



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

*La Revisione Contabile nel Mondo
Occidentale
Dal Medioevo all'Età Contemporanea*

Franco Pontani

Pavia, Febbraio 2015
N. 4/2014

www.ea2000.it
www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

La Revisione Contabile nel Mondo Occidentale Dal Medioevo all'Età Contemporanea

Franco Pontani

Abstract

The evolution in accounting systems also led to the evolution in control systems. Auditing activities led, in the late 16th century, to the founding of Colleges, Orders and Institutes. The statutory head auditor increasingly took on the connotation of one operating to safeguard public and private interests.

Between the 17th and 18th centuries, the need for a control of public management and of the activities of the international companies gave auditing activities ever greater importance. In the 19th and 20th centuries auditing found more reason for becoming widespread in the “flagrant swindles” that occurred in the Stock Markets and in the “untruthful reporting” of company inventories and financial statements. In Europe and the United States there was an intensification of formal requirements regarding accounting controls along with the undertaking of theoretical and scientific studies. The 20th century also saw the spread of technical and ethical standards.

Between the 20th century and the start of the 21st century, the greater internationalization of markets and greater widespread impact of fraud and of the economic-financial crisis resulted in auditing having to deal with problems regarding the independence and technical-scientific competence of auditors and increasingly with problems involving the uniformity of accounting principles and rules.

L'evoluzione dei sistemi di rilevazione contabile comporta un'evoluzione dei sistemi di controllo. Il controllo contabile conduce, nel tardo '500, alla fondazione di Collegi, Ordini ed Istituti. Il sindaco controllore contabile assume sempre più la connotazione di soggetto che opera per la tutela di interessi pubblici e privati. Tra il XVII ed il XVIII secolo la necessità di controllare le gestioni pubbliche e le attività delle compagnie internazionali, conduce a far assumere alla revisione contabile una sempre maggiore rilevanza. Nel XIX e nel XX secolo la revisione contabile trova ragione di sempre maggior diffusione per i “*flagranti inganni compiuti*” nelle Borse e la “*confezione non sincera*” di inventari e bilanci delle società. In Europa e negli Stati Uniti si assiste ad un'intensificazione della formalizzazione degli obblighi in materia di controllo contabile ed alla realizzazione di studi teorici e scientifici. Nel XX secolo si affermano e diffondono *standard* tecnici e regole etiche. Tra il XX e l'inizio del XXI secolo, per la maggiore internalizzazione dei mercati e per il maggior impatto sistemico delle frodi e delle crisi economico-finanziarie, la revisione affronta i problemi dell'indipendenza e della competenza tecnico-scientifica dei revisori e sempre più decisamente i temi dell'armonizzazione di principi e regole.

Keywords: sistemi di controllo contabile, revisione in Europa, standard di revisione, regole etiche di revisione

1. Le tracce della revisione dei conti in Europa nel Medioevo e nel Rinascimento

Una prima evidenza dei sistemi di controllo, attraverso il ricorso allo strumento inventariale, si rinviene

nel *Domesday Book* posto in essere per ordine di Guglielmo I d'Inghilterra, noto anche come Guglielmo il Conquistatore^{1 2} (a seguito dell'invasione Normanna

¹ Si tratta in realtà di due separati manoscritti. Uno noto come *Little Domesday* che si riferisce alle contee

dell'Inghilterra nel cui contesto la battaglia di Hastings³ svolse un ruolo determinante).

Nel tardo Medio Evo troviamo riferimenti ai revisori ed alla revisione in Italia, Francia, Inghilterra sia come attività che come formalizzazione dell'istituto del controllo (in genere pubblico).

In Italia, il Costituto⁴ pisano conferiva a Leonardo Pisano detto Fibonacci⁵ l'incarico di "revisore dei libri delle ragioni" del Comune di Pisa; il Comune di Novara affidava la revisione dei propri conti ad una commissione che aveva il compito di rivedere mensilmente i conti pubblici; in Toscana venivano conferiti i poteri di controllo sugli agenti contabili ai *podestà*⁶, mentre al *capitano del popolo*⁷ competeva la revisione delle scritture contabili⁸.

di Norfolk, Suffolk e Essex, assai più dettagliato del secondo noto come *Great Domesday*, che si riferisce a 31 contee del resto dell'Inghilterra con alcune importanti eccezioni come quelle relative alle città di Londra e Winchester, forse a ragione della dimensione e complessità delle aree. L'attività inventariale, in realtà, era anche parzialmente di censimento delle persone e di catasto dei terreni. Ebbe inizio nel 1085 d.C. e venne completata nel 1086 d.C., con l'individuazione di 13.418 luoghi ove venne svolta l'attività inventariale, v. *History Magazine*, n. 10 del 2001, in <http://www.history-magazine.com/domesday.html>, 24 febbraio 2009 (ribattezzato, a ragione della cavillosità dell'inventario, con il nome di *Doomsday book*, il "Libro del giorno del Giudizio Universale").

² A. CAVANNA, *Storia del diritto moderno in Europa*, Giuffrè, Milano, 1979, p. 493, «non vi fu bue, vacca o maiale che non fosse notato nell'inventario ...», v. anche F. PONTANI, *Informatica, impresa e diritto*, Giuffrè, Milano, 1984, p. 66, anche in The Library of Congress, Washington DC, (USA).

³ 14 ottobre 1066 d.C..

⁴ Statuto del Comune.

⁵ *Filius* Bonacci, nato tra il 1165 ed il 1180.

⁶ Era il titolare della più alta carica civile nel governo delle città dell'Italia medievale centro-settentrionale ricoperta da una persona non appartenente alla città che andava a governare (per questo era detto anche *podestà forestiero*), in modo da evitare coinvolgimenti personali nelle controversie cittadine e garantendo, quindi, l'imparzialità nell'applicazione delle leggi. Il podestà veniva eletto dalla maggiore assemblea del comune (*Consiglio generale*) e durava in carica, di solito, sei mesi o un anno. Doveva giurare fedeltà agli statuti comunali, dai quali era vincolato, e alla fine del mandato il suo operato era soggetto al controllo da parte di un Collegio di *sindaci*.

⁷ Esercitava il suo controllo sul Podestà mentre rimanevano autonomi due consigli a cui partecipavano i

In Inghilterra e Scozia, prima del 1130, si hanno testimonianze di revisioni nel senso moderno del termine. I conti della città di Londra venivano "revisonati" almeno dai primi del 1200.

Nel XII secolo, le Compagnie mercantili, nella cui attività si ravvisano gli albori degli scambi internazionali⁹, adottavano sistemi contabili (frequentemente assegnati per la loro gestione, nell'area di influenza cristiana, a monaci) che preludevano all'"idea" della partita doppia¹⁰.

Nel 1314, in Inghilterra, venne istituita la carica di *Auditor of the Exchequer*, che costituisce il più antico ufficio di controllo delle spese e delle entrate della Corona inglese.

Le prime revisioni contabili in Inghilterra erano di due tipi:

- a) la revisione dei conti delle città e dei Paesi, che veniva effettuata, pubblicamente, davanti a funzionari governativi ed ai cittadini; questa consisteva nell'ascolto dei conti letti dal tesoriere alla presenza dei revisori. Nella revisione delle corporazioni i conti venivano letti davanti ai membri (la pratica di "ascoltare i conti" che aveva avuto origine al tempo in cui poche persone erano "letterate", continuò sino al XVII secolo. Il termine

rappresentanti delle Arti e dei Mestieri ed i Gonfalonieri, capi di compagnie militari legate alle varie parrocchie. In pratica la figura del Capitano del Popolo doveva bilanciare politicamente la forza delle famiglie nobili rappresentando il ceto borghese dell'epoca.

⁸ L. D'AMICO, *Note sull'evoluzione dell'Istituto della Revisione*, in *Riv. it. di Ragioneria e di Economia aziendale*, n. 3/4, Roma, 1990; G. BRAMBILLA, *Storia della ragioneria italiana*, A Boriglione, Milano, 1901; F. MELIS, *Storia della ragioneria*, cit., p. 586.

⁹ Albori medioevali dato che sia al tempo dei sumeri, degli egizi, dei greci e dei romani numerosi erano i commerci via terra e via mare in un'ottica internazionale.

¹⁰ C. VACCÀ, *Modalità di organizzazione e forme di comunicazione delle professioni economiche: lacune e modelli di sviluppo della disciplina giuridica*, *Liuc Papers* n. 5, Serie Impresa e istituzioni 1, gennaio 1994; M.R. FIORENTINI, *Sviluppo capitalistico e professioni economiche: ragionieri e dottori commercialisti, consulenti del lavoro*, in *Le libere professioni in Italia*, a cura di W. TOUSIJN, Il Mulino, Bologna, 1987, pp. 264-265; C. CIPOLLA, *Commercio e Compagnie Commerciali nella Rinascita Europea dal 1100 al 1400*, in *Le Compagnie Commerciali nel Mondo Moderno*. Atti del Convegno Venezia, 11-12 ottobre 1979, I.C.E., Milano, 1984; C. WILSON, *Compagnie Commerciali e sviluppo economico in Europa nell'Età Moderna*, in *Le Compagnie Commerciali nel Mondo Moderno*, cit..

“audit” desume, quindi, la sua origine etimologica dalla parola latina “audire¹¹”);

- b) la revisione dei conti dei grandi castelli, che comportava un esame dettagliato dei movimenti di carico e scarico dei conti (non solo espressi in moneta) tenuti dai funzionari addetti alla gestione dei grandi castelli, seguito da una dichiarazione di “audit”, cioè da un rapporto orale davanti al “lord” del castello ed al suo consiglio. Nell’ambito di questa procedura troviamo anche anticipazioni della figura del revisore interno, generalmente membro del consiglio del castello¹².

Tutte queste iniziative e la definizione degli istituti del revisore e della revisione condussero a porre le basi per la disciplina della funzione dei revisori contabili pervenendo, tra il XIX ed il XX secolo¹³, alla formazione di Albi od Elenchi o Registri di specialisti od esperti o di soggetti ritenuti tali.

Nel Rinascimento assistiamo ad un lento evolversi della revisione contabile su due linee direttrici:

- a) quella del pubblico (controllo dei conti delle città e dei comuni¹⁴);

- b) quella del privato (controllo dei conti della gestione dei castelli, prima, e poi dei conti dei mercanti e delle compagnie¹⁵).

Parallelamente si arrivano a definire i lineamenti dei primi rudimentali, ma organizzati, sistemi di controllo interno e di revisione contabile interna (nell’azienda dei mercanti veneziani nel ’400 e dei banchieri fiorentini ed olandesi del ’500) ed alcune regole pubbliche di salvaguardia, quali quelle dell’obbligo di vidimazione dei libri contabili e dell’osservanza di particolari modalità di tenuta delle scritture contabili, nonché della fissazione delle caratteristiche professionali degli addetti al controllo.

Le qualità del revisore contabile, quale esperto della materia, vengono delineate e formalizzate (tuttavia, ancora in modo superficiale) con la costituzione, a partire dal tardo ’500, di collegi di esperti, di ordini ed istituti, che vanno via via definendo le loro strutture ed i loro compiti per oltre 500 anni.

Nel 1559, in Inghilterra, l’ufficio dell’*Auditor of the Exchequer* viene riformato ed assume la denominazione di “*Auditors of Imprests*”.

La professione contabile, in Italia, trova il suo primo riconoscimento ufficiale con la costituzione di un “*Collegio de Rasonati*” con il decreto del Consiglio dei Dieci della Repubblica Veneta, dell’11 dicembre 1581¹⁶, collegio cui è deferito il compito di fare “*scontri*”, cioè riscontri e controlli nella contabilità pubblica che, in quel periodo, a Venezia risultava particolarmente disordinata.

