

**IL COMPORTAMENTO DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INCARICATA DI SVOLGERE ATTIVITÀ DI REVISIONE
CONTABILE DEL BILANCIO A TITOLO VOLONTARIO: RAPPORTI CON IL SOGGETTO INCARICATO DI SVOLGERE IL
CONTROLLO CONTABILE AI SENSI DEGLI ARTT. 2409-BIS E SUCCESSIVI DEL CODICE CIVILE**

1. Scopo del presente documento

Scopo del presente documento è di indicare regole di comportamento alle quali la società di revisione si atterrà nel caso in cui venga alla stessa richiesta la revisione contabile con espressione del giudizio sul bilancio in presenza di controllo contabile ai sensi degli artt. 2409-bis e successivi del C.C. conferito a soggetto diverso dalla società di revisione stessa.

2. Richiamo dei compiti del soggetto incaricato di svolgere il controllo contabile

Il soggetto incaricato di svolgere il controllo contabile ai sensi degli artt. 2409-bis e successivi del C.C.:

- a) verifica, nel corso dell'esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;
- b) verifica se il bilancio d'esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondano alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano;
- c) esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto.

L'attività che il soggetto incaricato del controllo contabile svolge ai sensi dei punti b) e c) del comma 1 dell'art. 2409-ter, corrisponde all'attività di revisione contabile descritta nel Documento 200 dei Principi di Revisione emanati dai CNDC e R che, nel paragrafo 2, riporta:

“L'obiettivo della revisione contabile è di acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio nel suo complesso sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione”.

Pertanto il soggetto responsabile del controllo contabile, nell'esercizio delle funzioni attribuitegli dal Codice Civile, oltre a verificare, nel corso dell'esercizio, la regolare tenuta della contabilità, eseguirà anche la revisione contabile del bilancio esprimendo in apposita relazione il proprio giudizio sul bilancio stesso. Come anche indicato nelle “Norme di comportamento degli organi di controllo legale nella riforma del diritto societario”, predisposte dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Periti Commerciali, l'attività di revisione contabile del bilancio è eseguita secondo i Principi di Revisione emanati dai CNDC e R.

3. Considerazioni sulla sovrapposizione fra revisione contabile svolta dal soggetto incaricato del controllo contabile e revisione contabile svolta dalla società di revisione incaricata a titolo volontario

Nell'ipotesi in cui, oltre alla revisione contabile svolta dal soggetto incaricato del controllo contabile, la società che predispone il bilancio intenda incaricare a titolo volontario anche una società di revisione per l'attività di revisione contabile del proprio bilancio, accadrebbe che due soggetti diversi esprimerebbero un giudizio sullo stesso bilancio sulla base di un'attività di revisione svolta secondo i medesimi riferimenti professionali. L'esistenza e la circolazione all'esterno della compagine sociale di due “relazioni di revisione” sullo stesso bilancio, di cui una con valenza legale e l'altra no, sicuramente produce una confusione sui ruoli e sulle responsabilità dei diversi soggetti operanti che non è ritenuta auspicabile; pertanto, in tali casi, la società di

revisione dovrà astenersi dall'accettare incarichi di natura volontaria di revisione contabile del bilancio.

Eccezioni a tale indirizzo di natura generale potranno essere accettate nel caso in cui sia chiara la motivazione per il cliente di avere una duplicazione di verifiche (ad esempio, soci di minoranza che richiedono un controllo da parte del loro revisore, vincoli creati da particolari rapporti con il sistema bancario che richiedano lo specifico intervento della società di revisione, partecipazioni a gare internazionali). Fra tali situazioni eccezionali verrà ricompreso anche il caso in cui il soggetto incaricato di svolgere il controllo contabile (revisore contabile persona fisica o collegio sindacale nei casi previsti dal C.C.) indichi, anche nell'ambito dei colloqui avuti con la società di revisione alla quale si intenda conferire l'incarico di revisione a titolo volontario, che, nell'esecuzione della propria attività di controllo contabile ai sensi degli artt. 2409-*bis* e successivi, non seguirà i principi di revisione emanati dai CNDC e R. Di conseguenza la relazione che tale soggetto responsabile del controllo contabile emetterà ai sensi dell'art. 2409-*ter*, 1° comma, lettera c), non corrisponderà al modello previsto dalle "Norme di comportamento degli organi di controllo legale nella riforma del diritto societario" predisposte dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Periti Commerciali per tale fattispecie.

