

REVISIONE LEGALE

CORSO BASE

1

PRIMA GIORNATA

P & T Formazione

NOVITA' – D.Lgs. 14/2019

2

- Art. 379:

Obbligo della nomina dell'organo di controllo se **per due esercizi successivi** la società supera **uno** dei seguenti limiti:

1. Totale dell'attivo patrimoniale: 4 milioni di €
2. Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 mil di €
3. Dipendenti occupati in media nell'esercizio: 20

BASTA SUPERARNE UNO!

NOVITA' – D.Lgs. 14/2019

3

- Art. 379:

Obbligo cessa quanto non è superato nessuno dei tre limiti per tre esercizi consecutivi

Quando ricorrono i requisiti per la nomina le società devono

- Provvedere a nominare l'organo di controllo
- Se necessario, a uniformare atto costitutivo e statuto entro 9 mesi dal 14/3 → **14/12/2019!**
- I “*due esercizi consecutivi*” sono i due precedenti il 14/12/2019

- **Art. 4**
- *Obbligo di segnalazione degli organi di controllo societari*
 1. Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare:
 - che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato,
 - se sussiste l'equilibrio economico finanziario
 - quale è il prevedibile andamento della gestione

NOVITA' – D.Lgs. 14/2019

5

- **Art. 14**
- *Obbligo di segnalazione degli organi di controllo societari*
 1. Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di
 - **segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi.**

NOVITA' – D.Lgs. 14/2019

6

- **Art. 14**
- La segnalazione deve essere motivata, fatta per iscritto, a mezzo posta elettronica certificata o comunque con mezzi che assicurino la prova dell'avvenuta ricezione, e deve contenere
 - la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle soluzioni individuate e alle iniziative intraprese.
 - In caso di omessa o inadeguata risposta, ovvero di mancata adozione nei successivi sessanta giorni delle misure ritenute necessarie per superare lo stato di crisi, i sindaci / revisori **informano senza indugio l'OCRI**, fornendo ogni elemento utile per le relative determinazioni, anche in deroga al disposto dell'articolo 2407, primo comma, del codice civile quanto all'obbligo di segretezza.

NOVITA' – D.Lgs. 14/2019

7

- ***Art. 14***
- La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 costituisce causa di esonero dalla responsabilita' solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dal predetto organo, che non siano conseguenza diretta di decisioni assunte prima della segnalazione, a condizione che, nei casi previsti dal secondo periodo del comma 2, sia stata effettuata tempestiva segnalazione all'OCRI.
- Non costituisce giusta causa di revoca dall'incarico la segnalazione effettuata a norma del presente articolo.

NOVITA' – D.Lgs. 14/2019

8

- ***Art. 14***
- Le banche e gli altri intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del testo unico bancario, nel momento in cui comunicano al cliente variazioni o revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli organi di controllo societari, se esistenti.

- Art. 2086 c.c. nuovo secondo comma
«L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa**, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale».

- Assetto organizzativo e amministrativo-contabile
- DEFINIZIONE
- si può fare ricorso, alle Norme di comportamento del collegio sindacale (NCCS) emesse a settembre 2015 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili (CNDCEC).

IL SINDACO – ORGANIZZAZIONE E PROCEDURE

11

- **L'assetto organizzativo** è il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato ad un appropriato livello di competenza e responsabilità
- Di conseguenza, l'assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile con le dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale.

(fonte: NCCS)

IL SINDACO – ORGANIZZAZIONE E PROCEDURE

12

- **Assetto organizzativo**

Oggetto dell'analisi del collegio sindacale:

- ❑ presenza di un organigramma
- ❑ chiara definizione del sistema delle deleghe e delle competenze e delle separazione delle funzioni,
- ❑ sussistenza di procedure codificate, anche destinate alla gestione dei rischi ed al controllo interno

IL SINDACO – ORGANIZZAZIONE E PROCEDURE

13

- **Il sistema amministrativo – contabile** è l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa finanziaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa.
- (fonte: NCCS)

IL SINDACO – ORGANIZZAZIONE E PROCEDURE

14

- Il sistema amministrativo-contabile sarà quindi adeguato se consente
 - la completa, tempestiva ed attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione,
 - la produzione di informazioni valide ed utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale
 - la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio di esercizio.