A Roma, nella metà del ’500, vi erano i *sindici*¹⁷ (o “*sindachi*”¹⁸) delle congregazioni (od anche con-

¹¹ Nell’originario significato di ascoltare ed al tempo stesso di essere consenziente a ragione dell’aver preso conoscenza (la radice *au* deriva dall’accadico *ha*, da cui l’accadico sostantivo *hadû* (consenso) e verbo (essere consenziente, ma anche fare attenzione a); il riferimento può essere anche ai termini accadici *hātu*, *hiātu* (vegliare su, proteggere): incrocio con la base di *wadû*, *idû* (prendo conoscenza). V. G. SEMERANO, *Le origini della cultura europea*, vol. II, Leo S. Olschki, Firenze, 1994. Corre l’obbligo di precisare che nella radice storica dell’istituto la funzione era anche quella del giudicare. Nei tempi moderni, in realtà, il revisore contabile giudica, a seguito della sua attività, se quanto oggetto del suo esame, a suo parere, è corretto e veritiero, cioè atto a rappresentare correttamente, secondo convenzioni date, una determinata situazione patrimoniale, economica e finanziaria di un’impresa riferita ad un dato momento o periodo di tempo.

¹² J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPELIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., 1985, pp. 9-13, V.M. O’REILLY, M.B. HIRSCH, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, 1990, cit., V.M. O’REILLY, P.J. McDONNELL, B.N. WINOGRAD, J.S. GERSON, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, 1998, cit..

¹³ V. *infra*, §§ 3 e 4.

¹⁴ In Italia si rileva la presenza di ispettori pubblici inizialmente chiamati “*Operai*” (L. D’AMICO, *Note sull’evoluzione dell’Istituto della Revisione*, cit.; P. RIGOBON, *Cenni sulla contabilità delle antiche corpo-*

razioni religiose in Toscana, A. Boriglione, Milano, 1891, p. 5).

¹⁵ Soprattutto nei monasteri e conventi dove troviamo, di solito, due padri chiamati “*revisori*” che si occupano della vigilanza sulla corretta gestione e tenuta della contabilità (L. D’AMICO, *Note sull’evoluzione dell’Istituto della Revisione*, cit.; P. RIGOBON, *Cenni sulla contabilità delle antiche corporazioni religiose in Toscana*, cit., p. 4).

¹⁶ Sul tema, tra gli altri, C. VACCÀ, *Modalità di organizzazione e forme di comunicazione delle professioni economiche: lacune e modelli di sviluppo della disciplina giuridica*, cit..

¹⁷ Testimonianza viene riportata da L. HINNA, W.F. MESSIER JR., *Auditing. Fondamenti di revisione contabile*, The McGraw-Hill Companies S.r.l., 2007, anche in www.ateneonline.it/auditing/isbn6300-9_demo.ppt, testimonianza che riproponiamo: «*Noi Hieronimo sicoliante di Sermoneta pittore insieme col m° Pietro Venale da Immola pittore e detti sindachi avedere lintrata et uscita. Il camarlingato di m° Domenico detto il Zaga pittore il anno 1561 e 1562 così havemo secodo e scritto i quisto libro lui haver aministrato diligentemete il suo officio così havemo li vista i mano*

di detta compagnia trentuno e baiocchi trita quattro quali denari si avranno alla sua intrata e uscita. Al sfizio il suo consolato dil anno 1563 in fede alla verita io sopra ditto Hieronimo o scritto e sottoscritto la prisete sindacatione questo di 3 di gennaio 1563. Jo Hieronimo manu propria, Io Pietro venale sopradetto afermo quanto di sopra è detto».

Ancora, gratitudine si deve esprimere ad A. COEN, per il suo scritto *Le origini della professione. Quegli antichi "sindici"*, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia, in *Brescia e Futuro*, Edizione XIII, n. 1, 2002, che ci rende partecipi, da un lato, di un decreto del 1480, con il quale il Serenissimo Principe di Brescia, per l'Hospital grande o maggiore, anticamente detto anche "degli uomini" nomina di un Priore, un Massaro, due Presidenti e due "Sindici"; A. COEN ci rende edotti delle funzioni dei sindaci attraverso il riporto di uno stampato d'epoca (9 maggio 1723, che testimonia di fatti risalenti al 1600) relativo al regolamento, denominato "Ordini e Statuti dell'Hospital Maggiore di Brescia", da cui l'Autore citato trae e che, per utilità di documentazione, qui si riporta testualmente: «*De due sindici, e loro Ufficio*". 1) *Doveranno nel Consiglio Generale de Confratri essere eletti due Sindici nel Mese di Maggio, quali durino, e durar debbano per tre anni, e non più, se non saranno confermati dal detto Consiglio, o dalla maggior parte del medesimo*. 2) *Detti Sindici doveranno esser Dottori, come anche il Priore, come all'incontro il Governatore, e Presidenti non doveranno esser Dottori, giusto l'antichissima sempre osservata consuetudine, e la Parte del Consiglio Generale de Confratri, 11 Maggio 1567 in tal proposito*. 3) *Essi Sindici non possano nominarsi, ne eleggersi se non saranno del numero de Confratri, come fù prescritto con la parte, 2 Maggio 1608*. 4) *L'Ufficio de Sindici principalmente sia in sovrintendere alla difesa, e conservazione delle ragioni dell'Ospitale, consultare, e dirigere le Liti; prender le informazioni delli Uffiziali, e Ministri, per sinceramente riferirle, o alli Presidenti, o al Consiglio, prima della loro Ballottazione sua suis. Doveranno presiedere all'Archivio, ad effetto, che sia ben tenute, e custodite con pontualità, e con buon ordine le Scritture, senza che si confondino, o disperdino, onde ad ogni occorrenza possino con facilità ritrovarsi; ... Doveranno usar ogni cura, e diligenza, acciò che siano osservate le Leggi, & Ordini dell'Ospitale, e procurare, che le entrate siano bene, e con diligenza spese a solo beneficio de Poveri, e che tutti gli Uffiziali, e Ministri facciano ciò, che devono, e non si prendano più libertà di quella, che hanno per le loro incombenze*. 5) *Accadendo Liti Locali attive, o passive dell'Ospitale, debbano essi Sindici visitar personalmente li liti contenziosi, così per riferir alla Consulta il vero, e sincero stato delle cose, come per illuminar li Giudici, & Avvocati*. 6) *Abbiamo incom-*

benza di far seguire con l'attuale loro assistenza un diligente dissegnamento a Stabile per Stabile di tutti li Beni descritti al dilui Catastico 1641 ...».

¹⁸ "Sterminata" è la bibliografia che tratta dei "sindaci" almeno a partire dal 1300. Si citano, tra gli altri, G. TOMMASI, L. CINUZZI, *Dell'histoire di Siena*, G. Batt. Pulciani Senese, Venezia, 1625, pp. 7, 10, 11, 12, 13, 37, 39, 67, 79, 80, 81, 96, 102, 115, 120, 139, 148, 178, 190, 194, 195, 215, 232, 234, 239, 254, 257, 270 e 283; S. AMMIRATO, *Istorie Fiorentine*, Amador Maffi Forliuense, Firenze, 1647, pp. 56, 148, 223, 224, 335, 417, 432 e 445; G.V. COPPI, *Annali, memorie ed Huomini illustri di Sangimignano*, Stamperia di Cesare e Francesco Bindi, Firenze, 1695, pp. 121, 133, 143, 155, 220, 278, 280, 307, 325, 330, 334 e 376; D.M. MANNI, A. MANNELLI, *Cronichette antiche di varj scrittori del buon secolo della lingua toscana*, Appresso Domenico Maria Manni, Firenze, 1733, pp. 111, 116, 117, 118, 232, 233, 235, 240, 242, 243, 246 e 271; G. DI GIOVANNI, *L'ebraismo della Sicilia*, Stamperia di Giuseppe Gramignani, Palermo, 1748, pp. 125, 301, 321, 347 e 418; L.A. CECINA, *Notizie storiche della Città di Volterra*, G. Paolo Giovannelli e Compagni, Stampat. dell'Almo Studio Pisano, Pisa, 1758, pp. 32, 45, 70, 82, 84, 89, 104, 105, 106, 107, 124, 130, 139, 180, 182, 195 e 330; ILDEFONSO DI SAN LUIGI (FRA), *Delizie degli eruditi toscani*, vol. III, Gaet. Cambiagi Stampator Granducale, Firenze, 1772, pp. 72, 223, 225 e 254; L. CANTINI, *Saggi storici d'antichità toscane*, vol. I, Stamperia Albizziniana da S. Maria in Campo, Firenze, 1796, pp. 178, 196 e 197; B. VARCHI, *Storia fiorentina*, vol. III, Dalla Società Tipografica De' Classici Italiani, Milano, 1803, pp. 246, 248 e 293; G. MANNO, *Storia di Sardegna*, vol. II, Alliana e Paravia, Torino, 1826, pp. 369, 370 e 414; D. COMPAGNI, *Cronaca fiorentina dal 1280 al 1312*, Pietro Fiaccadori, Parma, 1842, pp. 8, 175, 176, 184, 186, 190, 191, 192, 193, 196, 204, 208, 213 e 214; M. CESAROTTI, *Gli oratori greci*, Società Editrice Fiorentina, Firenze, 1843, pp. 129, 131, 132, 190 e 257; P. DI SANTA ROSA, *Storia del tumulto dei ciompi avvenuto in Firenze l'anno 1378*, Giuseppe Pomba e C. Editori, Torino, 1843, pp. 16, 54, 55, 74, 77, 79, 85, 87, 123, 127, 149, 160, 167, 168 e 171; C. CANTÙ, *Storia degli italiani*, vol. IV, Cugini Pomba e Comp. Editori, Torino, 1854, pp. 170 e 627; G. MILANESI, *Documenti per la storia dell'arte senese: raccolti ed illustrati*, voll. I e II, Onorato Porri, Siena, 1854, pp. 3, 55, 333 e 334; G. VILLANI, M. VILLANI, F. VILLANI, *Croniche*, vol. I, Sezione Letterario-Artistica del Lloyd Austriaco, Trieste, 1857, pp. 66, 130, 135, 141, 151, 179, 200, 239, 255, 259, 263, 308, 345, 357, 360, 363, 365, 393, 395, 397, 403, 404, 424, 435, 439 e 495; F. ZAMBRINI, *L'eccitamento: giornale di filologia, di letteratura e di amenità*, vol. I, Tipi delle Scienze, Bologna, 1858, pp. 119, 120, 121, 122, 123 e 124; AB. M. BONATO, *Storia dei sette comuni e contrade annes-*

fraternite) di artisti, poi divenute Accademie e successivamente Università, *sindici* che controllavano l'operato dei "consoli"¹⁹ e (soprattutto) verificavano i libri contabili predisposti dai "camerlenghi"²⁰.

se, vol. III, Tipi del seminario, Padova, 1859, pp. 53, 57, 59, 91, 92, 204, 256, 258, 362, 411, 418, 419 e 445; F.L. POLIDORI, *Statuti Senesi scritti in volgare ne' secoli XIII e XIV*, vol. I, Presso Gaetano Romagnoli, Bologna, 1863, pp. 12 e 41; P. PREZZOLINI, *Storia politico-religiosa del popolo fiorentino dai primi tempi fino a noi*, vol. III, Tipografia di Eduardo Ducci, Firenze, 1865, p. 23; P. EMILIANI-GIUDICI, *Storia dei comuni italiani*, vol. II, Felice Le Monnier, Firenze, 1866, pp. 57, 71, 77, 84 e 364; P. EMILIANI-GIUDICI, *Storia dei comuni italiani*, vol. III, Felice Le Monnier, Firenze, 1866, pp. 11, 12, 13, 14, 15, 52, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 125, 128, 137, 171, 192, 193, 198, 199, 205, 245, 247, 257, 345, 347, 359 e 370; IL POLITECNICO, *Repertorio di studj letterarj, scientifici e tecnici*, vol. IV, Amministrazione del Politecnico, Tip. di Zanetti Francesco, Milano, 1867, pp. 259, 486, 489 e 493; S.L. PERUZZI, *Storia del commercio e dei banchieri di Firenze in tutto il mondo conosciuto dal 1200 al 1345*, Tipi di M. Cellini e C. alla Galileiana, Firenze, 1868, pp. 58, 59 e 64; L. ORIOLI, *Le confraternite medievali e il problema della povertà. Lo statuto della Compagnia di Santa Maria Vergine e di San Zenobio di Firenze nel secolo XIV*, Edizioni di storia e letteratura, Roma, 1984, Cap. XXXVI, *Riformazione data per lo comune di firencie a chiamare sindachi et procuratori per la compagnia*, p. 35, ed in particolare Cap. XXXVIII, *Come si debbia* (o *dee*, a p. 21) *chiamare sindachi* (e *procuratori*, a p. 21), testo del 1355, p. 37.

