

Concorsi e
Professioni

Marco **MAINARDI** - Fabrizio **ROSSI**

REVISORE LEGALE dei **CONTI**

MANUALE di **TEORIA** e **QUIZ** *online*

- prove **scritte** e **orali** esame di idoneità
- aspiranti **dottori commercialisti**
- professionisti **revisori contabili**

Edizione profondamente aggiornata

Edizione **2025**

NLD
CONCORSI

L'attestazione della sostanziale correttezza del bilancio, seppur in termini di **ragionevole sicurezza**⁵, è la risultante di una revisione contabile articolata in un processo pianificato in fasi logicamente strutturate, ciascuna delle quali viene condotta nel rispetto degli statuiti principi di revisione.

Quali sono i principi di revisione applicabili per lo svolgimento dell'attività di revisione contabile del bilancio d'esercizio e consolidato, ci chiediamo?

Di questo tratteremo nel prossimo paragrafo.

► 1.2. I principi di revisione internazionali

L'art. 11, comma 1, del d.lgs. 39/2010, modificato dal d.lgs. 13/5/2016, prevede che la revisione legale dei conti debba essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea.

Al successivo comma 2 dell'art. 11, il legislatore ha inoltre previsto che fino all'adozione di tali principi ad opera della Commissione europea, la revisione legale debba essere svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.

A tal fine, lo stesso comma 2 dell'art. 11 del d.lgs. 39/2010 ha previsto che il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscriva una apposita convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei detti principi di controllo.

Ciò posto, allo stato attuale, nell'attesa dell'*endorsement* di tali principi, la revisione legale dei conti in Italia è svolta in conformità ai principi di revisione adottati inizialmente con la determina del Ragioniere Generale dello Stato prot. 100736 del 23 dicembre 2014⁶, cui sono seguite ulteriori determinazioni di aggiornamento dei principi vigenti o di adozione dei nuovi principi.

In concreto si tratta dei principi di revisione internazionali (ISA) versione *Clarified 2009* integrati, nel rispetto dei termini e delle condizioni richieste dall'IFAC, per agevolare la loro applicazione nell'ordinamento italiano.

Con tale determina i principi di revisione (c.d. ISA Italia) erano stati adottati per la revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziavano il 1° gennaio 2015, ad eccezione del principio (SA Italia) 250 B e del principio riguardante il sistema interno di controllo della qualità (ISQC1) che erano entrati in vigore dal 1° gennaio 2015. Si evidenzia da subito che le successive determinazioni di aggiornamento o di adozione dei principi hanno modificato molti dei principi originariamente vigenti anche in aspetti sostanziali. Si vedrà, in particolare, l'ISA 315, la cui nuova versione è entrata in vigore relativamente agli esercizi che iniziavano il 1° gennaio 2020 o successivamente, nonché, per quanto riguarda il sistema interno di controllo della qualità, l'ISQM1, entrato in vigore il 1° gennaio 2025, ferma restandone l'applicazione anticipata volontaria dal 1° gennaio 2024.

Tali principi erano dunque stati applicati per la prima volta, per le società soggette a revisione legale con esercizio coincidente con l'anno solare, alla revisione del bilancio d'esercizio o consolidato dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2015.

Di seguito in Tavola 1 si riportano i principi di revisione (ISA Italia) attualmente in vigore per effetto dell'adozione, come previsto dal citato art. 11 del d.lgs. 39/2010, da parte delle determinazioni del Ragioniere Generale dello Stato:

Tavola 1 – *Principi di revisione internazionale – ISA Italia*

ISQM1	Gestione della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione ("incarichi di assurance") o servizi connessi.
ISQM2	Gestione della qualità- Riesame della qualità degli incarichi

⁵ Nel contesto della revisione contabile di bilancio con tale espressione si intende un livello di sicurezza elevato ma non assoluto. Così ISA Italia n. 200, par. 13.

⁶ La Consob con delibera n. 19113 del 4 febbraio 2015 ha conseguentemente abrogato le precedenti delibere e comunicazioni in materia di principi di revisione emanate da tale organo di vigilanza prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 39/2010.

