si riferisca alla prima assemblea separata, in prima convocazione) ed il momento di approvazione del bilancio può intercorrere un lasso di tempo anche considerevole, nel corso del quale possono verificarsi o emergere eventi successivi, da trattare secondo le indicazioni del principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560.

Per i sindaci, a norma dell'art. 2400, comma 1 c.c., è prevista la *prorogatio* fino al momento in cui il collegio è ricostituito. Si propone, quindi, di modificare il *dies ad quem* nel giorno di effettiva approvazione del bilancio da parte dell'assemblea.

e) Relazione di revisione e giudizio sul bilancio

All'art. 14, comma 2 della lettera e), primo periodo, dovrebbe essere chiarito che la relazione di revisione comprende "un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge che ne disciplinano il contenuto informativo quando questo è significativo per il lettore del bilancio.

La precisazione vale ad impedire che il controllo del revisore, tutto centrato e strumentato esclusivamente sul bilancio, si estenda ad aree della gestione completamente estranee al bilancio e per le quali il revisore dovrebbe porre in essere procedure non regolate dai principi di revisione comunemente noti a livello internazionale. Tale limitazione, inoltre, è coerente con il secondo periodo della norma che si occupa di errori significativi: concetti riferibili soltanto al sistema del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato.

Al comma 4 dell'articolo in commento, inoltre, dovrebbe essere chiarito che in presenza di collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, la relazione di revisione deve essere firmata dal presidente. In presenza di un organo collegiale, infatti, la relazione può essere firmata solo dal presidente, a nome dell'intero collegio.

f) Relazione al comitato per il controllo interno

Nel testo dell'art. 19 dello schema di decreto legislativo è stata eliminata la previsione contenuta al terzo comma dell'art. 19 vigente, che prevede come la società di revisione legale debba presentare al comitato una relazione sulle questioni fondamentali emerse in sede di revisione e sulle carenze significative del sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria.

Nella prassi questo documento risulta particolarmente utile e costituisce anche una base per meglio svolgere e focalizzare gli interventi del comitato.

Sarebbe dunque opportuno che l'obbligo per il revisore di presentare la relazione sulle questioni fondamentali fosse reintrodotto.

Si propone pertanto di reinserire la seguente norma: *"Il revisore legale o la società di revisione legale presenta al comitato per il controllo interno una relazione sulle questioni fondamentali emerse in sede di revisione legale, e in*

particolare sulle carenze significative rilevate nel sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria."

g) Principi di revisione

All'art. 43 dello schema di decreto legislativo, dovrebbe essere chiarito che in attesa di sottoscrivere la convenzione, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi, restano in vigore i principi di revisione internazionali (ISA Italia) nel testo formalizzato con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014.

La norma intende evitare di creare un vuoto legislativo per la revisione dei bilancio 2016 o anche di anni successivi, se la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 11 dovesse richiedere un ampio tempo di attuazione.