¹⁹ Sin dal medioevo, i consoli erano magistrati, così chiamati desumendo dall'uso romano, che affiancavano i Consigli (detti Arenghi, Parlamenti, Assemblee, Senati, ecc., secondo i luoghi) delle amministrazioni comunali. Il fondamento del governo dei Comuni era costituito da un Consiglio generale cittadino; questo eleggeva dei magistrati, detti consoli, che venivano incaricati della reggenza. I consoli, privi di autorità esercitavano il loro compito in rappresentanza del vescovo. Si deve ricordare che nel periodo medioevale le città avevano continuato, rispetto al periodo romano, ad essere sedi di autorità ecclesiastiche e civili e, in qualche misura, centri politico-amministrativi e giudiziari. Questo grazie, in particolare, all'autorità del vescovo ed ai diritti di giurisdizione che lo stesso aveva acquistato nei secoli X e XI sull'area urbana e suburbana. Intorno al vescovo, alla sua autorità, ai suoi organi di governo, nell'esercizio di quelle funzioni, si erano sviluppati inoltre ceti urbani diversi, definiti talora dalle fonti *boni homines*, che acquistarono influenza esercitando il governo insieme e per conto del vescovo. Così in C. CAPRA, G.

2. Le tracce della revisione dei conti tra il XVII ed il XVIII secolo

Tra il XVII ed il XVIII secolo troviamo evidenza di "regole di salvaguardia" nell'*Ordonnance du Commerce*, emanata sotto il ministro Jean Baptiste Colbert (1619-1683), detta anche "*Code Marchand*" o "*Code Savary*"²¹ (così chiamato a ragione dell'apporto tecnico del mercante parigino Jacques Savary, durante il regno Luigi XIV) del 1673, e più marcatamente negli editti di Luigi XV²² quali espressione dell'intervento

CHITTOLINI, F. DELLA PERUTA, *Storia Medievale*, Le Monnier, Firenze, 1995, p. 334. Il più antico documento inerente a questa carica è stato individuato nello "*statuto dei consoli*" (*Constitutum, consulum, Communis Pistoriae*) di Pistoia risalente al 1117; in detto documento si fornisce un'accurata descrizione dei poteri connessi a questa carica (il testo digitalizzato si rinviene in www.societapistoisestoriapatria.it/, unitamente alle opere curate in relazione al tema, anche con riferimento agli statuti, non solo del comune, tra l'XI ed il XII secolo, tra il 1974 ed il 2002, da N. Rauty e G. Savino). Fra gli statuti del XII secolo di cui si conservano l'originale od una copia, vi sono poi quelli di Genova del 1143 e di Pisa del 1162-64. A Siena, nel 1296, era console Lamperto (*Lampertus*) Pontani, figlio di Franceschino, pretore nella stessa città nel 1261, diretti ascendenti di chi scrive, presunto che il primo *Consul Saenensis* fosse tale Manco, forse nel 1125 o nel 1138 (in www.pontani.it, genealogia; dalla ricerca nell'archivio storico della Cattedrale di Tarquinia si rinviene continuità storica nei nomi, talché il padre di chi scrive venne battezzato, in Civitavecchia, con i nomi di *Lampertus, Hagesilaus, Ismaël, Evandrus*, poi, in sintesi di utilità, in relazione ai tempi, Lamberto).

²⁰ Generalmente con tale titolo si designa colui che amministra il tesoro ed i beni di un ente come il comune; l'amministrazione da lui governata prendeva sovente il nome di "*camera*" (del tesoro). Nel periodo considerato, nei monasteri, cattedrali e città medioevali era presente la carica in questione. Nel comune di Venezia i camerlenghi erano pubblici cassieri e sovrintendenti alle attività di riscossione e di redistribuzione delle entrate.

²¹ V. A. CAVANNA, *Storia del diritto moderno in Europa*, cit., p. 271; F. PONTANI, *Informatica, impresa e diritto*, cit., p. 69.

²² L. PACIOLI (o PACIOLO), *Trattato de computi e delle scritture*, in *Opere antiche di ragioneria*, 1911, p. 10 (v. *Tractatus de computis et scripturis* contenuto nella *Distinctio IX* della «*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*»). Dette regole le troviamo, poi, riprese anche da D. MANZONI, *Quaderno doppio col suo giornale, novamente composto, &*

normativo dello Stato che formalizzava regole di controllo che troviamo già presenti negli scritti dei padri della ragioneria.

Nel concreto operare delle società commerciali si deve ricordare che nella “*Compagnia Olandese delle Indie*” (fondata nel 1600), in forza di una modifica statutaria (1622), veniva previsto un limitato potere di verifica dei conti concesso ai cosiddetti “*partecipanti principali*”, ossia ai maggiori azionisti della Compagnia²³. Di un diritto di ispezione e verifica dei libri sociali, invece, godevano già i soci della prima grande compagnia inglese, la “*East India Company*” (fondata nel 1600).

In Italia, in Piemonte, intorno al 1620, risulta documentata la creazione della figura dei cosiddetti “*liquidatori giurati*”, con l’incarico di stendere i “*rapporti*”, le perizie e le liquidazioni in materia giudiziaria²⁴, attività che indubbiamente comportavano accertamenti, riscontri e verifiche.

In Italia, nel 1709 veniva costituita la “*Compagnia della Camera Imperiale di Comacchio*”, che riceveva l’approvazione di trentatré capitoli diretti a regolarne l’attività. Nel contesto, il cap. XIII del suo statuto prevedeva la nomina di due “*sindaci generali*” ai quali erano affidate l’amministrazione della società e la direzione dei funzionari (“*ministri*”, secondo la terminologia impiegata nello statuto) preposti al compimento degli affari sociali. Ai partecipanti (“*interessati*”) veniva riconosciuto il diritto di ricevere un resoconto delle attività sociali, redatto dai “*ministri*” incaricati della contabilità e del quale i due sindaci generali²⁵ erano responsabili di fronte ai soci.

diligentissimamente ordinato, secondo il costume di Venetia. Opera a ogni persona utilissima, & molto necessaria, Comin de Tridino de Monferrato, Venezia, 1540 (*Opere antiche*, cit., p. 59).

Il principio dell’indipendenza del revisore e la sua formalizzazione trovano una prima testimonianza in una legge scozzese del XVII secolo (J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPILIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1985, pp. 9-13, V.M. O’REILLY, M.B. HIRSCH, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, 1990, cit., V.M. O’REILLY, P.J. MCDONNELL, B.N. WINOGRAD, J.S. GERSON, H.R. JAENICKE, *Montgomery’s Auditing*, 1998, cit.).

²³ A. SCIUMÈ, voce *Sindaci (collegio dei)*, in *Enc. dir.*, vol. XII, Giuffrè, Milano, 1990.

²⁴ D. LAMANNA DI SALVO, *Ragioniere e Dottore Commercialista: una storica diatriba tra differenziazione ed unificazione*, in *Rivista Scuola superiore dell’economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F - Centro Ricerche Documentazione Economica e Finanziaria, n. 8/9, agosto-settembre 2004.

²⁵ *Ibidem* e bibl. ivi citata.

In Francia, Luigi XV, dopo un editto emanato nel giugno 1716, per meglio disciplinare l’obbligo contabile, fu costretto, per la costante e diffusa inosservanza degli obblighi contabili, ad emettere (il 4 ottobre 1723) un nuovo editto, molto analitico (ben 32 punti), seguito da una “*déclaration*” (16 aprile 1737) di richiamo alle Corti di giustizia del regno per la puntuale osservanza dell’obbligo della vidimazione (uno dei sistemi di controllo) dei libri di commercio.

Gli editti richiamati, e in particolare quello del 1723, stabilivano oltre a regole di vidimazione preventiva dei libri contabili, che dovevano essere rilegati, anche il controllo del numero delle pagine; si fissava poi l’obbligo della tenuta del giornale a due colonne e due segni, si imponevano forme di compilazione, la distinzione delle operazioni per esercizio, l’obbligo delle totalizzazioni e dei riporti dei totali da una pagina all’altra, ecc. (tutte regole con finalità di controllo o di renderlo comunque possibile). Non si trattava di regole nuove, ma della formalizzazione di comportamenti che troviamo, in parte, suggeriti (ed auspicati) come regole di controllo da seguire (ed in parte formalizzate) già al tempo di Fra’ L. Pacioli²⁶.

Nello stesso periodo, all’evolversi e diffondersi della società anonima si accompagna il parallelo evolversi dell’istituto del controllo di secondo grado²⁷ (la revisione contabile) con l’assegnazione di tale compito al revisore (censore o sindaco) di nomina pubblica o privata.

A Vienna, nel 1719, veniva costituita l’“*Imperiale Privilegiata Compagnia Orientale*”, nel cui statuto era previsto si affidasse la verifica del bilancio annuale, e la sua corrispondenza alle scritture contabili, a due o tre membri della compagnia, «*trascelti a maggioranza di voti espressamente fra tutti gli interessati*». I revisori, così come individuati dallo statuto, agivano in qualità di mandatari dei partecipanti non solo nell’esercizio dei compiti di controllo ma, in realtà, anche nell’approvazione del bilancio²⁸.

In Italia, a Milano, nel 1742, i ragionieri si organizzavano professionalmente nel primo Collegio ottenendo, poi, il riconoscimento di funzione di pubblico interesse²⁹.

²⁶ Leggiamo, infatti, al Cap. VII della sua *Summa* del 1494, di come vi fosse già pratica di vidimazione dei libri commerciali, al suo tempo, in Perosa (Perugia), vidimazione indispensabile per dimostrare onestà di commercio, essendovi anche a quell’epoca vigente l’uso di “*libri doppi*”.

²⁷ V. F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un’evoluzione involutiva?*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2011, cap. III.

²⁸ A. SCIUMÈ, voce *Sindaci (collegio dei)*, cit., e bibl. ivi citata.

²⁹ Solo nel 1906, con la legge n. 327 del 15 luglio si riconobbe all’attività del ragioniere la qualifica di “*li-*

Nella primavera del 1752 la “*Compagnia Reale del Piemonte per le Opere ed i Negozi in Seta*”, il cui bilancio era da sottoporre annualmente all’assemblea della Compagnia, veniva assoggettato al controllo di “*tre commissari o sia revisori*”, due dei quali nominati dai soci; il terzo componente invece era, anche in questo caso di diritto, il direttore della Compagnia, di nomina regia, o persona da costui delegata³⁰.

In Gran Bretagna, nel 1785, viene creato l’*Office for Auditing Public Accounts*, in sostituzione dell’ufficio degli “*Auditors of Imprests*”.

3. La revisione dei conti e del bilancio nel XIX secolo. Alcuni punti qualificanti dell’evoluzione dell’istituto, in particolare in Europa e in Italia

Il percorso che seguiamo è tra situazioni ambientali, regole tecniche, norme giuridiche e definizione di istituti professionali specializzati nel controllo contabile.

Nel XIX secolo, con la costruzione delle ferrovie, con lo sviluppo sia numerico, sia dimensionale delle imprese di assicurazione e bancarie, e con l’affermarsi della Società per Azioni, l’attività di revisione contabile e la figura del revisore professionale divengono sempre più importanti sulla scena economica.

