

**CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI**

*“Principi e raccomandazioni per l’esercizio del controllo
contabile nelle società di capitali che non fanno ricorso al
capitale di rischio”*

DOCUMENTO n. 1

- A. IL CONTROLLO CONTABILE NELLA REALTA' ODIERNA
- B. IL RUOLO DELLA PROFESSIONE CONTABILE NEL PANORAMA
INTERNAZIONALE
- C. LA RIFORMA DEL DIRITTO SOCIETARIO (D.LGS. 6/2003)
- D. SCOPO DEL DOCUMENTO

Principi e raccomandazioni per l'esercizio del controllo contabile nelle società di capitali che non fanno ricorso al capitale di rischio

A. Il controllo contabile nella realtà odierna

1. Il processo inarrestabile di globalizzazione delle economie e dei mercati internazionali ha fatto emergere sempre di più il valore sociale – e non solo semplicemente tecnico - che riveste oggi il tema dell'affidabilità dei conti societari e dei meccanismi idonei a garantire tale decisivo requisito nei confronti dei terzi e dell'intero sistema.

L'efficacia dei sistemi di controllo contabile è emersa ulteriormente all'attenzione anche alla luce dei recenti dissesti finanziari – nazionali ed esteri - che hanno messo a nudo l'incapacità, in taluni casi, di rilevare l'inattendibilità delle informazioni societarie, nonché di individuare i comportamenti posti in essere a danno dei soci, dei creditori, dei terzi e, soprattutto, dei risparmiatori.

In questi casi è tuttavia necessario distinguere fra comportamenti dolosi di malagestio, di malcontrollo, nonché di interessate connivenze a sfondo economico-sociale, rispetto a reali ed effettive carenze di struttura.

Diversamente, si correrebbe il rischio di incorrere in ingiustificate assimilazioni che potrebbero sfociare in ricostruzioni inorganiche e non funzionali della disciplina del controllo contabile.

Quasi che, in altre parole, il sistema di "controllo contabile" in sé - e non, *in primis*, la competenza ed onestà degli amministratori e dei loro collaboratori primari e diretti – potesse costituire la panacea alla scelleratezza economica dei "gestori".

2. Difficoltà analoghe deriverebbero da un'impostazione che pretendesse di equiparare aprioristicamente il mondo delle società quotate (all'interno delle quali, per inciso, si sono verificati i dissesti citati) e delle società di capitali che, pur non essendo quotate, fanno ricorso al capitale di rischio con l'universo delle società che non fanno ricorso a tale mercato.

In altre parole, in via sostanziale, le cosiddette PMI.

Le differenze non solo dimensionali ma, in particolare, di interessi coinvolti rendono, infatti, improponibile ipotizzare un approccio analogo.

Non solo, infatti, la massa di dati da sottoporre a controllo è chiaramente differente, ma, soprattutto nelle PMI, risulta del tutto assente quella figura sociale del “risparmiatore-investitore”, viceversa decisiva, come è noto, per la sussistenza del sistema delle Borse.

3. La stessa Unione Europea, per mezzo dell’emanazione della Direttiva 51/2003 – meglio conosciuta come Direttiva di “modernizzazione contabile” - pur menzionando espressamente i principi di revisione, non appare idonea a negare un approccio differenziato.

La norma, infatti, al punto 18, che riscrive l’art. 51-bis della IV Direttiva, prevede alla lettera b) del primo comma che la relazione del revisore legale comprenda una descrizione della portata della revisione recante, quanto meno, “l’indicazione dei principi di revisione in base ai quali la revisione è stata effettuata”, con ciò esplicitamente ammettendo una pluralità di principi di revisione in funzione della diversa tipologia delle imprese societarie assoggettate a controllo ¹.

4. In questo quadro non va neppure dimenticata la coesistenza, tutta italiana, degli istituti del collegio sindacale e dell’incaricato della funzione di controllo contabile, che genera una situazione per molti aspetti diversa – e quindi non comparabile - con analoghi istituti di altri paesi, non solo europei.

