

CONTROLLO

Revisione Legale delle PMI: va presa una posizione

di **Claudio Ceradini**

Le **osservazioni del CNDCEC al documento di consultazione diffuso dal MEF** per l'attuazione della **Dir. 2013/34/EU**, attesa entro il 20 luglio 2015, offrono lo spunto per tornare su un paio di questioni per nulla sopite, e che richiedono una pronta **definizione**.

La prima, se la revisione legale è **opportuna** anche nelle p.m.i. e, secondo aspetto, quali sono in quel caso le **semplificazioni autorizzate** rispetto agli standard previsti dagli **ISA** (International Standards of Auditing).

Sul primo versante, bisogna ammettere che in Italia i tentativi sono stati perlomeno maldestri. Si è tentato, per un attimo, di prevedere la nomina di **Sindaci Unici** nelle società di capitali qualificabili come di **minore dimensione**, per poi virare immediatamente, tornando alla **vecchia** disciplina per le s.p.a. e iniziando una vorticoso serie di interventi sull'art. **2477 C.C.**, per le s.r.l., come se solo quest'ultime potessero essere **piccole**, e come se non diventassero **mai grandi**. Si è iniziato prevedendo la possibilità del sindaco unico con **l'art. 14, co. 13, L. 183/2011**, si è proseguito con una precisazione dei termini (organo di controllo in luogo di sindaco unico) poco dopo, con **l'art. 35, co. 2, lett. a), D.L. 5/2012**, convertito con L. 35/2012, per arrivare alla contestatissima e recente **abrogazione** dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo nel caso di **capitale** pari o superiore a quello **minimo** previsto per le società per azioni (art. 20, co. 8, D.L. 91/2014, convertito con L. 116/2014). Il quadro che ne risulta oggi è **confuso e inadeguato**, e ben lungi dal rispondere alla filosofia, cui anche la Dir 2013/34/EU si ispira, e cioè la **modulazione** del controllo alla dimensione.

Sul **secondo versante**, il quadro è perlomeno più preciso, se non agevole. Dal recepimento della **Dir 51/2003/UE**, intervenuto in Italia con D.Lgs. 32/2007 anche se solo per la parte obbligatoria, perdendo probabilmente un'occasione che forse oggi si ripropone (ma questa è

altra storia), il **dibattito** sulla **obbligatorietà** di utilizzo dei **principi di revisione** nello svolgimento dell'attività di Controllo Contabile, allora, e Revisione Legale, oggi, ha trovato **sintesi**. L'art. **2409ter C.C.**, nella sua breve vita, sarà ricordato per questo, avendo per la prima volta esplicitamente **richiesto** che nel giudizio sul bilancio fossero **esplicitati** i Principi di Revisione utilizzati. La sua **abrogazione** è stata disposta dal D.Lgs. 39/2010, che all'art. 11 peraltro prevede e **ribadisce** l'obbligatorietà dell'utilizzo dei Principi di Revisione. Non si scappa.

In questo contesto, veniamo a quello che la Dir. 2013/34/EU prevede. Al **capo 8**, la Direttiva si occupa della **revisione**, prevedendo che l'intensità dei controlli revisionali sia disciplinata in **funzione diretta** della **dimensione** dell'ente sottoposto a controllo, nella convinzione che vi sia un **limite inferiore** oltre il quale i **costi superano l'utilità** che il sistema ne trae in termini di **maggior attendibilità** dei dati. Più precisamente la Direttiva prescrive l'obbligo di controllo solo per le società che **superino** due dei seguenti tre limiti dimensionali:

- dipendenti (50 unità),
- attivo di stato patrimoniale (€/mln 4), e ricavi (€/mln 8).

Operando in Italia il cosiddetto divieto di **gold plating** (art. 14, co. Da 24 a 24ter, L. 246/2011), il **recepimento** della Direttiva non potrà prevedere **l'introduzione o il mantenimento** di obblighi (letteralmente livelli di regolazione) **superiori** a quelli **minimi richiesti** dalla Direttiva recepita. Per superare il divieto, devono sussistere **comprovate e dimostrate** esigenze. In assenza, la logica a suo tempo timidamente introdotta, e rapidamente abortita, di **proporzionalità** tra controllo e dimensione, dovrebbe essere **reintrodotta**, con una disciplina che, indipendentemente dalla natura giuridica, comporti **obblighi crescenti** per **dimensioni crescenti**.