(fonte: NCCS)

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

- D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39
(Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alla revisione annuale dei conti annuali e dei conti consolidati)
- D. Lgs. 17 luglio 2016, n.135:
“Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati”

Entrata in vigore: 5/8/2016

FORMAZIONE CONTINUA (ART.5)

- In ciascun anno l'iscritto deve acquisire almeno 20 crediti formativi, per un totale di un minimo di 60 crediti formativi nel triennio
- Almeno meta' del programma di aggiornamento riguarda le materie caratterizzanti la revisione dei conti, ovvero la gestione del rischio e il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali, la disciplina della revisione legale, la deontologia professionale, l'indipendenza e la tecnica professionale della revisione.

FORMAZIONE CONTINUA (ART.5)

- *Determina del 7/3/2017 n. 37343*
- Materie caratterizzanti l'attività di revisione legale (Gruppo A)
 1. Gestione del rischio e controllo interno;
 2. Principi di revisione nazionale e internazionali;
 3. Disciplina della revisione legale;
 4. Deontologia professionale ed indipendenza
 5. Tecnica professionale della revisione
- *(almeno metà delle ore di formazione)*

FORMAZIONE CONTINUA (ART.5)

- *Determina del 7/3/2017 n. 37343*
- Materie (Gruppo B)
 1. Contabilità generale;
 2. Contabilità analitica e di gestione
 3. Disciplina del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato
 4. Principi contabili nazionali ed internazionali;
 5. Analisi finanziaria

FORMAZIONE CONTINUA (ART.5)

- *Determina del 7/3/2017 n. 37343*
- Materie (Gruppo C)
 1. Diritto civile e commerciale;
 2. Diritto societario
 3. Diritto fallimentare
 4. Diritto tributario
 5. Diritto del lavoro e della previdenza sociale
 6. Informatica e sistemi operativi
 7. Economica politica, aziendale e finanziaria,
 8. Principi fondamentali di gestione finanziaria
 9. Matematica e statistica

- **FORMAZIONE (ART.5 bis)**
- Il Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, definisce con proprio decreto i criteri di accreditamento dei corsi di formazione per i soggetti incaricati dei controlli della qualità, nonche' i programmi e il contenuto minimo di tali corsi.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

21

- SEZIONI DEL REGISTRO(art. 8)
- *I revisori legali iscritti al Registro che svolgono attività' di revisione legale o che collaborano a un'attività' di revisione legale in una società' di revisione legale, o che hanno svolto le predette attività' nei tre anni precedenti, sono collocati in un'apposita sezione denominata «**Sezione A**».*
- *Gli iscritti che **non** hanno assunto incarichi di revisione legale o non hanno collaborato a un'attività' di revisione legale in una società' di revisione legale per tre anni consecutivi, sono collocati, d'ufficio, in un'apposita sezione del registro denominata «**Sezione B**», e non sono soggetti ai controlli di qualità' di cui all'articolo **20***

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

22

- SEZIONI DEL REGISTRO(art. 8)

TUTTI GLI ISCRITTI (SEZIONE A E SEZIONE B)

- ❑ ***Sono soggetti all'obbligo di comunicazione ed aggiornamento del registro***

- ❑ ***Sono soggetti all'obbligo formativo***

- ❑ ***Sono soggetti al pagamento del contributo di iscrizione***

→ La relazione al D.Lgs. precisa che gli iscritti alla sezione B che non volessero osservare gli obblighi di formazione o pagare il contributo possono cancellarsi e poi reinscrivere

- **DEONTOLOGIA PROFESSIONALE(art. 9)**

I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF e alla Consob e adottati dal MEF, sentita la Consob.

A tal fine, il MEF sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

24

- CODICE ETICO ITALIA (principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale)
- Soggetti convenzionati: Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL)
- Determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018
- Applicazione: dalle revisioni che iniziano dal 1° gennaio 2019

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

- Quando il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e, dopo averli valutati, stabilisce che essi non siano ad un livello accettabile, deve verificare se siano applicabili misure di salvaguardia adeguate per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile.
- Nell'effettuare tale valutazione, il soggetto abilitato alla revisione deve utilizzare il proprio giudizio professionale e considerare se un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe, verosimilmente, che l'applicazione di misure di salvaguardia elimini i rischi o li riduca entro un livello accettabile in modo che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa.