In Italia, si rileva che la prassi statutaria offriva la coesistenza di più modelli, primo fra tutti quello di società provviste di specifici organi di controllo e dotate, quasi regolarmente, di un consiglio di amministrazione al quale erano affidati compiti di vigilanza

sulle attività contabili dei funzionari di grado più elevato (un sistema di controllo interno)³¹.

Nel periodo in questione risulta rara, ma significativa, la presenza di un modello statutario configurante un duplice organismo, con funzioni l’uno di controllo contabile, l’altro di vigilanza sull’osservanza degli Statuti (Collegio sindacale)³².

In Francia, intorno agli anni ’20 del XIX secolo, negli statuti delle società anonime sono presenti, con frequenza sempre maggiore, regole disciplinanti, organi di controllo a carattere permanente. Si tratta per lo più di “*censeurs*”, costituiti in numero di due o tre e scelti dall’assemblea generale.

Rappresentanti degli azionisti, per regola azionisti essi stessi, i “*censori*” venivano usualmente vincolati dagli statuti al deposito delle loro azioni a garanzia del buon adempimento del loro mandato ed all’obbligazione, usualmente imposta, di non alienare le partecipazioni azionarie, da loro detenute, nella società vigilata. Il controllo contabile assumeva un rilievo particolare quando consisteva nella verifica del bilancio prima dell’assemblea annuale, alla quale i censori erano tenuti a presentare una relazione conclusiva del loro operato.

Nel Lombardoveneto, nel 1828, viene istituito il collegio dei “*ragionieri revisori*”; nel 1836, il collegio dei “*pubblici ragionieri*” viene regolamentato negli Stati pontifici con ordinanza della “*S. Congregazione degli studi*” di Papa Gregorio XVI³³.

A partire dagli anni ’30 del secolo XIX, cominciarono ad apparire, con una certa frequenza, statuti di società francesi dotate di un altro istituto provvisto di funzioni di controllo e concorrente con quello censorio, i *commissaires aux comptes*³⁴.

In Italia, nel 1843, si indisse, in Lombardia, un concorso che poneva il seguente quesito a cui rispondere: «*Qual è l’influenza delle associazioni industriali e commerciali sulla prosperità pubblica? Quali sarebbero i più congrui mezzi per tutelarla?*». Lo scenario, che aveva portato ad indire il concorso, si può sintetizzare nelle eloquenti parole del suo vincitore (Francesco Restelli³⁵):

bera professione” subordinandone l’esercizio all’iscrizione presso il Collegio di appartenenza. Questo originario riconoscimento rimase immutato sino al 1929. D. LAMANNA DI SALVO, *Ragioniere e Dottore Commercialista: una storica diatriba tra differenziazione ed unificazione*, in *Rivista Scuola superiore dell’economia e delle finanze*, cit., n. 8/9, agosto-settembre 2004, p. 2.

³⁰ *Ibidem*, ove in nota si riporta, traendo dallo Statuto, capo LXIV: «*Il conto che si deve in cadun anno rendere dal Tesoriere sarà esaminato e saldato da tre Commissari o sia Revisori. Uno di questi sarà sempre il secondo de’ Direttori fissi ed in difetto quello che sarà deputato dal primo, gli altri due verranno nominati dalla Compagnia*». L’Autore osserva che «*la separazione fra controllori e controllati, come si vede, non era certo netta, benché appaia non privo di equilibrio il tentativo di risolvere in chiave non conflittuale il rapporto fra organo amministrativo e istituto di controllo*».

³¹ A. SCIUMÈ, voce *Sindaci (collegio dei)*, cit., e bibli. ivi citata.

³² *Ibidem*.

³³ C. VACCÀ, *Modalità di organizzazione e forme di comunicazione delle professioni economiche: lacune e modelli di sviluppo della disciplina giuridica*, cit., p. 2.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Il RESTELLI (1815-1890), è descritto, per la sua memoria, nella facciata della casa di Milano, Via della Spiga, 17, ove visse per lungo tempo: «*Giureconsulto nelle dottrine economico-legali, uno dei compilatori del codice civile (omissis)*», patriota milanese.

i «*flagranti inganni (n.d.r., frodi) che si erano compiuti alle borse di Londra e di Parigi col commercio delle azioni di società non mai esistite, od esistite soltanto di fronte a prospetti menzogneri (n.d.r., falsi) di mostruosi profitti*».

Secondo il Restelli, propositore di un progetto di legge, strumento sicuro per mantenere entro i limiti della linearità e della sana gestione societaria il comportamento degli amministratori, sarebbe poi stata la previsione di rigide disposizioni penali dirette a qualificare come per truffa l'ipotesi di:

«*confezione non sincera (n.d.r., falsi) dell'inventario e bilancio diretta ad ingannare i soci sul vero stato degli affari sociali*»³⁶.

In Italia, con R.D. 27 maggio 1866, n. 2966, veniva istituito, presso il Ministero delle Finanze, un *Ufficio Sindacato*, con il compito di sorvegliare l'osservanza della legge e dell'atto costitutivo delle società, esaminare i registri sociali, intervenire, in determinati casi, alle assemblee e sospendere le deliberazioni illegali, ritirare (non "verificare") il resoconto annuale della gestione³⁷; quindi, un soggetto che non aveva come compito specifico quello del controllo o della revisione contabile che dir si voglia, anche se il compito di vigilare sull'osservanza della legge può lasciar ritenere anche la sussistenza di qualche compito di verifica delle operazioni.

Nel 1879, viene tenuto a Roma il primo Congresso Nazionale dei Ragionieri, congresso che si colloca in un momento di profonda evoluzione del sistema economico nazionale con la conferma che le professioni "economiche", assai più di altre, erano e sono intrinsecamente collegate alle trasformazioni sociali e politiche del Paese (meglio, di ogni Paese)³⁸.

³⁶ A. SCIUÈ, voce *Sindaci (collegio dei)*, cit., e bibli. ivi citata.

³⁷ A. SANGUINETTI, *Collegio Sindacale e revisione contabile: note storiche ed evoluzione della professione - I^a Parte*, in *Il Controllo legale dei conti*, Giuffrè, Milano, 1997, p. 291 ss..

³⁸ C. VACCÀ, *Modalità di organizzazione e forme di comunicazione delle professioni economiche: lacune e modelli di sviluppo della disciplina giuridica*, cit.; M.R. FIORENTINI, *Sviluppo capitalistico e professioni economiche: ragionieri e dottori commercialisti, consulenti del lavoro*, in *Le libere professioni in Italia*, a cura di W. TOUSIJN, Il Mulino, Bologna, 1987, pp. 266-269, ove «*si può, quindi, affermare che il collegio professionale, ancor oggi sinonimo di "libera" professione, è stato originariamente istituito al fine precipuo di realizzare funzioni statali e che, sia il riconoscimento giuridico della professione costituita in collegio, sia il conferimento di cariche pubbliche ai*

Nel XIX secolo le professioni contabili, in Italia, si confermano fattore fisiologicamente necessario per il funzionamento del "sistema paese". I risultati del primo Congresso Nazionale dei Ragionieri furono tali da indurre, negli anni successivi al 1879, alla costituzione di Collegi di Ragionieri a Modena, Perugia, Bologna e Torino³⁹.

Ancora, in Italia, è nella prima metà del secolo, che si rinviene una specifica evidenza dell'importanza del fatto che esperti delle discipline contabili ed aziendali riconnettono alla revisione contabile, in un periodo in cui non vi era ancora disciplina ed obbligo del Collegio sindacale, il cui istituto viene recepito nella norma giuridica con il Codice di Commercio del 1882⁴⁰, un ruolo determinate per la protezione degli investitori e la salvaguardia dei mercati, contrastando un capitalismo da rapina ed il diffuso fenomeno della corruzione⁴¹.

In Gran Bretagna, il controllo di "auditors independenti" viene previsto, sin dal 1844 e precisamente con l'approvazione del primo "Joint-Stock Companies Registration Act" del 5 novembre 1844, poi modificato, non specificatamente per l'attività dei revisori, dal "Joint-Stock Companies Act" del 2 novembre 1862.

L'Act del 1844 ha regolato le modalità di corretta tenuta delle scritture contabili, di redazione del bilancio e del controllo dello stesso effettuato da un nucleo di revisori. Il revisore non appartiene, in questo periodo, ad una categoria professionale specifica, ma rappresenta la persona incaricata dall'assemblea dei soci

membri dello stesso, muovono dal presupposto logico e storico dell'esistenza di operatori dotati di abilità tecniche e di conoscenze scientifiche specifiche».

³⁹ D. LAMANNA DI SALVO, *Ragioniere e Dottore Commercialista: una storica diatriba tra differenziazione ed unificazione*, in *Rivista Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, cit., n. 8/9, agosto-settembre 2004.

⁴⁰ Gli artt. 183-185, ma anche l'art. 178, mentre la disciplina del bilancio si rinviene agli artt. 176-182. Non di particolare rilievo in materia è il Codice di Commercio del 1865, entrato in vigore l'1 gennaio 1866.

⁴¹ Su alcuni temi di rilievo, v. F. VILLA, *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche ossia elementi di scienze economico amministrative applicati alla tenuta dei registri ed alla compilazione e revisioni dei rendiconti*, Editori Libraio Angelo Monti, Milano, 1840 e F. VILLA, *Il ragioniere perfetto. La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche ossia elementi di scienze economico amministrative applicati alla tenuta dei registri ed alla compilazione e revisioni dei rendiconti del ragioniere agrimensore*, Tipografia delle scienze, Roma, 1841, p. 302 ss..

di attestare o meno se il bilancio redatto dagli amministratori sia in grado di esprimere la reale situazione dell'azienda.

Ancora in Gran Bretagna, a partire dal 1845, i "British Companies Act" prevedono la nomina dei revisori indipendenti, affinando la disciplina tra il 1855-1856 ed il 1862, anno nel quale il *British Companies Act*⁴² prevede una dettagliata descrizione della conduzione di un lavoro di revisione e fissa lo *standard* per il rapporto di revisione. Dal 1900 la revisione, in Gran Bretagna, diviene obbligatoria per le società con responsabilità limitata al capitale⁴³. A partire dal 1853 vengono costituiti diversi "Institute" di *chartered accountant* (professionisti dell'*accounting* e del controllo, revisori contabili)⁴⁴.

Nel 1863, in Gran Bretagna, vengono promulgati numerosi *Act* relativi alle *Trustee Saving Banks* (casse di risparmio) con l'obbligo della nomina da parte degli azionisti di uno o più *auditors* o *public accountants* incaricati di esaminare (verificare) i libri contabili e di redigere una relazione scritta, almeno semestrale, indirizzata al Consiglio di Amministrazione.

Nel 1866, con "*l'Exchequer and Auditor Departments Act*", viene creata la funzione del "*comptroller and auditor general*", che, nella sostanza, gestiva un Ufficio di Ragioneria dello Stato e di Revisione, che controllava le entrate e le spese dello Scacchiere per quanto atteneva la contabilizzazione, l'effettiva destinazione delle somme e la correttezza dei documenti giustificativi, con la possibilità di esercitare controlli di merito sotto la supervisione del Ministero del Tesoro e con responsabilità verso la *House of Commons*.

In Francia è con la legge sulle Società a responsabilità limitata (23 maggio 1863), che si adotta il modello della stretta verifica contabile e l'obbligo, per l'assemblea generale della società, di designare:

«un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur

le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs».

Nel 1867 (legge 24 luglio) si perviene, per le società anonime, sul modello delle Società a responsabilità limitata, all'adozione di un sistema di controllo contabile con l'affidamento ad uno o più commissari dei compiti di verifica contabile.