Ne deriva che una eventuale assunzione acritica di impostazioni e prassi di provenienza estera, indirizzate alla funzione di “*revisione*” quale univoca realizzazione dell’attività di “*controllo*”, si rivelerebbe sotto il profilo logico-sistematico non appropriata e, come tale, quantomeno discutibile, specie in relazione alle impostazioni e prassi di provenienza anglosassone, in quanto nate e sviluppatesi nell’alveo di un corpo legislativo di cosiddetta “*common law*” assai diverso quindi da quello nazionale.

5. D’altra parte, va considerato che anche la stessa riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/2003) rappresenta l’approdo di un processo evolutivo che parte sicuramente da lontano, basato su un tessuto normativo maturo ed assestato che è risultato idoneo a costituire le basi su cui introdurre – e a partire dal quale sviluppare - le innovazioni introdotte.

¹ Si veda: Direttiva 2003/51/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 giugno 2003, Gazzetta ufficiale n. L 178 del 17/07/2003 che modifica le direttive 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione, punto 18.

Una riforma che, pertanto, non costituisce una cesura rispetto al passato, bensì la risposta ai profondi mutamenti derivanti dall'evoluzione dell'economia e della società, nonché dall'apertura del commercio al contesto internazionale.

Non può, pertanto, essere trascurato il buon funzionamento di un impianto storico e culturale, soprattutto con riferimento ai non pochi concetti e nozioni che non sono stati oggetto di novella - e quindi esplicitamente confermati - che appaiono pertanto idonei a costituire le basi su cui innestare le innovazioni introdotte.

B. Il ruolo della professione contabile nel panorama internazionale

1. In campo internazionale, la professione contabile ha generalmente una significativa rilevanza nel processo di emanazione delle norme di comportamento nel controllo legale dei conti: ci si riferisce principalmente a Francia, Regno Unito, Germania, Stati Uniti, con la sola eccezione della Spagna.

Deve, peraltro, essere posto in luce che l'evoluzione della disciplina legale è un aspetto prevalente nell'esame della materia e dalla quale lo sviluppo stesso degli Standard non può prescindere.

Nei casi esaminati, i Principi sono documenti richiamati dalla normativa – primaria o secondaria – ma mai questi rappresentano direttamente una fonte normativa, fatta ancora eccezione per il caso spagnolo ².

2. La metodologia di lavoro dell'IFAC (International Federation of Accountants) si basa su regole generali (principle based), in quanto predilige formulare norme di carattere generale per poi lasciare agli operatori il compito di calare tale visione nel contesto specifico di indagine.

Occorre, inoltre, osservare che taluni ordinamenti giuridici sono – alcuni più, altri meno – attratti dalla standardizzazione delle procedure, il che significa, a livello pratico, che molti organismi tendono a recepire direttamente o indirettamente – per mezzo della riproposizione delle disposizioni a livello nazionale – il contenuto e il *modus operandi* dei Principi di revisione elaborati dall'IFAC.

Gli ordinamenti di matrice anglosassone evidenziano una grande attenzione ai Principi di revisione in quanto culturalmente legati agli *Auditing Standard*, tanto che le professioni del Regno Unito e degli Stati Uniti considerano di fatto i propri Principi più adeguati degli ISA (International Standard

² Si veda: Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoria de cuentas.

of Auditing), anche se la professione britannica ha già recepito *in toto* i principi dell'IFAC³. La cultura di molti contesti dell'Europa occidentale ha, con diverse graduazioni, un approccio talvolta diverso verso l'*auditing*; in taluni casi gli organismi preposti alle norme del controllo contabile forniscono disposizioni che trattano specifiche tematiche o che regolamentano problematiche concernenti i compiti e la responsabilità a cui vanno incontro i soggetti incaricati del controllo contabile indipendentemente dalla natura del soggetto giuridico su cui viene effettuato il controllo (società quotate, non quotate, ecc.)⁴.