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

26

- I rischi e le misure di salvaguardia (100.12)
- I rischi che possono compromettere, o dare impressione di compromettere, l'osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'ampia gamma di relazioni e di circostanze. Una circostanza o una relazione possono creare più di un rischio e uno stesso rischio può influire sull'osservanza di più principi fondamentali.

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

27

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- **(a) interesse personale:** il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione;

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

28

ESEMPI DI INTERESSE PERSONALE

- Un membro del gruppo di assurance ha un interesse finanziario diretto nel cliente di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione presenta una eccessiva dipendenza economica dai compensi complessivamente erogati da un cliente di assurance;
- Un membro del gruppo di assurance ha una stretta e significativa relazione di affari con il cliente di assurance;
- timore di perdere un importante cliente di assurance;
- un membro del gruppo di revisione ha in corso trattative per instaurare un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione presso un cliente di revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione ha pattuito compensi in funzione del risultato relativamente ad un incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione scopre un errore significativo nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un suo membro

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

29

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- **(b) auto-riesame**: il rischio che , nell' ambito dell' incarico di assurance in corso, l' obiettività de l soggetto abilitato alla revisione sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione, o da altro individuo che opera all'interno della sua rete .

Ciò si verifica quando:

- (i) tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico di assurance in corso o, più in generale;
- (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico di assurance in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

30

ESEMPI DI AUTORIESAME

- Il revisore ha progettato o realizzato i sistemi informativi finanziario gestionali la cui efficacia è oggetto dell'incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione ha predisposto i dati di base utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico di assurance
- un membro del gruppo di assurance svolge, o ha svolto nel recente passato, un incarico quale amministratore o esponente della direzione del cliente;
- un membro del gruppo di assurance ha in corso, o ha avuto nel recente passato, un rapporto di lavoro dipendente con il cliente in una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla materia oggetto dell'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione svolge un servizio per un cliente di assurance che influenza direttamente le informazioni oggetto dell'incarico stesso.

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

31

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

(c) promozione degli interessi del cliente: il rischio che il soggetto abilitato alla revisione promuova o rappresenti la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;

ESEMPI DI PROMOZIONE DEGLI INTERESSI DEL CLIENTE

- la promozione, da parte del soggetto abilitato alla revisione di investimenti in strumenti finanziari di un cliente di revisione;
- lo svolgimento, da parte del soggetto abilitato alla revisione, di attività di difensore o di consulente tecnico di parte di un cliente di revisione nell'ambito di un contenzioso con terzi.

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

33

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

(d) familiarità: il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

34

ESEMPI DI RISCHIO DI FAMILIARITA'

- un membro del team di assurance è un familiare o uno stretto familiare di un amministratore o di un esponente della direzione del cliente;
- un membro del team di assurance è un familiare o uno stretto familiare di un dipendente del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico;
- un amministratore o esponente della direzione, o un dipendente del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico, ha svolto, nel recente passato, il ruolo di responsabile dell'incarico;
- un soggetto abilitato alla revisione ha accettato regali o trattamenti preferenziali da parte di un cliente, salvo che il loro valore sia trascurabile o irrilevante;
- un partner chiave dell'incarico di assurance ha un rapporto di lunga data con il cliente di assurance

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

35

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

(e) intimidazione: il rischio che un soggetto abilitato alla revisione sia dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