Nel frattempo, in Italia il percorso del controllo contabile e di bilancio, cosparsa la sua economia di truffe e frodi di vario genere, si presentava assai arduo. Il panorama economico dei primi anni del nuovo Regno, era connotato da "*avventurieri e aggiatori di fuoriviva*", da "*spericolate manovre di borsa, fittizie società italiane che drenavano capitali verso l'estero e potenti società straniere che entravano in rapporti diversi con la nuova amministrazione italiana*"⁴⁵.

L'indirizzo del legislatore (nonostante proposte di previsione di commissari governativi per il controllo contabile ed amministrativo delle società anonime), in quel periodo, era di "resistenza" all'introduzione di vincoli di controllo contabile per le società e tradiva l'esistenza di *lobby* di potere economico, nonché la sussistenza di rilevanti conflitti di interessi, che giocavano un loro potente ruolo di influenza dei lavori del parlamento dell'epoca.

In Belgio, tra il 1865 ed il 1873, per il controllo contabile delle società anonime, ci si ispirava al modello francese con l'istituzione dei commissari di sorveglianza, ai quali spettava il diritto di prendere visione delle scritture contabili in qualsiasi momento ed incombeva l'obbligo di prestare una cauzione pari a quella degli amministratori.

In Germania, alla metà del secolo XIX, nell'*Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch (ADHGB, Codice Generale del Commercio)* del 1861, per la *Aktiengesellschaft* (società per azioni) si disponeva per la nomina facoltativa di un organo interno di controllo, che assumeva i compiti di sorveglianza generale sulla vita della società piuttosto che quelli di stretta verifica contabile.

In Gran Bretagna, nel 1880, alcune associazioni di *auditor* si fondono dando vita all'*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*⁴⁶.

Nel 1883, entra in vigore⁴⁷, in Italia, come detto, il Codice di Commercio del 1882, non senza un intenso rapporto tra parti sociali fra di loro in contrasto.

⁴² A questo seguì il *British Companies Act* del 1869.

⁴³ J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPILIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., 1985, pp. 9-13, V.M. O'REILLY, M.B. HIRSCH, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, 1990, *opp. citt.*, V.M. O'REILLY, P.J. McDONNELL, B.N. WINOGRAD, J.S. GERSON, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, 1998, *cit.*

⁴⁴ In quell'anno ad Edimburgo e Glasgow; tra il 1870 ed il 1877 vengono fondati organismi contabili a Londra, Liverpool, Manchester e Sheffield. L'*Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW) viene costituito nel 1872.

⁴⁵ A. SCIUMÉ, voce *Sindaci (collegio dei)*, *cit.*

⁴⁶ Per un'analisi storica dell'*Institute*, v. ICAEW, *The history of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales and of its founder accountancy bodies*, Heinemann, London, 1966.

⁴⁷ Il Codice venne approvato con la L. 2 aprile 1882, n. 681 e promulgato con Decreto reale del 31 ottobre 1882, registrato alla Corte dei Conti il 3 novembre 1882.

Nel 1887 viene fondata, negli USA, l'*American Association of Public Accountants* (AAPA)⁴⁸.

In Germania la prima legge che impone l'obbligo della revisione contabile del bilancio delle cooperative è del 1889; il controllo è su base biennale e riguarda oltre alla verifica dei libri contabili, del bilancio, anche quella dell'organizzazione e gestione sociale⁴⁹.

Nel 1890 viene costituita la prima società di revisione⁵⁰, la "*Deutsche Americanische Treuhand Gesellschaft*".

Dal 1890, in Italia, si consolida il confronto tra giuristi ed economisti, da un lato, e gestori dei capitali d'impresa, dall'altro, confronto dai toni aspri, ma quanto mai attuali ancora oggi. Il confronto era generato anche dall'importante crisi industriale economica internazionale del 1890-1895⁵², con effetti di grande

portata a ragione della limitatezza del mercato interno, impoverito anche dalle difficoltà dell'economia agricola, tipica della realtà italiana⁵³.

Nel maggio del 1899 la revisione contabile obbligatoria in Germania per le società cooperative viene estesa ad altri tipi di società e, tuttavia, si tratta ancora di un tipo di controllo assai superficiale.

Tra il 1849 ed il 1913 nascono in Gran Bretagna e negli Stati Uniti d'America le prime importanti società di revisione⁵⁴.

Mentre la ragioneria vede nascere ed affermarsi le sue prime teoriche rafforzando le sue basi scientifiche, nel campo della revisione contabile la dottrina mette a punto le regole fondamentali del controllo contabile e nascono i primi manuali tecnici⁵⁵ a grande (per l'epoca) diffusione.

L'intervento degli Stati nel campo della revisione contabile e di bilancio si manifesta verso la fine del secolo con l'emanazione dei primi provvedimenti che rendono obbligatoria la revisione del bilancio di esercizio destinato a pubblicazione (o, comunque, da utilizzare per finalità specifiche) affidata ad esperti esterni all'ente da verificare o con il ricorso alla stessa revisione contabile per la tutela degli interessi dei terzi, sia attraverso il controllo con suoi funzionari sulle società anonime, sia attraverso l'obbligo giuridicamente imposto di organi collegiali di controllo (dei revisori e/o sindacali⁵⁶).

⁴⁸ All'AAPA, nel 1916, seguì l'*Institute of Public Accountants* (IPA), la cui denominazione venne modificata nel 1917 in *American Institute of Accountants* (AIA), che nel 1957 divenne l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Comitati e commissioni di studio in realtà erano già operative prima del 1887.

⁴⁹ L. D'AMICO, *Note sull'evoluzione dell'Istituto della Revisione*, cit.; B. SEGHER, *Le società fiduciarie in Germania*, in *Riv. Società Commerciali*, Roma, settembre 1920.

⁵⁰ G. TOMASIN, *La professione di contabile compie 400 anni*, in *Il Giornale dei Dottori Commercialisti*, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, Roma, gennaio 1982; L. D'AMICO, *Note sull'evoluzione dell'Istituto della Revisione*, cit.; J.D. SULLIVAN, R.A. GNOSPELIUS, P.L. DEFLIESE, H.R. JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., 1985 e 1990.

⁵¹ Evidente dalla denominazione sociale l'influenza statunitense.

⁵² Occorre ricordare che nel 1873 era scoppiata, a seguito del fallimento della grande banca newyorkese di JAY COOKE, un'importante crisi economica (crisi agraria a cui si accompagnò una parallela crisi industriale) mondiale, denominata, non senza contrasti definitivi, "*Grande depressione*", che avrebbe determinato effetti sull'economia del globo perduranti sino al 1895. In realtà fu un periodo di susseguirsi di crisi che coinvolsero Stati Uniti, Gran Bretagna, Francia, Germania di cui quella che ebbe maggiore effetto sull'Italia fu quella del citato periodo 1890-1895, cui seguì una spinta verso un riassetto globale dell'economia mondiale, sia in agricoltura che nell'industria, con un riassetto capitalistico dell'agricoltura e con l'emersione di nuovi Paesi sullo scenario mondiale. Fu in quel periodo che da un'economia pre-industriale l'Italia, come la Russia ed il Giappone vennero gradatamente ad affiancarsi a

Paesi industriali affermati come la Gran Bretagna, la Francia ed il Belgio.

⁵³ La ripresa, timidamente iniziata a partire dal 1896, si sviluppava in modo significativo sino alla successiva crisi del 1907.

⁵⁴ Queste società sono destinate a divenire nel XX secolo le governatrici del "*mondo dei controlli*".

⁵⁵ La prima delle opere significative, in Gran Bretagna, è rappresentata dal manuale di L.R. DICKSEE, *Auditing: a Practical Manual for Auditors*, Gee, London, 1892. In Italia, R. MALINVERNI, *La revisione e l'organizzazione delle aziende*, in *Riv. it. Ragioneria*, Roma, febbraio 1925.

⁵⁶ Per l'evoluzione dell'istituto del Collegio sindacale, il rinvio è a E. CERVELLERA, *Cenni storici sull'istituto dei sindaci*, Parte Prima: fino al Codice di Commercio, in *Riv. dottori comm.*, n. 5, Giuffrè, Milano, 1981, p. 632 ss. e *Cenni storici sull'istituto dei sindaci*, Parte seconda: dal Codice di Commercio al Codice Civile, in *Riv. dottori comm.*, n. 6, Giuffrè, Milano, 1981, p. 835 ss.; per alcune considerazioni sul rapporto tra Collegio sindacale e revisione nell'ottica del controllo legale dei conti, in uno scenario storico-evolutivo delle funzioni di controllo, cfr. M. D'AMBROSIO, *Il controllo legale dei conti tra collegio sindacale e revisione obbligatoria*, in *Riv. dottori comm.*, n. 3, Giuffrè, Milano, 1985, p. 389 ss..

La ragione dell'obbligo della revisione contabile riposa nell'inadeguatezza degli strumenti aziendali di controllo e nel dilagare di comportamenti contabili non corretti, delle frodi, della corruzione e, pertanto, nella necessità di meglio tutelare l'interesse dei soci e dei terzi.

Nell'area d'influenza anglosassone si preferisce il revisore professionale ai sindaci o ai censori, questi ultimi, in genere, solo in parte professionisti dell'area economica o contabile.

La revisione contabile obbligatoria, svolta sia dal funzionario governativo, sia da organi statutari di controllo o da revisori professionali indipendenti, si conclude sempre con un giudizio professionale (di tipo "certificatorio"⁵⁷) sui bilanci (sia come verbali di funzionari pubblici o di organi statutari, sia come attestati, certificati o relazioni di professionisti od enti terzi rispetto al soggetto verificato) o sulle situazioni sottoposte al controllo; la revisione contabile si pone, quindi, come strumento di salvaguardia sociale e di garanzia della trasparenza e correttezza delle informazioni.

La revisione contabile, volontaria od obbligatoria che sia, la revisione sia interna, sia svolta da soggetti terzi (rispetto all'azienda) qualificati professionalmente, trascina con sé la necessità di una normazione dei comportamenti contabili e di sistemi organizzati di controllo. La metodologia della revisione si viene affinando arrivando a determinare suoi *standard* di natura pragmatica e di indirizzo operativo degli operatori del controllo e suoi sistemi di garanzia. Inoltre, la sempre più rapida circolazione delle informazioni porta ad utili confronti ed alla definizione di *standard* di comportamento tentativamente sempre più formalmente uniformi a livello internazionale.

Come vedremo, tuttavia, a dispetto di norme di legge, regole tecniche e professionali, che impongono comportamenti indirizzati alla tutela di tutti gli *stakeholder* (e non piegati agli interessi dei soli *shareholder* e del *management*, in parte azionista, con una mancanza della separazione tra interessi della proprietà e gestione della società), la pratica applicazione di norme e regole risulta posta in essere, a volte nel rispetto delle forme, in dispregio degli obiettivi prefissati, per cui l'auspicata tutela rimane sulla carta e non si realizza in concreto.

4. La revisione dei conti e del bilancio nel XX ed agli inizi del XXI secolo, tra diritto e tecnica, in particolare in Europa e in Italia

Il XX secolo conosce due devastanti conflitti mondiali (la guerra 1915-18 e quella 1939-45) che, rispetto

⁵⁷ La formula originaria, nel mondo anglosassone, era generalmente la seguente: «*We certify that ...*».

alle numerose guerre dei secoli precedenti, indubbe comunque le ripercussioni sociali, economiche e finanziarie di queste in aree geo-economiche del globo più o meno estese, a seconda dell'ampiezza delle relazioni commerciali e di dominanza politica (coloniali e di indipendenza o di rivoluzioni epocali), segnano anche il modo di pensare la società e la politica, ed incidono in modo significativo sui rapporti internazionali, con una portata che si può definire di rilevanza presoché globale.