3. La situazione e l'orientamento scientifico e tecnico-professionale appare aver modificato opinione, nel corso degli ultimi anni, sullo specifico tema del controllo contabile nelle PMI.

Gli atti di un'importante conferenza della Commissione Europea del 1996 dimostrano come, una decina di anni fa, la gran parte degli operatori del settore fosse orientato ad escludere le PMI dal controllo contabile o, in alternativa, ad assimilare tale controllo a quello effettuato nelle società quotate⁵.

Oggi, invece, si sta facendo effettivamente largo una terza via rappresentata dalla definizione di Standard o raccomandazioni *ad hoc* per le PMI.

La professione tedesca ha studiato il problema ed ha già prodotto un "documento zero"⁶.

La FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens*), allo stesso tempo, sta analizzando la possibilità d'introdurre o suggerire norme *ad hoc*, apposite per il controllo contabile nelle PMI.

L'IFAC stessa si è resa conto dell'inadeguatezza dei Principi IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) a tali realtà e sta approntando un progetto orientato a creare uno specifico sistema⁷.

³ L'Auditing Practices Board (APB), organismo preposto all'emanazione dei Principi di revisione britannici, ha, infatti, dichiarato nel maggio 2004 la propria intenzione ad adottare gli ISA e gli International Standard on Quality Control (ISQC). L'APB ha, poi, pubblicato facendo propri gli ISA nel mese di dicembre 2004 e, contestualmente, ha disposto che i Principi di revisione dell'IAASB debbano essere applicati per la revisione dei bilanci i cui esercizi hanno inizio a partire dal 15 dicembre 2005 o da data successiva.

⁴ La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), per esempio, non emana appositi documenti, bensì integra i propri Principi nazionali ai Principi ISA, includendo le norme tecniche dell'IAASB con disposizioni di carattere giuridico proprie della normativa nazionale. Allo stesso tempo il Code de Commerce sviluppa apposite norme in materia di responsabilità del controllore dei conti.

⁵ Si veda: Commission of the European Communities, *Act of the Conference on «The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union»*, 5-6 dicembre 1996.

⁶ Si veda: IDW, PH 9.100.1, *Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen*, 2004.

⁷ L'IFAC ha reso ufficiale il 7 Settembre 2005 la propria intenzione di sviluppare un progetto appositamente dedicato alla definizione di un set di Principi di revisione per le PMI. In questa ottica, i Principi dovrebbero essere conformi e coerenti con quanto contenuto negli originari ISA. Si veda: <http://www.ifac.org>.

Si sta dunque ragionando su quale approccio adottare per creare tale “set” di documenti; le strade che la prassi sembra voler proporre sono sostanzialmente due:

- ❖ *approccio semplificato* : vale a dire, semplificazione degli ISA in vigore;
- ❖ *approccio differenziato* : vale a dire, realizzazione di due set separati di documenti.

4. Si ripropongono, dunque, per questi tipi di approccio, le medesime osservazioni più sopra evidenziate, che conducono a porre in guardia sia sulla clonazione, che anche sul semplice adattamento, di modelli che hanno come base di impostazione le regole e le procedure della “revisione”.

In altri termini, sembra fondamentale stabilire prioritariamente che il criterio di approccio all'impostazione del “controllo contabile” per le società che non fanno ricorso al capitale di rischio - fermo ed indeclinabile l'assunto che la nozione e l'obiettivo del “Controllo” non possono e non debbono mutare in relazione alla natura, dimensioni e diffusione dell'impresa – debba avere riguardo alle svariate peculiarità della realtà da controllare, valutate con specifica sensibilità professionale e, quindi, libera e scevra da condizionamenti procedurali a base statistica, che risultino giustificati (ovvero anche adattati) in relazione a criteri propri alle grandi dimensioni.

C. La riforma del diritto societario (D.Lgs. 6/2003)

1. La riforma del diritto societario ha profondamente inciso sul tessuto normativo dei controlli societari.

L'interpretazione e l'apprezzamento delle molteplici innovazioni introdotte non possono che essere ispirati e condotti sulla base della sistemazione che il Legislatore ha voluto impartire alla disciplina della “corporate governance” nel suo complesso.