Nelle sopra menzionate limitate eccezioni è ritenuto necessario che, nella proposta per l'attività di revisione contabile volontaria, venga indicato quanto segue:

- evidenza che il controllo contabile è conferito ad altro soggetto che risulta l'unico organo responsabile ai fini di quanto stabilito all'art. 2409-*ter*, C.C. e quindi che l'incarico conferito alla società di revisione è di natura volontaria e non legale;
- evidenza che l'incarico conferito alla società di revisione non comprende la verifica della regolare tenuta della contabilità, in quanto svolta da altro soggetto incaricato del controllo contabile;
- evidenza che i risultati del lavoro della società di revisione non potranno essere utilizzati dal soggetto incaricato del controllo contabile nell'espressione del suo giudizio sul bilancio e che sarà cura e responsabilità del soggetto incaricato del controllo contabile svolgere tutte le procedure e gli accertamenti necessari ai fini dell'espressione del suo giudizio ai sensi dell'art. 2409-*ter* C.C.;
- indicazione della necessità, ai fini del rispetto del Principio di Revisione Doc. 260, di incontri con il soggetto incaricato del controllo contabile al fine di ottenere informazioni utili all'esecuzione dell'incarico di revisione volontaria e inclusione dell'ottenimento e analisi delle risultanze dell'attività svolta dal soggetto incaricato del controllo contabile inclusa l'analisi della relazione da questi emessa ai sensi dell'art. 2409-*ter*, 1° comma, lett. c) C.C. (qualora già disponibile). Si precisa che, nei casi in cui l'attività di controllo contabile venga svolta dal soggetto incaricato secondo i Principi di Revisione emanati dai CNDC e R, la relazione da questi emessa ai sensi dell'art. 2409-*ter*, 1° comma, lett. c) C.C. dovrà essere resa disponibile prima dell'emissione della relazione della società di revisione incaricata a titolo volontario;
- indicazione che la relazione di revisione che la società di revisione emetterà sarà titolata "Relazione della Società di Revisione" senza riportare alcun riferimento normativo per riflettere la natura "volontaria" dell'attività di revisione svolta e della conseguente relazione emessa. Nell'emissione di tale relazione la società di revisione non sarà ovviamente tenuta al rispetto dei termini indicati dall'art. 2429 richiamato dal secondo comma dell'art. 2409-*ter* del C.C.. Dovrà essere inoltre indicato che la relazione della società di revisione riporterà, nel primo paragrafo e successivamente all'indicazione delle responsabilità degli amministratori e della società di revisione, la seguente frase:
"La presente relazione non è emessa ai sensi di legge, stante il fatto che la società ABC ha conferito l'incarico per il controllo contabile ex art. 2409 – bis e successivi ad altro soggetto, diverso dalla scrivente società di revisione".
- indicazione dell'assunzione dell'impegno da parte del rappresentante legale della società cliente a non utilizzare la relazione della società di revisione (rilasciata all'esito dell'incarico volontario) ai sensi delle norme di legge e, in particolare, a non depositare tale relazione ai sensi delle norme del C.C. che disciplinano il procedimento di approvazione del bilancio;

- indicazione che sarà facoltà della società di revisione acconsentire a colloqui con il soggetto incaricato del controllo contabile destinati a fornire informazioni sull'andamento dell'attività di revisione contabile volontaria e soltanto su autorizzazione della società il cui bilancio è assoggettato a revisione contabile a titolo volontario. Non è, al contrario, ritenuto accettabile mettere a disposizione del soggetto incaricato del controllo contabile le carte di lavoro prodotte dalla società di revisione, anche qualora le procedure di revisione risultassero completate (nel caso contrario, infatti, le indicazioni contenute nel Principio di Revisione Doc. 230 impedirebbero la messa a disposizione delle carte di lavoro a terzi). Infatti, come già precedentemente indicato, è compito del soggetto incaricato del controllo contabile eseguire tutte le procedure e gli accertamenti necessari ai fini dell'espressione del suo giudizio sul bilancio. L'accesso alle carte di lavoro della società di revisione nominata a titolo volontario, pertanto, determinerebbe di fatto una impropria applicazione del modello di *governance* scelto dalla società, per il quale funzioni e responsabilità dei soggetti incaricati sono normati dalla legge.