In questo complesso scenario, economia e diritto non conoscono pause nel loro processo evolutivo ed assumono connotazioni scientificamente e socialmente sempre più avanzate per adattarsi a realtà economiche, commerciali e sociali sempre più complesse ed articolate. Questo in tema di regolazione tecnica e giuridica del controllo contabile, nella gestione delle risorse sia pubbliche, sia private; tuttavia, come potremo constatare nello sviluppo nella nostra trattazione, all'evoluzione si accompagnano fenomeni che possiamo definire di tipo regressivo e che, tra la fine del XX e l'inizio del XXI secolo, tenderanno a fornire un'"idea" del controllo contabile e di bilancio diversa da quella originaria e fondamentale che aveva sempre connotato la sua filosofia dai tempi più antichi, dalle sue origini.

Ma procediamo ancora per tappe significative del processo, in particolare in Europa ed in Italia.

In Gran Bretagna, il primo atto moderno con il quale si dà una regolamentazione più analitica della revisione indipendente è rappresentato dal *Companies Act* del 1908 nel quale si delinea l'autonomia di lavoro del revisore, si fissano la modalità del suo compenso e si indicano formalità minime di svolgimento del lavoro.

Nella dottrina statunitense si consolidano i primi trattati in tema di "auditing"⁵⁸, opere dalle quali prende l'avvio una costante, e sempre crescente, produzione dottrina, che viene gradualmente ad influenzare i comportamenti pragmatici dei revisori contabili e ad indirizzare le iniziative professionali individuali e delle autorità (organismi) di vigilanza, anche grazie alla lingua inglese che, gradatamente, diviene quella principale dei commerci e dei contratti internazionali, lingua che in parte soppianta in Europa le altre lingue. A questo si deve aggiungere l'influenza della, sempre possente economia statunitense, tenuto conto dei fenomeni migratori verso quel Paese e dei flussi finanziari di supporto alle economie

⁵⁸ Nel 1905 e nel 1909 R.H. MONTGOMERY pubblica la versione americana dell'opera di DICKSEE. Nel 1912 pubblica il primo manuale americano in materia di revisione aprendo la serie delle edizioni del *Montgomery's Auditing*.

europee, in particolare dopo la seconda guerra mondiale⁵⁹.

Anche in Italia, ma con minor “vigore” e conseguente impatto sulle professioni economico-ragionieristiche⁶⁰, prendono corpo le prime trattazioni moderne in tema di revisione contabile e di bilancio, sia a seguito della disciplina delle attività del Collegio sindacale fissate nel dettato del Codice di Commercio del 1882, sia in relazione all’affermarsi, nel periodo tra le due guerre mondiali, dell’*“economia corporativa”*⁶¹.

⁵⁹ Piano Marshall e conseguente incremento della presenza in Europa ed in Italia delle maggiori società di revisione contabili statunitensi (dal 1926, in Italia, si registra la presenza di una sola società di revisione contabile di origine anglosassone, la PriceWaterhouse).

⁶⁰ In Italia per il primo manuale di revisione dobbiamo attendere quello di R. MALINVERNI, *La tecnica della revisione*, Utet, Torino, pubblicato nel 1929 (anno di formalizzazione legale della professione del Dottore Commercialista, r.d. 28 marzo 1929, n. 588), opera che nasce in un contesto di anticipatori significativi contributi dottrinari oltre che dello stesso MALINVERNI (*Per la costituzione di un primo ufficio italiano per l’assistenza ai risparmiatori*, in *Rivista Lombarda di Ragioneria*, novembre 1923 e *Riv. it. Ragioneria (RIREA)*, Roma, dicembre 1923; *La tutela del risparmio e le società fiduciarie*, in *Riv. pol. econ.*, maggio 1924; *La revisione e l’organizzazione delle aziende*, in *Riv. it. Ragioneria*, Roma, febbraio 1925); di G. MORO, *Le funzioni speciali della ragioneria: perizie, revisioni, impianti, arbitramenti*, Utet, Torino, 1918; B. SEGHER, *Le società fiduciarie in Germania*, in *Riv. soc. comm.*, prima serie, rivista fondata nel 1911 con una sua missione, poi modificata nel 1921 (seconda serie), Associazione tra le Società per Azioni italiane, Roma, settembre 1920.

Dopo la pubblicazione del manuale di MALINVERNI appaiono i contributi di F. DE JULIO, *Come si procede alla revisione di una contabilità commerciale e le principali alterazioni dei conti e dei bilanci delle società anonime*, Arti grafiche L. Smolars e Nipote, Trieste, 1930 e quelli di C. FINOCCHIARO, *Considerazioni sulla revisione in generale e sulla revisione aziendale*, in *Riv. It. scienze comm.*, n. 5, Università Commerciale Luigi Bocconi, Milano, 1936; *Analisi del contenuto della revisione aziendale*, in *Riv. it. scienze comm.*, n. 6, Università Commerciale Luigi Bocconi, Milano, 1936; *Revisione aziendale. Revisori, società di revisione*, in *Il Commercialista*, marzo 1937; *Finalità della revisione aziendale*, in *Riv. it. scienze comm.*, n. 2, Università Commerciale Luigi Bocconi, Milano, 1937.

⁶¹ Il percorso per tentare di distinguere il Collegio sindacale, con funzioni di controllo contabile, dai revisori contabili si è dimostrato e si dimostra ancora

In Italia, con il d.l. 16 dicembre 1926, n. 2214, si fissa la disciplina della revisione contabile e delle società fiduciarie. Il d.l. citato nasce per regolamentare l’attività dell’Istituto Fiduciario Italiano, costituito a Roma nel 1923, e del Primo Istituto di Revisione Aziendale, costituito a Milano nel 1924⁶². Nel 1931 la revisione facoltativa del bilancio di esercizio delle società veniva contemplata nel r.d. 28 agosto 1931, n. 1302, che approvava lo statuto dell’Ente Nazionale Fascista della Cooperazione⁶³.

Sempre in Italia, nel 1936, con il r.d.l. 24 luglio, n. 1548 (convertito in legge 3 aprile 1937, n. 517) e nel 1937, con il r.d.l. 10 febbraio, n. 228, si istituisce e disciplina il Ruolo (speciale) dei Revisori dei Conti. A seguito di questo provvedimento, per le società con capitale superiore a cinque milioni di lire, uno o due fra i sindaci dovevano essere nominati fra i revisori dei conti, iscritti nel Ruolo speciale⁶⁴. Tuttavia, l’accesso a detto Ruolo non equivaleva certamente ad una riconosciuta e, soprattutto, acquisita esperienza in materia di controllo contabile⁶⁵.

Con la riforma codicistica del 1942⁶⁶ la situazione cambiò nelle forme, ma le sostanze rimasero in

oggi, irto di ostacoli, per cui in assenza di una separazione obbligatoria, netta e definitiva, tra i due “enti” di controllo (di cui uno organico alla società commerciale), frequentemente si assiste ad una confusione di ruoli e di responsabilità.

⁶² La disciplina fu, poi, modificata dalla legge 23 novembre 1939, n. 1966.

⁶³ G.C. COLLI, E. GRECO, *Ragioneria applicata alle funzioni del commercialista nell’economia corporativa*, Athenaeum, Roma, 1934, p. 68.

⁶⁴ A. SCIUMÈ, voce *Sindaci (collegio dei)*, cit., e bibl. ivi citata.

⁶⁵ Per una valutazione della situazione connotata dall’assetto normativo richiamato, si rinvia a F. PONTANI, *Il revisore legale dei conti: VIII Direttiva CEE*, cit., 1984, p. 64 ss..

⁶⁶ Nella Relazione ministeriale al codice civile del 1942 (n. 983), si attesta che nel recepire le disposizioni introdotte con la riforma del 1936-1937, e si sottolinea come “in questa materia più che i principi occorre infatti modificare gli uomini”. Con la presenza nel Collegio sindacale di alcuni soggetti qualificati in materia contabile si cercò di attuare una composizione “mista” dell’organo, in corrispondenza con il duplice oggetto del controllo ad esso demandato, sull’amministrazione (*n.d.r.*, quella economica e, quindi, con stretta attinenza alla gestione) e sulla contabilità. Per il primo tipo di controllo, più che i contabili, sono idonei gli “uomini di affari” (“uomini che sappiano ciò che è importante” tra le cifre dei bilanci: A. SACERDOTI, *Dei sindaci delle società anonime e delle garanzie da sostituirsi agli stessi*, in *Riv. dir.*

gran parte immutate. Il controllo contabile veniva generalmente svolto in modo sommario ed insoddisfacente (non sempre realmente “esperti” della materia, i revisori iscritti al Ruolo di legge), con frequenti difetti di autonomia di giudizio in un contesto di natura clientelare che legava i sindaci agli amministratori ed ai soci (con disinteresse per l’interesse dei terzi).

Gli studi tecnici, a differenza di ciò che accade nel mondo anglo-americano, sono modesti e risentono degli indirizzi prebellici⁶⁷, anche se, sul fondamento di quelli, si arrivano ad individuare alcune connotazioni peculiari dell’attività di revisione.

Nel contesto europeo, a seguito del trattato firmato a Roma il 25 marzo 1957, entrato in vigore l’1 gennaio 1958, si costituì (tra Belgio, Francia, Italia, Lussemburgo, Olanda e Germania Ovest), la Comunità Economica Europea, che nel tempo (diventa Unione Europea) si allarga sino ad includere (nel 2007) 27 Paesi che divengono 28.

Ai fini della revisione contabile e di bilancio delle imprese a base societaria, e con specifico riferimento alle Società per Azioni, nell’ambito di un indirizzo condiviso (sia pure, con molti distinguo) di armonizzazione delle regole del controllo, l’adesione (1973) del Regno Unito (con altri Paesi) alla Comunità fa assumere alla professione contabile di questo Paese un ruolo che si può definire di grande rilievo politico-giuridico-tecnico.

L’importante ruolo della Gran Bretagna non è la conseguenza di una carente attività scientifica dei giuristi⁶⁸ (non britannici) o degli economisti⁶⁹, quanto quello di porsi come punto di riferimento per condurre ad unitarietà, condivisa o condivisibile, i metodi e le tecniche di controllo, meglio di metodi e tecniche frutto delle esperienze maturate nel mondo anglosassone in contesti economici di grandi dimensioni. Questo anche a ragione delle molte interdipendenze,

comm., I, Piccin Nuova Libreria, Padova, 1914, p. 657 ss.).

⁶⁷ Nel 1944, E. GRECO pubblica il suo volume, *La revisione aziendale e la relazione dell’articolo 33 del curatore al giudice del fallimento*, F.lli Bocca, Milano, nell’ambito del quale l’area della revisione è frutto di rielaborazione e completamento di un capitolo dedicato alla revisione contenuto nel volume G.C. COLLI, E. GRECO, *Ragioneria applicata alle funzioni del commercialista nell’economia corporativa*, cit., pp. 67-101.

⁶⁸ La loro attività principalmente indirizzata a fornire un’adeguata protezione degli interessi economici delle società commerciali, dei soci e dei terzi che, a vario titolo, si pongono in relazione con dette società.

⁶⁹ La loro attività scientifica nell’area del controllo contabile e di bilancio è indirizzata a ricercare, individuare e definire tecniche, anche sofisticate, di controllo.

di diversa natura, e delle differenti esperienze socio-ambientali, delle dimensioni dei mercati di riferimento delle società commerciali e delle stesse società commerciali, avezze ad intrattenere rapporti internazionali complessi, anticipatori della “nuova” (possibile o reale) “globalizzazione”⁷⁰, finanziaria ed economica.