2. Il concetto di “corporate governance” è stato profondamente innovato dalla riforma che, com'è noto, ha raggruppato - divergendo sensibilmente rispetto alla precedente impostazione del codice civile - la disciplina della gestione societaria e quella dei relativi controlli in seno alla medesima sezione del codice civile (Libro V, Titolo V, Capo V, Sezione VI – bis) sotto la rubrica comune “Dell'amministrazione e del controllo”.

La natura complementare e sinergica del legame che si è voluto in questo modo enfatizzare, esprime del resto la comunanza di natura degli interessi che le aree in considerazione servono.

La corretta amministrazione dell'impresa – presidiata dal sistema di controllo che ne è garanzia – realizza, infatti, da un lato la tutela degli interessi sociali particolari (“in primis” *la salvaguardia del patrimonio sociale e l’efficace e corretto perseguimento dell’oggetto sociale*) e, nel contempo, la tutela di quegli interessi generali, di matrice sia privata che pubblica, che reggono la vita economica in generale (in sintesi : *la tutela dei terzi e la tutela del mercato*).

3. La chiave di volta dell'impianto giuridico della rinnovata “*governance*” (amministrazione e controllo) è chiaramente individuabile nel combinato disposto dell'articolo 2381 e dell'articolo 2403, integrati, a loro volta, dall'articolo 2409/ter, del codice civile.

In base ai primi due articoli i Consiglieri delegati, il Consiglio di Amministrazione, il Collegio Sindacale, rispettivamente e nell'ordine, “*curano/riferiscono*”, “*valutano*”, “*vigilano*” in merito al medesimo aspetto e cioè all'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, nonché al generale andamento dell'impresa, tenuto conto della sua natura e dimensioni.

In tale contesto – ma con riferimento a contabilità e bilancio – il Legislatore (articolo 2409/ter) ha poi distinto ed affiancato la funzione specifica del “*controllo contabile*” cui sono affidate, da un lato la *verifica* della concreta funzionalità e correttezza dell'apparato amministrativo nel riflettere i fatti di gestione nella loro quantificazione; dall'altro l'“*espressione*” di un giudizio sul bilancio di esercizio e (quando previsto) su quello consolidato.

E' stata così finalmente realizzata anche sul piano legislativo, la netta separazione fra “*controllo di legalità*” e “*controllo contabile*” che, com'è noto, ha radici lontane sia dottrinali che giurisprudenziali, nonché uno specifico precedente nelle disposizioni che regolamentano le società quotate, da ultimo, con il TUF del 1998.

Il “*Controllo*” ha così assunto con chiarezza – anche per le società che non fanno ricorso al capitale di rischio - la sua duplice connotazione, distinguendo fra *organo* (Collegio sindacale – controllo di legalità) e *funzione* (Incaricato – controllo contabile).

4. La riforma ha inoltre disegnato un sistema sostanzialmente modulare di “controllo contabile” che prevede un rapporto inversamente proporzionale tra la diffusione delle partecipazioni e la libertà organizzativa dei sistemi di controllo contabile adottabili.

Più precisamente, man mano che aumentano il grado di diffusione delle partecipazioni (che può culminare con il ricorso al capitale di rischio) e le dimensioni dell'impresa, si riducono, al tempo

stesso, le possibilità di scelta (fino a risultare rigidamente predeterminate) in ordine ai soggetti affidatari dell'incarico.