36

ESEMPI DI INTIMIDAZIONE

- il cliente di assurance minaccia di revocare un incarico conferito al soggetto abilitato alla revisione;
- il cliente di revisione afferma che non affiderà al soggetto abilitato alla revisione un ulteriore incarico non di assurance già programmato, qualora questo persista nel manifestare il suo disaccordo sul trattamento contabile di una determinata operazione;
- il soggetto abilitato alla revisione è minacciato da parte del cliente di essere citato in giudizio;
- il soggetto abilitato alla revisione subisce pressioni per ridurre in modo inappropriato l'estensione dell'attività da svolgere al fine di ridurre i compensi;
- la maggiore esperienza su una certa materia, posseduta da un dipendente del cliente, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, determina in quest'ultimo una pressione a conformarsi alle opinioni del primo;
- il membro del team di revisione viene informato da un partner del soggetto abilitato alla revisione cui appartiene che l'avanzamento di carriera già previsto nei suoi confronti non avrà luogo qualora non approvi il trattamento contabile adottato dal cliente di revisione, ritenuto dal membro del team di revisione non appropriato

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

37

Per mitigare i rischi?

MISURE DI SALVAGUARDIA

- quelle previste dalla legge, dai regolamenti e dai principi professionali;
- quelle individuate nell'ambiente di lavoro.

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

38

Per mitigare i rischi?

MISURE DI SALVAGUARDIA

→ **previste dalla legge, dai regolamenti e dai principi professionali;**

- i requisiti relativi alla formazione teorica e pratica e all'esperienza necessarie per conseguire l'abilitazione all'esercizio della revisione legale da parte del soggetto abilitato alla revisione;
- I requisiti relativi alla formazione continua;
- regolamenti e i codici di corporate governance;
- i principi di revisione, deontologici e altri principi professionali;
- le procedure di monitoraggio e disciplinari di fonte professionale o regolamentare;
- il riesame della qualità, effettuato da un soggetto terzo previsto dalla legge, delle relazioni, comunicazioni o altre informative prodotte dal soggetto abilitato alla revisione

Per mitigare i rischi?

MISURE DI SALVAGUARDIA

→ **Individuate dall'ambiente di lavoro;**

- l'evidenziazione, da parte degli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione, dell'importanza del rispetto dei principi deontologici fondamentali;
- la manifestazione, da parte degli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione, dell'aspettativa che i membri di un gruppo di assurance agiscano nell'interesse generale;
- la predisposizione di direttive e di procedure per realizzare e monitorare il controllo della qualità degli incarichi

Per mitigare i rischi?

MISURE DI SALVAGUARDIA

→ **Individuate dall'ambiente di lavoro;**

la predisposizione di direttive e procedure scritte riguardanti l'esigenza di:

- -osservare i principi fondamentali;
- -identificare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali,
- -valutare la significatività di tali rischi e applicare le misure di salvaguardia di tali rischi e applicare le misure di salvaguardia di tali rischi e applicare le misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile, entro un livello accettabile,
- Oppure -laddove non siano disponibili misure di salvaguardia appropriate, o non possano essere applicate rifiutare o interrompere l'incarico;

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

41

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(a) Integrità:** l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.
- Il soggetto abilitato alla revisione non deve consentire che il proprio nome sia associato a relazioni, comunicazioni o altre informative che egli sappia essere:
 - (a) sostanzialmente false o fuorvianti;
 - (b) fornite in modo non adeguatamente ponderato;
 - (c) tali da omettere od occultare informazioni che, invece, sarebbe stato necessario includere per evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni. Quando il soggetto abilitato alla revisione si rende conto che il proprio nome è stato associato, anche indirettamente, a tali relazioni, comunicazioni o altre informative, deve intraprendere quanto necessario per prenderne le distanze

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

42

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(b)Obiettività:** non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale
- il soggetto abilitato alla revisione può essere esposto a situazioni che ne possono compromettere l'obiettività. In ogni caso, non deve svolgere l'incarico qualora il suo giudizio professionale sia pregiudicato o indebitamente influenzato da una circostanza o relazione.

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

43

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(c)Competenza professionale e diligenza:** mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali
- → formazione continua!