Il documento del **MEF** questo dice, invitando ad una riflessione attenta su **costi** e

benefici della Revisione, che evidenzi le eventuali **esigenze** che conducano al superamento del divieto di *gold plating*. E' una **opportunità** per allinearsi ad una **logica** dei controlli presente in molti paesi europei (Germania, Regno Unito, Olanda) dove ha già trovato disciplina ed **attuazione** l'opzione a suo tempo prevista dall' **art. 51** della **Dir. 78/660/CEE**, di escludere dagli obblighi di revisione le società rientranti nei parametri per la formazione del bilancio di esercizio in forma abbreviata.

L'occasione deve essere colta, e le circostanze non forzate, per prendere una **posizione** chiara. Il commento che il CNDCEC ha offerto al documento del MEF è sul punto **fortemente incentrato** sulla difesa della categoria, e noi apprezziamo, e sulla individuazione delle “ **comprovate esigenze**”.

I controlli **favoriscono la continuità** aziendale, evidenzia il CNDCEC riferendo anche ad un proprio studio del 2007 sul punto che per gli anni 2002-2006 aveva evidenziato una **correlazione** sufficientemente difendibile tra **presenza** dell'organo di controllo e **longevità**. Non ci sarebbero nemmeno **evidenti risparmi** eliminando l'obbligo di controllo, poiché le banche ed altri *stakeholders* lo imporrebbero in ogni caso, pesando negativamente infine l'assenza della revisione sui **rating** bancari.

Possiamo convenire o meno, ritenere più o meno valide quelle riflessioni, presenti o meno le “comprovate esigenze”, ma un **paio di questioni** non si possono eludere.

La **prima**, riguarda l'attuale disciplina dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo, chiara per le **s.p.a.**, (serve sempre, punto) e **inadeguata** per la **s.r.l.**. Si può aderire alla logica del **Nord Europa**, in cui l'obbligo dipende dalla **dimensione**, o a quella più “ **latina**” (Italia, Francia, Spagna) in cui dipende dalla **natura giuridica** della società, ma deve essere **reso chiaro** **quando** le società siano assoggettate all'obbligo di

vigilanza ex art. 2403 C.C. e/o di

revisione legale, ed

a chi sono demandate le relative funzioni, e possibilmente la norma (la cui formulazione non ci pare un'opera titanica) non deve richiedere l'aiuto di un ermeneuta per essere compresa.

La

seconda riflessione riguarda più strettamente la

revisione legale. Può essere comprensibile il tentativo del CNDCEC di

difendere la revisione obbligatoria anche per le piccole, ma se ne devono trarre le

conseguenze dopo

anni di applicazione dei

principi di revisione. Non basta che il CNDCEC ricordi l'adattabilità e la

flessibilità degli ISA, sacrosanta ma

tutt'altro che agevole, ed indichi a sostegno della propria posizione (la revisione nelle piccole non è un problema) semplicemente la pubblicazione anche in italiano della

Guida all'Utilizzo dei Principi di Revisione nella revisione delle piccole e media imprese, due volumetti predisposti dallo IAASB, organismo dell'IFAC (International Federation of Accountant) che complessivamente contano 570 pagine. Né è sufficiente la pubblicazione del 2012 del CNDCEC sul medesimo argomento, apprezzabilissima e tecnicamente inappuntabile, ma che di fatto

nulla semplifica. Se la posizione da sostenere è che la revisione legale

serve sempre, o quasi, bisogna uscire dall'equivoco, e la professione deve

disporre in Italia, dove le imprese di piccole dimensioni sono la normalità, di

indicazioni precise della

misura e delle

condizioni di

semplificazione del lavoro dei revisori, in funzione della

dimensione e delle

caratteristiche della

società e dell'organo che la

controlla, e del tempo e compenso di cui dispone. Questa responsabilità è

ineludibile, anche perché la

tendenza, sulla base di quanto dovrà essere recepito dalla

Dir. 2014/56/UE entro metà giugno 2016 e del

Regolamento UE 537/2014, è quella di un ulteriore incremento di

obblighi e difficoltà (si vedano a titolo solo di esempio gli artt. 24bis e ter, 26 e 29 della Dir. 2014/56/UE). Se dobbiamo fare i revisori,

qualcuno deve dirci come farlo nella realtà italiana, e deve dirlo con

precisione ed autorevolezza sufficienti a costituire uno

standard di riferimento, che qualifichi la

diligenza del comportamento ex art. 1176, co.2, C.C., e che

dimensioni di conseguenza la

responsabilità di fronte al giudice.

Solo allora, la professione avrà fatto il suo compito.