Il sistema prevede infatti quattro diversi livelli di controllo contabile:

- a. Srl: controllo facoltativo fino a determinati livelli dimensionali; obbligatorio oltre tali livelli ed affidato, salvo diversa disposizione statutaria, al collegio sindacale;
- b. Spa che non fanno ricorso al capitale di rischio e che non sono soggette all'obbligo di consolidamento: controllo sempre obbligatorio, affidato ad un revisore esterno o ad una società di revisione, salvo che diversa disposizione statutaria lo assegni al collegio sindacale;
- c. Spa che non fanno ricorso al capitale di rischio e che sono soggette all'obbligo di consolidamento: controllo sempre obbligatorio ed in ogni caso affidato ad un revisore esterno o a una società di revisione;
- d. Spa che fanno ricorso al capitale di rischio: controllo sempre obbligatorio e sempre affidato ad una società di revisione che svolgerà l'incarico secondo quanto previsto dalla disciplina delle società quotate (Tuf) e dei regolamenti emanati dalla Consob.

Lo schema sinottico riportato alla pagina seguente rende maggiormente chiaro il sistema evidenziato:

Sistema modulare
del
CONTROLLO CONTABILE

Tipologia società	Livello dimensionale	Controllo	Soggetto affidatario dell'attività di controllo	
Srl	Basso	Facoltativo	Collegio Sindacale Salvo diversa disposizione statutaria	
	Alto	Obbligatorio		
Spa	che non fa ricorso a capitale di rischio e che non è soggetta all'obbligo di consolidamento	Obbligatorio	Revisore esterno	Salvo diversa disposizione statutaria che affida il controllo al Collegio Sindacale
			ovvero Società di revisione	
Spa	che non fa ricorso a capitale di rischio e che è soggetta all'obbligo di consolidamento	Obbligatorio	sempre affidato a	Revisore esterno ovvero a Società revisione
Spa	che fa ricorso a capitale di rischio	Obbligatorio	sempre affidato a	a Società revisione che svolgerà l'incarico secondo la disciplina delle società quotate (Tuf) e dei regolamenti Consob

G
R
A
D
O

D
I
A
P
E
R
T
U
R
A

A
L

M
E
R
C
A
T
O



Il controllo, dunque, al crescere del grado di apertura al mercato della società controllata, diviene gradualmente più codificato e rigido, proprio in funzione delle crescenti dimensioni e complessità organizzative che, di norma, connotano appunto le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e, comunque, le società con strutture articolate e dotate di grandi dimensioni.

Parallelamente, sempre secondo il grado di apertura della società al mercato del capitale di rischio o di grandi dimensioni, il controllo viene attribuito a soggetti dotati di particolari e differenziati requisiti tecnico-organizzativi con la previsione di crescenti potenzialità, sia delle strutture che, evidentemente, delle (speciali e mirate) procedure richieste ai soggetti affidatari della funzione.

5. Una disposizione specifica avvalorata ulteriormente tale differenziazione e la consapevole volontà del Legislatore di operare proprio nella direzione indicata.

L'art. 156 del T.U.F. n. 58/1998 (*"Giudizi sui bilanci"*) prevede infatti che la Relazione al bilancio delle società emittenti strumenti finanziari diffusi sia obbligatoriamente strutturata secondo uno schema rigido che rappresenta il naturale approdo e la più appropriata sintesi del "corpus" dell'attività di revisione ⁸.

Tale norma non è riprodotta nella riforma operata dal D.Lgs. 6/2003 (*Cfr. art. 2429, 2° comma, ultimo periodo, che prevede che la relazione del Soggetto incaricato del controllo contabile debba essere strutturata in analogia con la relazione del Collegio Sindacale*).

Ciò proprio in ragione ed in coerenza di un approccio sistematico differente ed autonomo rispetto alle norme speciali che riguardano le (grandi) società che ricorrono al capitale di rischio.

Un approccio che non scendendo nel merito di regole tecniche ed applicative di controllo – arrestandosi invece alla definizione degli obiettivi e finalità dello stesso - non può coerentemente prevedere forme univocamente strutturate della Relazione, stante il fatto che, come ricordato, essa rappresenta appunto l'apice e la sintesi dell'attività di controllo materialmente svolta, secondo canoni, modalità di libero apprezzamento.

6. Il codice civile non descrive l'attività di controllo contabile dal punto di vista delle procedure.

Si limita ad individuare il risultato cui deve pervenire il sindaco/revisore: principalmente esprimere un giudizio sul bilancio e sulla sua attendibilità.