È in questo scenario che si realizza la crescita, gigantesca, delle società (*rectius*, delle “reti”) di revisione di matrice anglosassone, che operano in ambiti internazionali, meglio “globali”. I soggetti che governano il controllo delle società commerciali, ed in particolare delle società quotate nei mercati regolamentati, delle banche, delle società di assicurazione e di altri enti pubblici e privati, in parte per imposizione di legge, in parte per scelte volontarie, posizioni di assoluta dominanza; questo, sia quanto a rappresentanza nei singoli Paesi, sia quanto ad entità dei ricavi annuali, numero di addetti, numero di clienti tra le più grandi potenze economiche mondiali. Queste grandi entità (le “reti” di distinte ed autonome società che condividono denominazioni, marchi e *standard* operativi e qualitativi), denominate le “Big Eight” sono destinate a ridursi, per effetto di fusioni e di “scissioni” a ragione del loro coinvolgimento in scandali, a quattro (le “Big Four”); in ogni caso si è sempre in presenza di un potente oligopolio⁷¹ che da decenni governa, con rilevanti problematiche di indipendenza (non solo per non sempre facilmente individuabili coesistenze con attività di consulenza incompatibili con le funzioni di controllo) la revisione contabile e di bilancio costituendo, nella sostanza, una potentissima *lobby* di potere, anche politico, anche nei confronti di enti di vigilanza sul loro operato e sui soggetti chiamati a riformare, migliorare modificandoli gli assetti normativi di disciplina delle responsabilità⁷².

Il “sistema Europa” diviene sempre più ampio. Nella CEE, prima, nella CE, poi, ed ora nell’UE, si realizza la creazione di organismi e commissioni di studio e di ricerca in materia di *accounting* e di *auditing* (i termini anglosassoni divengono dominanti a

⁷⁰ Non si può ignorare che siffatta “globalizzazione”, nei fatti, era presente nelle realtà economiche e finanziarie dei grandi imperi del passato.

⁷¹ V. F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un’evoluzione involutiva?*, cit., cap. VI.

⁷² Sul tema il rinvio è F. PONTANI, *Revisione e revisori di bilancio: aspetti del potere di controllo americano in Italia*, in *L’Uomo Libero*, n. 25, Milano, giugno 1987, in www.pontani.it, pubblicazioni, articoli, ove si richiama e si commenta un’analisi, preoccupata e preoccupante, pubblicata su *Il Mondo* del 30 giugno 1986, condotta da A. DI MARTINO e F. TAMBURINI, in relazione alla situazione italiana. V. anche F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un’evoluzione involutiva?*, cit., cap. VI.

connotare, il primo, la scienza ragioneristica ed il secondo la tecnica ma, a ben vedere, anche la scienza del controllo contabile⁷³; le ottiche strategiche sono mutevoli e con l'“avanzare” del diritto, diviene sempre più determinante imporre regole generali (principi generali di riferimento) e regole applicative, qualificate sempre di più come *standard* per governare od imporre nell'area lata dei commerci.

Permangono gravi incertezze di ruolo, incertezze tra la conservazione dell'autonomia delle tecniche rispetto alle norme di legge e l'interiorizzazione, in modo diretto od indiretto, per rinvio, delle regole tecniche nelle norme di legge.

Nel “*sistema sempre più globale*”, anche dopo la seconda guerra mondiale, le situazioni di crisi economica (in senso lato) si ripetono e divengono sempre più interconnesse e devastanti a dispetto del fatto che frequentemente si intendano, in forza delle cause scatenanti, come fenomeni indipendenti l'uno dall'altro, questo a voler presupporre e far presupporre che in sistemi di sistemi ultra complessi e reciprocamente tra di loro interconnessi da intensissime e varieguate relazioni, l'una crisi non lasci condizioni alterate tali da alimentare situazioni atte a determinare condizioni di altre crisi e che novelli eventi, nella dinamica sistemica globale, non siano tali da esasperare situazioni altrimenti, sia pure non in modo ottimale, governabili contenendone gli effetti distorsivi dell'economia e della finanza dei mercati e delle imprese⁷⁴.

Nel contesto tecnico, nel sistema internazionale, al quale fa riferimento l'Unione Europea, e pertanto l'Italia, il 7 ottobre 1977 viene costituita, a Monaco, l'IFAC (*International Federation of Accountants*),

⁷³ Per la connotazione scientifica dell'attività di controllo contabile e di bilancio, v. F. PONTANI, *Auditing. Storia, Tecnica, Scienza. Un'evoluzione involutiva?*, cit., capp. III e V.

⁷⁴ Basti ricordare le conseguenze della “*Crisi (crack) dei videogiochi*” del 1983, della “*Crisi finanziaria asiatica*” iniziata nel 1997, che coinvolse Thailandia, Indonesia, Corea del Sud, della “*Crisi delle dot-com*” del 1995-2001, della “*Crisi argentina*” del 1999-2002 e della “*Grande crisi finanziaria ed economica*” iniziata nel 2007 e per la quale non si prefigurano scadenze, la “*Crisi finanziaria russa*” del 2008-2009, questo a tacere di altre bolle economiche, finanziarie, immobiliari, bancarie (basti pensare che, mentre nel 2008, negli USA sono fallite 25 banche, nel periodo successivo gli effetti devastanti della crisi sono così testimoniati: nel 2009, 139 banche, nel 2010, 157, nel 2011, 93, nel 2012, 51, nel 2013, 24, con evidenza del progressivo contenimento dell'“*effetto crisi*” sul sistema bancario). V. www.fdic.gov, Federal Deposit Insurance Corporation, “*failed bank list*”, 2005-2010, in <http://www.fdic.gov/bank/individual/failed/banklist.html>.

con la partecipazione di 63 organismi della professione economico-contabile di 51 Paesi nel mondo; nei successivi 30 anni il numero di detti organismi sale a 158 di 123 Paesi.

I compiti fondamentali di questo ente (privato) sono quelli di «*develop high-quality international standards, promote strong ethical values, encourage quality practice, and support the development of all sectors of the profession around the world*». Tra queste attività, quella di maggior interesse, ai nostri fini, è quella della predisposizione di *standard* di revisione contabile per tutti i tecnici professionali che operano in questo campo. Questi *standard*, con alcuni adattamenti resi necessari dalle particolarità dei sistemi economici e giuridici dei singoli Paesi, sono generalmente indicati come di riferimento da parte dei regolatori (autorità in genere pubbliche, ma di nomina politica) dei mercati mobiliari regolamentati e vigilati.

Negli Stati Uniti, nel 1916, l'*American Association of Public Accountants* (AAPA), costituita nel 1887, si rinnova e diviene l'*Institute of Public Accountants* (IPA), poi modificata nel 1917⁷⁵ in *American Institute of Accountants*, denominazione immutata sino al 1957 quando assunse l'attuale denominazione di AICPA.

Nel 1921 veniva costituita l'*American Society of Certified Public Accountants*, poi fusa nell'IPA nel 1936.

Il primo documento tecnico venne emesso nel 1929 (*Verification of Financial Statements*); altro documento di rilievo risale al 1936 (*Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*).

Il 30 gennaio 1939 venne costituito il *Committee on Auditing Procedure* che emise nel 1941 il primo di una serie di 54 documenti denominati *Statements on Auditing Procedure* (SAP) fino al 1970. Nel 1972 l'AICPA, rinnovata, diede inizio all'emissione degli *Statements on Auditing Standards* (SAS) e nell'ottobre del 1978 venne costituito l'*Auditing Standards Board* (ASB) riconosciuto, negli USA, come l'organismo più autorevole deputato a fissare i *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS).

Nei singoli Paesi, tuttavia, vengono elaborati principi e *standard* di controllo locali, anche se, in parte, si ispirano a quelli dell'IFAC.

In Italia, a seguito della legge 24 giugno 1974, n. 216 e del d.p.r. 31 marzo 1975, n. 136, si crea la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) e si istituisce l'Albo speciale dei Revisori Contabili abilitato al controllo dei conti delle società

⁷⁵ AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, *Auditing, Attestation and Quality Control Standards Setting Activities - Operating Policies*, 16 febbraio 2010, Appendix A - Historical Background, pp. 14-18 in www.aicpa.org.

quotate nei mercati regolamentati. L'istituzione della revisione contabile obbligatoria fa assumere, nel lessico tecnico-giuridico, al soggetto preposto al controllo contabile di quella realtà, la connotazione di "revisore legale".

Nell'Europa comunitaria, nel dichiarato obiettivo di armonizzazione (poi fallito e limitato all'indirizzo del perseguimento, in primo luogo, di obiettivi di uniformità, sempre latente quello originario) dei comportamenti in materia contabile e di bilancio, il primo riferimento è alla IV Direttiva CEE n. 660/1978 (del 25 luglio) in tema di bilancio di esercizio delle società di capitali, cui segue la VII Direttiva n. 349/1983 (del 13 giugno) in tema di bilancio consolidato⁷⁶.

In materia di controllo contabile, sempre in un'ottica dichiarata di armonizzazione, meglio di fissazione di uniformità comportamentali di ampia portata e di pregnante impatto sociale, l'VIII Direttiva CEE n. 253/1984 (del 10 aprile)⁷⁷ non definisce tecniche o modalità di controllo contabile o di bilancio, non si riferisce a principi o a *standard* tecnici oggetto di mediata legificazione attraverso il recepimento della Direttiva nei singoli Paesi destinatari della stessa, ma statuisce, attraverso il suo predetto recepimento nel tessuto normativo dei singoli Stati della Comunità, le modalità di abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili fissando requisiti di conoscenza e di verifica della stessa, nonché le condizioni di onorabilità e di indipendenza che debbono essere proprie dei revisori contabili.

A seguito dell'attuazione dell'VIII Direttiva CEE, con il d.lgs. 27 gennaio 1992, n. 88 si istituisce in Italia il Registro dei Revisori Contabili.

Il 24 luglio 1996 la Commissione Europea presenta un Libro Verde⁷⁸ concernente "Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore legale dei conti nell'Unione Europea", che pone in evidenza le tematiche di rilievo della revisione legale formulando indirizzi definitivi e rappresentando le attese degli *stakeholder*. Viene ribadito il principio di indipendenza del revisore legale dei conti.

Le grandi crisi economico-finanziarie e colossali frodi⁷⁹, poste in essere in diversi Paesi, hanno dimo-

strato la debolezza, la carenza o addirittura l'inesistenza di adeguati sistemi di controllo, nonostante l'attività di revisione contabile e di bilancio dichiarata posta in essere dalle società di revisione o dai revisori. Tutto questo unito ad una situazione di mercato degli operatori del controllo contabile certamente in contrasto con le regole di un sistema competitivo che consenta di poter affermare inesistente un grave conflitto di interessi⁸⁰.

co e giuridico mondiale, sono molti e per entità complessiva di valori che non ha riscontro nella storia dell'economia d'impresa. Trascurando quelli di minore portata, e considerando solo quelli venuti ad evidenza dal 2000 (ma molti sono quelli antecedenti), si possono citare, i seguenti (gli anni indicati sono quelli dei "report" conclusivi delle indagini): (2000) MicroStrategy, Computer Associates, Xerox, One.Tel., (2002) Adelphia, AOL, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Duke Energy, Dynegy, El Paso Corporation, Freddie Mac, Global Crossing, Halliburton, Homestore.com, ImClone Systems, Kmart, Merck & Co., Merrill Lynch, Mirant, Nicor, Peregrine Systems, Qwest Communications, Reliant Energy, Sunbeam, Tyco International, WorldCom, (2003) Royal Ahold, Parmalat, HealthSouth Corporation, (2004) Chiquita Brands International, AIG, (2008) Bernard L. Madoff Investment Securities, Anglo Irish Bank, (2009) Satyam Computer Services, Lernout & Hauspie, (2010) Lehman Brothers (società con sede negli USA, in Australia, nelle Bermuda, in Olanda, in Italia, Irlanda, India, Belgio, e le frodi riconducibili a valutazioni esagerate di poste dell'attivo patrimoniale, alterazione del volume dei ricavi, pratiche ingannatorie nella rilevazione contabile, falsificazione di documenti, ecc.). Le società di revisione "coinvolte" sono quelle conosciute come le "Big Four", ed in misura inferiore, altre comunque di grande dimensione, anche se la loro presenza è quasi "casuale" nell'elenco e non ripetitiva in relazione alle singole società industriali, commerciali, bancarie, ecc., oggetto di indagini, con condanne dei manager, cioè con loro coinvolgimento in più di uno degli scandali citati (www.wikipedia.org, Accounting scandals).