Per i medesimi motivi gli elementi desunti dai colloqui con la società di revisione non potranno essere utilizzati dal soggetto incaricato del controllo contabile a supporto delle conclusioni da questi formulate ai fini dell'espressione del proprio giudizio sul bilancio. Tale indicazione deve essere presentata al soggetto incaricato del controllo contabile come presupposto per acconsentire al colloquio. Si precisa che, nei casi in cui la società di revisione fosse richiesta di emettere la propria relazione di revisione prima dell'emissione della relazione ai sensi dell'art. 2409-ter, 1° comma, lettera c) da parte del soggetto incaricato del controllo contabile, la società di revisione dovrà ottenere da parte del soggetto incaricato una specifica attestazione scritta nella quale tale soggetto dichiara che, ai fini dell'espressione del proprio giudizio nella relazione che andrà ad emettere ai sensi dell'art. 2409-ter, comma 1, lettera c) del C.C., non farà affidamento sulla relazione di revisione emessa dalla società di revisione a titolo volontario.

Quanto sopra indicato costituirà oggetto di integrazione per proposte già eventualmente emesse alla data del presente documento.

4. Incarichi svolti nell'interesse del revisore principale

Agli indirizzi di natura generale individuati nel precedente paragrafo 3 fanno eccezione i casi in cui la società di revisione sia incaricata di svolgere attività di revisione completa, revisione limitata (definita nella letteratura internazionale "*review*") o di eseguire limitate procedure di verifica (definite nel Documento di Ricerca Assirevi n. 51), su richiesta del revisore principale, sul bilancio d'esercizio e/o consolidato o sul *reporting package* e che tali attività risultino indirizzate ai revisori della società controllante: in tali casi, infatti, il destinatario dei risultati dell'attività svolta dalla società di revisione è il revisore della società controllante e non l'Assemblea degli Azionisti della società controllata destinataria della relazione ai sensi dell'art. 2409-ter, C.C., 1° comma, punto c). Non sono ravvisabili, pertanto, in tali casi, problematiche di confusione di ruoli o responsabilità correlate alla sovrapposizione dell'attività di controllo contabile svolta dal soggetto incaricato per legge e quella di revisione completa, revisione limitata o di limitate procedure di verifica del bilancio o del *reporting package* svolte dalla Società di Revisione i cui risultati sono destinati al revisore della società capogruppo.

Anche in queste fattispecie, peraltro, è possibile che il soggetto incaricato del controllo contabile richieda alla società di revisione di rendersi disponibile a colloqui finalizzati all'ottenimento, da parte del soggetto stesso, di informazioni relative all'attività di revisione o verifica in corso oppure che venga richiesto alla società di revisione di mettere a disposizione le carte di lavoro. In tali casi il revisore non acconsentirà a tali richieste in quanto la diversa finalità delle procedure svolte (destinazione dei risultati delle stesse al revisore principale) potrebbe creare fraintendimenti con il soggetto incaricato del controllo contabile in merito alle eventuali attese da questi sviluppate relativamente alla natura delle procedure svolte dalla società di revisione.

Al fine di evitare, peraltro, non chiare attribuzioni di responsabilità e compiti, è opportuno che la proposta di revisione contabile del revisore principale, qualora contenga indicazioni relative allo svolgimento diretto di procedure di revisione completa, revisione limitata o di limitate procedure di verifica sui bilanci di alcune componenti (controllate o collegate) così come la proposta del revisore secondario, indichino chiaramente che lo svolgimento delle procedure indicate non comporta l'attribuzione del controllo contabile ai sensi del Codice Civile alla società di revisione ma che lo stesso risulta conferito ad altri soggetti.

Non si ritiene necessario includere nella proposta ulteriori precisazioni di tenore simile a quelle evidenziate nel precedente paragrafo 3, in quanto la proposta stessa deve già chiaramente indicare la nature delle procedure e che le stesse saranno svolte dalla società di revisione esclusivamente ai fini del lavoro di revisione contabile del bilancio (consolidato) della Capogruppo e non rappresenteranno pertanto un lavoro autonomo finalizzato all'espressione di un giudizio professionale sulla situazione patrimoniale ed economica della società controllata.

Dicembre 2004