► 7.3.2. Revoca, sostituzione e responsabilità del curatore

Il tribunale può in ogni tempo, su proposta del giudice delegato o su richiesta del comitato dei creditori o d'ufficio, revocare il curatore: a tal fine, provvede con decreto motivato (impugnabile, sia in caso di rigetto che di accoglimento, con reclamo innanzi alla Corte d'appello), sentiti il curatore e il comitato dei creditori. Il Curatore può anche essere sostituito su istanza motivata presentata dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi.

Sul piano della responsabilità, il curatore deve adempiere ai doveri del proprio ufficio, imposti dalla legge o derivanti dal piano di liquidazione approvato, con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico.

Durante la procedura, l'azione di responsabilità contro il curatore revocato è proposta dal nuovo curatore, previa autorizzazione del giudice delegato.

► 7.4. Il comitato dei creditori

Il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza ha confermato il comitato dei creditori quale organo titolare di poteri sempre più incisivi (che esercita attraverso pareri vincolanti e autorizzazioni) nella gestione e amministrazione del patrimonio attinto dalla liquidazione.

Il comitato dei creditori è nominato dal giudice delegato entro trenta giorni dalla sentenza che ha aperto la liquidazione giudiziale, sulla base delle risultanze documentali, sentiti il curatore e i creditori, nonché tenuto conto della disponibilità ad assumere l'incarico.

Si tratta di un organo collegiale, composto di tre o cinque membri scelti tra i creditori, in modo da rappresentare in misura equilibrata quantità e qualità dei crediti avuto riguardo alla possibilità di soddisfacimento dei crediti stessi (art. 138).

► 7.4.1. Funzioni del comitato dei creditori

In seguito alla riforma del 2006, sono stati notevolmente ampliati i poteri del comitato dei creditori che, da spettatore passivo della procedura, con poteri sostanzialmente consultivi (che si concretizzavano e si concretizzano nell'espressione di pareri), è divenuto invece uno dei protagonisti della stessa, svolgendo importanti funzioni gestorie mediante l'esercizio dei poteri di autorizzazione o di approvazione degli atti posti in essere dal curatore.

Oggi, l'art. 140 del Codice prevede che il comitato dei creditori vigila sull'operato del curatore, ne autorizza gli atti ed esprime pareri nei casi previsti dalla legge, ovvero su richiesta del tribunale o del giudice delegato. Il comitato dei creditori, quindi, svolge:

- **funzioni consultive**, esprimendo pareri nella maggior parte dei casi non vincolanti;
- **funzioni autorizzatorie**, rispetto agli atti posti in essere dal curatore. Si pensi, in tal senso, all'autorizzazione a compiere atti di straordinaria amministrazione (art. 132 Codice);
- **funzioni ispettive**: L'art. 140, comma 5, del Codice dispone che «Il comitato ed ogni componente possono ispezionare in qualunque tempo le scritture contabili e i documenti della procedura ed hanno diritto di chiedere notizie e chiarimenti al curatore e al debitore»;
- **funzioni di controllo e di reazione**, intese *lato sensu*, sull'attività del curatore. Il comitato dei creditori, infatti, può chiedere la revoca dello stesso, mentre non può più esercitare -come in passato- nei suoi confronti l'azione di responsabilità.

Ai penetranti poteri del comitato dei creditori, corrisponde la responsabilità dello stesso, assoggettata dall'art. 140, comma 7, del Codice, alle regole previste dall'art. 2407, commi 1 e 3, c.c.

Si tratta, in sostanza, dell'azione di responsabilità prevista per i sindaci delle società per azioni; tale azione può essere proposta dal curatore durante lo svolgimento della procedura. Con il decreto di autorizzazione, il giudice delegato sostituisce i componenti del comitato dei creditori nei confronti dei quali ha autorizzato l'azione. L'azione, come previsto dal comma 4 aggiunto dalla **l. 14 marzo 2025, n. 35**, si prescrive nel termine di cinque anni.

8. Gli effetti dell'apertura della liquidazione giudiziale

L'apertura della procedura di liquidazione giudiziale incide non solo sulla posizione giuridica del