8 La Consob con delibera n. 14372 del 23.12.2003 ha modificato – a seguito della riforma del diritto societario – la definizione di società emittenti strumenti finanziari diffusi fra il pubblico in misura rilevante. L'attuale definizione contenuta nell'art.2bis del regolamento attuativo Consob 11971 viene di seguito riportata:

"Art. 2bis (Definizione di emittenti strumenti finanziari diffusi fra il pubblico in misura rilevante)

1. Sono emittenti azioni diffuse fra il pubblico in misura rilevante gli emittenti italiani i quali, contestualmente:

a) abbiano azionisti diversi dai soci di controllo in numero superiore a 200 che detengano complessivamente una percentuale di capitale sociale almeno pari al 5%;

b) non abbiano la possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis, primo comma, del codice civile."

L'oggetto del controllo è quindi identico (e non avrebbe potuto essere altrimenti in tutte le fattispecie).

Ma non altrettanto la previsione dei soggetti incaricati di effettuarlo la cui struttura organizzativa e, conseguentemente, le procedure che normalmente ne contraddistinguono l'attività, assumono una dimensione via via crescente.

Il collegio sindacale, quindi, potrà assumere il ruolo di soggetto incaricato del controllo contabile solo con riferimento a realtà caratterizzate da dimensioni necessariamente minori rispetto alle società emittenti strumenti finanziari diffusi.

7. Emerge quindi un principio generale secondo il quale il ricorso al mercato del capitale di rischio comporta l'insorgere di interessi di natura pubblica, afferenti la tutela del risparmio e del mercato, che trovano composizione, da un lato in un minor grado di libertà organizzativa del soggetto sottoposto al controllo e, dall'altro, nell'incarico conferito a soggetti specializzati che svolgono esclusivamente l'attività di revisione con le appropriate e pertinenti metodologie.

In questo evidente senso va letta, in particolare, la disposizione del nuovo art. 2409-bis cc, 2° comma, che testualmente dispone:

“Nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio il controllo contabile è esercitato da una società di revisione ... la quale, limitatamente a tali incarichi, è soggetta alla disciplina dell'attività di revisione ...”.

Pertanto, la lettura sistematica delle nuove norme in tema di *“controllo contabile”* ed in particolare la disposizione sopra citata, secondo la quale il controllo contabile – *“limitatamente”* alle società emittenti strumenti finanziari diffusi – è attuato secondo le norme della revisione, porta ad escludere che, per converso, la stessa prassi si debba applicare alle altre differenti realtà.

8. *“Revisione contabile”* e *“Controllo contabile”* – contrariamente ad una certa ricorrente opinione - non sono quindi affatto sinonimi.

Si tratta di concetti distinti e differenti che si rivolgono a realtà diverse, sia dal punto di vista dimensionale sia da quello degli interessi coinvolti: più precisamente il *“Controllo contabile”* è un momento fondante della *“Governance”*, mentre la *“Revisione”* rappresenta una metodologia specifica per l'effettuazione del *“Controllo contabile”*.

Per meglio dire la *“Revisione”* contabile è una procedura mediante la quale, in determinati casi, può anche essere effettuato il controllo contabile, ma diventa procedura vincolante per il controllo solo ed esclusivamente nel caso di società emittenti strumenti finanziari diffusi e di società quotate.

Sotto questo aspetto non può che apparire, per un verso innaturale e macchinoso e, per altro verso, uno spreco ed uno svilimento non considerare sul piano delle norme operative le potenzialità connaturate al rapporto organico proprio ed esclusivo del collegio sindacale, imponendogli modalità proprie di soggetti del tutto terzi rispetto all'impresa.

D'altro canto, per fare un esempio, il ricorso a verifiche con campionamento statistico, che stanno alla base delle tecniche della revisione, realizza un tipo di controllo che trova il suo naturale ambito nelle organizzazioni vaste e complesse ove è materialmente impossibile acquisire, anche a più riprese, tutti i dati e le informazioni necessarie per esperire efficacemente il controllo stesso.

