# Aspetti principali della normativa sulla revisione legale

Il termine usato in pratica per "revisione contabile", "controllo legale dei conti" o "revisione legale dei conti" evoca una attività di osservazione critica effettuata a posteriori, con uno scopo di accertamento e di verifica di informazioni contabili.

In generale, per "revisione contabile" si intende quell'attività, condotta secondo statuiti principi di revisione[1], pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli estensori del bilancio, ossia dagli amministratori di un'impresa. Tale procedimento rappresenta la base per l'espressione del giudizio professionale sul bilancio da parte del revisore contabile.

La revisione contabile è stata recentemente oggetto di un significativo "restyling" che ha preso forma con l'emanazione del d.lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 (in seguito "d.lgs. 39/2010" o "decreto di riforma"), in attuazione della direttiva comunitaria 2006/43/CE, e con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 29 agosto 2012 dei primi tre decreti attuativi, entrati in vigore il 13 settembre 2012, ed in particolare:

- il d.m. 144/2012, attuativo dell'art. 6 ("Iscrizione nel Registro") del d.lgs. 39/2010, che disciplina le modalità di iscrizione nel Registro dei revisori legali (sia per le persone fisiche sia per le persone giuridiche). Il decreto in questione disciplina altresì le cause e le modalità di cancellazione dal medesimo Registro;
- il d.m. 145/2012, attuativo degli artt. 2 ("Abilitazione all'esercizio della revisione legale") e 7 ("Contenuto informativo del Registro") del d.lgs.39/2010, che indica e disciplina i requisiti necessari per l'iscrizione nel Registro dei revisori legali (es. laurea, onorabilità, superamento dell'esame di abilitazione professionale, ecc.). Il decreto in questione disciplina altresì le modalità di iscrizione nel Registro da parte di revisori di Stati esteri (comunitari o extracomunitari);
- il d.m. 146/2012, attuativo dell'art. 3 ("Tirocinio") del d.lgs. 39/2010, che disciplina le modalità di svolgimento del tirocinio per l'abilitazione alla professione di revisore legale (es. durata del tirocinio, soggetti presso i quali è possibile svolgere il tirocinio, verifiche dell'attività svolta dai tirocinanti, rilascio della certificazione di avvenuto tirocinio, ecc.), nonché l'istituzione e la tenuta del Registro del tirocinio presso il MEF (es. requisiti per l'iscrizione, comunicazioni al MEF richieste ai tirocinanti, cause di sospensione e cancellazione, ecc.).

[1] Emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ("CNDCEC") e raccomandati dalla Consob.

A questi decreti ne seguiranno altri nei prossimi mesi in quanto la materia è in continua evoluzione.

Il d.lgs. 39/2010 ha introdotto importanti innovazioni in materia di revisione dei conti annuali e dei conti consolidati delle società. In particolare, occorre anzitutto evidenziare il cambiamento terminologico introdotto dalla riforma che ha portato alla sostituzione dell'espressione "controllo contabile", largamente utilizzata nelle norme del codice civile e di altre disposizioni di legge, con l'espressione "revisione legale dei conti". Inoltre, con la riforma fa il suo ingresso nelle norme codicistiche il concetto di "rete" definito come "la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che è finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali."

Gli ambiti della revisione legale si evolvono nel tempo in risposta a sempre maggiori esigenze e bisogni delle organizzazioni e degli individui, fermo restando il focus sulla necessità di acquisire informazioni attendibili e/o di ottenere garanzie circa il comportamento e i risultati di alcuni soggetti nei confronti dei quali altri soggetti vantano un legittimo interesse cognitivo. Si pensi, ad esempio, a come nell'ultimo decennio si sia evoluto l'interesse dei soci verso il corretto operato degli amministratori nel fornire informazioni sulle politiche aziendali a tutela dell'ambiente per scongiurare i disastri ambientali spesso causati dalle imprese nello svolgimento della propria attività.
In questo senso, la revisione rappresenta un processo in continua evoluzione.
Esso si modifica a seconda delle evoluzioni nella legislazione nazionale e internazionale nell'area dell'informativa contabile e finanziaria e nelle attese di comportamento o di risultato dei soggetti e delle organizzazioni a cui essa si rivolge.
Ne discende che la revisione può riferirsi a diversi "oggetti" da sottoporre a revisione, che variano a seconda di chi la svolge e delle funzioni e degli scopi per cui è richiesta. Essa inoltre può essere svolta da persone con competenze diverse a seconda degli obiettivi da raggiungere[2].

Con il termine "revisione legale dei conti" oggi si intende riferirsi ad un complesso ordinato di verifiche, logicamente ben definito, con l'obiettivo di esprimere un giudizio indipendente sull'attendibilità dell'informativa contabile in generale e in primis sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato, se applicabile. In effetti il decreto di riforma non definisce cosa sia la revisione, ma tramite l'art. 11 ne illustra solo le modalità di svolgimento che devono essere in linea conformi ai principi di revisione internazionali[3].

[2] Vi sono infatti diversi ambiti di "revisione" che spaziano da quella della informativa contabile a quella operativa, da quella di ricerca frodi a quella delle due diligence solo per citarne alcune.
[3] Per la lettura dell'art. 11 del d.lgs. 39/2010 – Principi di revisione, si rimanda all'Appendice Normativa.