⁷⁶ Una specifica Direttiva venne emanata per i conti annuali e consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari (n. 635 CEE) in data 8 dicembre 1986 e per i conti annuali e per i conti consolidati delle imprese di assicurazione (n. 674 CEE) del 19 dicembre 1991.

⁷⁷ La gestazione dell'VIII Direttiva fu indubbiamente complessa. Per un'analisi dei lavori comunitari si rinvia a F. PONTANI, *Il revisore legale dei conti: VIII Direttiva CEE*, cit., 1984.

⁷⁸ COM(96) 338 def..

⁷⁹ I casi di frode, scandalosa frode, oltre a quello di Enron (2001), che ha innescato l'avvio di varie iniziative politiche, con effetti sul sistema sociale, economi-

⁸⁰ S. CASTLE, E.U. *Concerned by Big Four's Dominance in Auditing*, in *The New York Times*, October 13, 2010, Mr. MICHEL BARNIER (Commissario per il Mercato interno e i servizi nell'UE), «said that the big four - Deloitte, PricewaterhouseCoopers, KPMG and Ernst & Young - controlled 70 percent of the European auditing market, while in Britain, 99 percent of the FTSE 100 companies used them. We think that this sort of concentration can lead to systemic risk, Mr. Barnier said, adding that the consequences if an audit firm went into bankruptcy could be severe. He also pointed out that auditors, along with the rest of the financial community, had failed to foresee the onset of

Tutto questo ha condotto alla creazione di organi di “oversight” delle attività dei revisori contabili e ad un’intensificazione dei controlli sui bilanci delle società quotate nei mercati regolamentati e sulle banche ed altre entità finanziarie.

Negli USA, a seguito dello scandalo Enron del 2001 (preceduto e poi seguito da altri, non solo negli USA), con il *Sarbanes-Oxley Act* (il *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act* o *Sarbanes-Oxley, Sarbox, SOX*), del 30 luglio 2002, vede la luce il PCAOB (the *Public Company Accounting Oversight Board*), che ha il compito di «*oversee the auditors of public companies in order to protect the interests of investors and further the public interest in the preparation of informative, fair, and independent audit reports*».

Questo ente ha posto e pone in essere ispezioni nei confronti delle società di revisione statunitensi e dai suoi rapporti, pubblici (e, quindi, con identificazione chiara degli enti soggetti a censure e delle ragioni delle stesse), sono emerse situazioni sconcertanti circa lo svolgimento delle funzioni di controllo e nuove situazioni che hanno condotto molte società quotate a “rivedere” i loro bilanci di esercizio.

Il PCAOB non si è limitato (e non si limita) all’attività ispettiva citata, ma ha iniziato ad emanare

*the financial crisis. We need more competition. We need more diversity, he said, suggesting that smaller accounting firms should be encouraged to expand»; Mr. BARNIER «presenterà una proposta di Direttiva UE per regolamentare l’attività dei revisori contabili nell’Unione Europea (evidentemente a modifica della Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio, 2006/43/CE del 17 maggio 2006). Di qui il processo di consultazione con tutte le parti interessate lanciato il 13 ottobre 2010 e che si concluderà l’8 dicembre; entro tale data dovranno pervenire a Bruxelles le risposte ad una serie di domande sullo stato di salute e di credibilità di un’industria (quella della revisione contabile) che di fatto riposa su un oligopolio impenetrabile (il mercato della revisione è mondiale, con “società che operano come reti globali”). Sono infatti le Big Four, cioè Deloitte & Touche, Ernst & Young, PriceWaterhouse, Coopers e Kpmg, con quote di mercato spesso superiori al 90% (n.d.r., la percentuale è quella del Libro Verde, La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi, par. 5., p. 15) (in Gran Bretagna arrivano al 99%) a fare e disfare gli audit delle società quotate in Borsa nella schiacciante maggioranza dei 27 Paesi dell’Unione Europea» (A. CERRETELLI, *Stretta Ue sui big dell’audit, nel mirino le Big Four*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 ottobre 2010). Nella sostanza i *global network* dell’*auditing* sono (secondo la rilevazione del PCAOB al 31 ottobre 2014) pari a sei. In questo si conferma in toni più drammatici quanto esposto in nota 79.*

standard e regole di controllo e ad intervenire anche nella definizione di regole etiche, ponendo interessanti questioni di relazioni con gli *standard* di revisione e con le regole etiche dell’IFAC, l’*International Federation of Accountants* (*standard* e regole che sono, attualmente, considerate di guida per i revisori contabili di molti Paesi, inclusa l’Italia, che li recepisce, con adattamenti compatibili con il nostro sistema normativo, attraverso l’omologazione della Consob). Infatti, il PCAOB oltre ad emettere i citati *standard*, nell’aprile del 2003 ha ritenuto di adottare, con riferimento alla data del 16 aprile, gli *standard* esistenti emanati dall’ASB dell’AICPA, facendoli propri, nella misura dell’esistente non sostituito o corretto dall’ASB. Nel contesto, quindi, emerge la vocazione strettamente “locale” del PCAOB, che si pone a “fronte” del FASB che ha provveduto alla codificazione (2009)⁸¹ di tutti gli *accounting standards* statunitensi rinnovandosi nella sua vocazione indirizzata ad un sistema “*principles based*” e non “*rules based*”.

Nel febbraio 2005 lo IASB ha costituito il PIOB (“Public Interest Oversight Board”) che ha lo scopo «*oversee the auditing and assurance, ethics, and education standard-setting activities of IFAC*») e che ha redatto il suo primo rapporto nel 2005. Nel dicembre 2005, nell’Unione Europea, il Consiglio, con sua Decisione⁸², costituisce l’EAOB (European Group of Auditors’ Oversight Bodies) «*a group of experts to advise the Commission and to facilitate cooperation between public oversight systems for statutory auditors and audit firms*» avente tra gli altri il compito di «*contribute to the technical examination of international auditing standards, including the processes for their elaboration, with a view to their adoption at the community level*».

L’obiettivo del “gruppo di esperti” è diverso, intuitivamente, da quello del PCAOB, e viene così individuato:

1. *The Group will ensure effective coordination of new public oversight systems of statutory auditors and audit firms within the European Union. It may amongst others provide technical input to the preparation of possible measures of the Commission implementing the Directive on statutory audit, such as endorsement of the International Standards on Auditing or assessment of third countries’ public oversight systems;*

2. *According to the Directive* (VIII Direttiva “aggiornata”, più precisamente la Direttiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio)

⁸¹ F. PONTANI, *Global Accounting. Obiettivo possibile o mera utopia?*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, pp. 72, 75.

⁸² La decisione 14 dicembre 2005, n. 909, in *G.U.* dell’UE 16 dicembre 2005, L 329/38.

on statutory audit, the public oversight systems will have the ultimate responsibility for the oversight of: the approval and registration of statutory auditors and audit firms, and the adoption of standards on ethics, internal quality control of audit firms and auditing, and continuous education, quality assurance and investigative and disciplinary systems.

Alla luce dei significativi difetti riscontrati nei comportamenti degli operatori economici (*player*) e del controllo (*auditor*), la Comunità Europea ha abrogato l'VIII Direttiva di disciplina dei revisori legali dei conti e ha emanato una nuova Direttiva (la n. 43/2006/CE⁸³ del 17 maggio 2006), denominata anche "ottava Direttiva aggiornata", che ha modificato anche la IV Direttiva CEE n. 660/1978 in materia di "conti annuali delle società di capitali" e la VII Direttiva CEE n. 349/1983 in materia di "bilanci consolidati", direttive, queste, comunque già più volte variate nel tempo, per cui si è resa indispensabile una periodica edizione, non ufficiale, di versioni "consolidate" delle stesse.

Lo scenario di riferimento, ben descritto nei "considerando" della Direttiva n. 43/2006 dell'Unione Europea, si riassume, da un lato, in una constatazione di fatto, dall'altro, la conferma di un obiettivo.

La considerazione di fatto (3° *considerando* della Direttiva) sintetizza una constatazione ed una rappresentata necessità:

«la mancanza di un approccio comunitario armonizzato (n.d.r., constatazione sostanziale di un difetto strategico politico) in materia di revisione legale dei conti ha indotto la Commissione a proporre, nella comunicazione del 1998 sulla revisione contabile nell'Unione europea⁸⁴, la costituzione di un comitato per la revisione contabile incaricato di promuovere nuove iniziative in stretta collaborazione con la professione contabile e gli Stati membri».

La fissazione dell'obiettivo (così testimoniato: *«In the field of statutory audit, the Commission contributes to ensure a competitive audit market and high quality audits as well as to prevent corporate and financial malpractices»*), che riposa su lavori del comitato e su di una specifica raccomandazione, viene così rappresentato (4° e 5° *considerando* della Direttiva):

«basandosi sui lavori di questo comitato il 15 novembre 2000 la Commissione ha pubblicato una raccomandazione relativa ai requisiti minimi per il control-

lo della qualità della revisione legale dei conti nell'Unione europea⁸⁵ e il 16 maggio 2002 una raccomandazione sull'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE⁸⁶».

«L'obiettivo della presente Direttiva è una sostanziale armonizzazione, sebbene non completa, degli obblighi in materia di revisione legale dei conti. (omissis)».

La Direttiva 2006/43 è stata poi modificata dalla Direttiva 2008/30 dell'11 marzo 2008⁸⁷ (seguita dal già citato Libro Verde⁸⁸), dalla Direttiva 2013/34 del 26 giugno 2013⁸⁹, dalla Direttiva 2014/56 del 16 aprile 2014⁹⁰. Nel contesto, ancora, a seguito della "Proposta di Regolamento sulla revisione contabile" del 30 novembre 2011⁹¹ si perviene all'emanazione del Regolamento n. 537/2014 del 16 aprile 2014⁹².

L'emergenza economico-finanziaria del tempo attuale pone (meglio: ripropone) interrogativi di assoluta rilevanza sul tema della revisione contabile e di bilancio. Questi interrogativi trovano risposta in una constatazione di fondo: il difetto di applicazione di regole tecniche di controllo e di norme di legge, la carenza di competenza professionale, le complicità ed i conflitti di interesse, le omissioni di vigilanza, anche delle autorità pubbliche (che dovevano controllare i controllori e che non lo hanno fatto quando potevano e dovevano farlo), la violazione di elementari regole di etica per sconvolgimento della scala dei valori di riferimento (il guadagno personale al primo posto della scala), hanno condotto a complessi eventi distruttivi dell'economia dei Paesi, delle società civili, delle economie individuali, creando nuovi poveri e rendendo più poveri i poveri che già esistevano, sempre più difficile la disponibilità, per amplissimi strati della popolazione mondiale, di mezzi utili al soddisfacimento di bisogni elementari.

References

Dato l'elevato numero di fonti bibliografiche a supporto di questa ricerca, per favorire il lettore nella collocazione delle citazioni, i testi citati sono riportati direttamente nelle note a piè di pagina [N. d. R.].

⁸³ La Direttiva n. 43/2006, in *G.U.* 9 giugno 2006, L 157, p. 87, è stata recepita in Italia con il d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

⁸⁴ *G.U.* 8 maggio 1998, C 143, p. 12.

⁸⁵ *G.U.* 31 marzo 2001, L 91, p. 91.

⁸⁶ *G.U.* 19 luglio 2002, L 191, p. 22.

⁸⁷ *G.U.* 20 marzo 2008, L 81, p. 53.

⁸⁸ COM(210) 561, del 13 ottobre 2010.

⁸⁹ *G.U.* 29 giugno 2013, L 182, p. 19.

⁹⁰ *G.U.* 27 maggio 2014, L 158, p. 196.

⁹¹ COM(2011) 779 def.

⁹² *G.U.* 27 maggio 2014, L 158, p. 77.