In questa linea pare utile ricordare, infine, che il Legislatore della riforma ha ritenuto di precisare che “ ... *l'assetto organizzativo , amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e dimensioni dell'impresa ...* “ , con ciò connotando – si ritiene - non solamente in termini di proporzionalità quantitativo/dimensionale l'apparato aziendale e le correlate attività di amministrazione e controllo e consentendo differenti approcci metodologici alle attività di riferimento .

9. Si può quindi concludere nel senso di ritenere chiaramente inammissibile la possibilità di estendere l'obbligo di attuare il controllo contabile secondo le modalità proprie delle società emittenti strumenti finanziari diffusi e delle società quotate (cioè secondo i principi di revisione) anche a realtà diverse da queste, perché ciò significherebbe disattendere la chiara volontà del legislatore che, viceversa, ha inteso atteggiare la rigidità dei controlli societari in funzione del grado di apertura al mercato, secondo il principio di tutelare, nel rispetto degli interessi coinvolti, la libertà e la flessibilità organizzativa delle società di piccole dimensioni.

La “*revisione*” infatti nasce e si evolve nel contesto tipico delle società quotate ed è demandata ad apposite società di servizi che peraltro, come già evidenziato, hanno addirittura per oggetto esclusivo tale tipo di attività.

Essa è idonea ad assicurare il controllo di realtà aziendali di grandi dimensioni, altamente strutturate ma, per ciò stesso, non è certamente pensabile che possa essere trapiantata – per semplice analogia e senza un'espressa previsione normativa – in realtà connotate da dimensioni e modalità organizzative radicalmente differenti e minori.

D. Scopo del documento

1. Si avverte dunque l'esigenza di contrastare ed eliminare le interferenze ad un corretto inquadramento della disciplina per porre le basi interpretative e tecniche della materia ed, in particolare, del "controllo contabile".

Spetta in primo luogo alla professione contabile italiana esprimere, con definitiva chiarezza, una propria posizione sull'argomento, eventualmente rivedendo precedenti posizioni già esistenti in materia e dando nel contempo avvio alla produzione di indirizzi e raccomandazioni ad hoc per l'ampio universo delle PMI ("Principi di controllo contabile") che tengano appunto conto della specificità operativa e dei differenti principi, modalità e finalità cui deve ispirarsi il "controllo contabile" delle realtà societarie minori ed, in genere, di quelle che non fanno ricorso al capitale di rischio.

2. Questo è pertanto lo scopo del presente documento (e dei successivi a questo collegati) che si propone quindi di rivedere e di aggiornare ogni altro principio, indirizzo e/o raccomandazione di emanazione professionale già esistente in materia.

In coerenza con tutto quanto precede, l'obiettivo è quello di fornire appunto principi, raccomandazioni ed indirizzi ai quali il soggetto incaricato della funzione di controllo contabile potrà fare libero - ma ragionato - riferimento per impostare la sua attività, ferma in ogni caso restando la sua piena autonomia circa le modalità operative che riterrà concretamente di adottare che dovranno comunque risultare sempre coerenti con il livello di professionalità e di responsabilità che l'incarico comporta.

3. L'obiettivo finale resta in ogni caso quello della qualità del lavoro e, al riguardo, si ritiene che la flessibilità lasciata al soggetto affidatario della funzione e l'assenza di rigidi vincoli procedurali finisca proprio per esaltare - e non certo per comprimere - le doti di professionalità e le capacità di giudizio richieste dalla natura dell'incarico. L'esatto contrario, in altre parole, rispetto ad un approccio cosiddetto "*audit-lite*" che qui non si intende di certo perseguire nella piena consapevolezza, viceversa, di dover sempre corrispondere, ai migliori livelli, a quelle che sono le esigenze di fiducia che vengono riposte dalla collettività nell'attività della professione contabile.

* * *