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

44

- PRINCIPALI FONDAMENTALI
- **(d) Riservatezza:** rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà altresì farne uso a vantaggio proprio o di terzi

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

45

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(d) Riservatezza:**
- Il revisore deve mantenere la riservatezza anche al di fuori dell'ambiente professionale, prestando attenzione ad evitare **rivelazioni non intenzionali**, in particolare a colleghi, a familiari.
- Il soggetto abilitato alla revisione deve mantenere la riservatezza delle informazioni ottenute da un potenziale cliente.
- La riservatezza delle informazioni acquisite deve essere mantenuta anche all'interno del soggetto abilitato alla revisione
- Il soggetto abilitato alla revisione deve adottare misure ragionevoli affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi dipendenti e collaboratori
- In virtù di quanto previsto all'art. 9bis, comma 4, D. Lgs. 39/2010, l'obbligo di conformarsi al principio di riservatezza e segreto professionale permane anche dopo la fine del rapporto tra il revisore e il suo cliente . Quando il soggetto abilitato alla revisione acquisisce un nuovo cliente, può avvalersi delle esperienze precedentemente acquisite, ponendo tuttavia attenzione a non utilizzare o divulgare informazioni riservate acquisite o ricevute nell'ambito di precedenti rapporti professionali

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

46

- PRINCIPALI FONDAMENTALI
- **(e)Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.
- Il principio del comportamento professionale impone al soggetto abilitato alla revisione l'obbligo di rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili al caso concreto e di evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di assurance. L'obbligo di comportamento professionale si considera violato qualora un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione dell'attività di cui trattasi risulti danneggiata.

Deontologia e indipendenza – NUOVO CODICE ETICO

47

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(e)Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.
- Nel farsi pubblicità e nel promuovere sé stesso o la propria attività, il soggetto abilitato alla revisione non deve portare discredito a detta attività. Il soggetto abilitato alla revisione deve essere onesto e sincero e non deve:
 - (a)enfaticizzare in modo eccessivo i servizi che è in grado di offrire, le qualifiche che possiede o l'esperienza acquisita;
 - (b)fare riferimenti denigratori o raffronti privi di fondamento con il lavoro di altri.

- SCETTICISMO PROFESSIONALE(art. 9, comma 2)
 - ***Scettici per legge!!***
- Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori.

SCETTICISMO PROFESSIONALE(art. 9)

- **Scettici per legge!!**

Il revisore legale esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti:

- ❑ *il fair value (valore equo),*
- ❑ *la riduzione di valore delle attività,*
- ❑ *gli accantonamenti,*
- ❑ *i flussi di cassa futuri*
- ❑ *La capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento*

SCETTICISMO PROFESSIONALE(art. 9)

- **Scettici per legge!!**

- *per "scetticismo professionale"*

*si intende un atteggiamento caratterizzato da un **approccio dubitativo**, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione*

(definizione da Isa 200 trasfuso nell'art. 9, comma 4)

Deontologia e indipendenza

51

- ISA 200, Linee guida ed altro materiale esplicativo
 - *Punti da A18 a A22*

Lo scetticismo professionale implica prestare attenzione, per esempio:

- agli elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro;
- alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi;
- alle condizioni che possono segnalare possibili frodi;
- alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione.

- ISA 200, punto 15.
- Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato

Nelle definizioni dell'ISA 200 anche l'altro caposaldo della revisione:

Giudizio professionale

- L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione

ISA 200, GIUDIZIO PROFESSIONALE

- Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento della revisione contabile. Ciò in quanto non è possibile interpretare i principi etici e i principi di revisione applicabili, e non si possono assumere le decisioni consapevoli necessarie per l'intero svolgimento della revisione contabile, senza l'applicazione delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti ai fatti e alle circostanze.

Deontologia e indipendenza

54

- È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata della revisione contabile.
- È necessario che il giudizio professionale sia documentato in modo appropriato.
- A tale riguardo il revisore è tenuto a predisporre una documentazione della revisione sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna precedente cognizione dell'incarico di revisione, di comprendere i giudizi professionali significativi formulati dal revisore per giungere alle conclusioni sugli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile.

- **ATTENZIONE!**
- Il giudizio professionale non deve essere utilizzato per giustificare decisioni che non siano altrimenti supportate dai fatti e dalle circostanze dell'incarico o da elementi probativi sufficienti e appropriati.

RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE (art. 9 bis)

- ***Tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal segreto professionale***

- **RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE (art. 9 bis)**
- *I revisori legali rispettano i principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF e alla Consob e adottati dal MEF, sentita la Consob.*

- **RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE (art. 9 bis)**

→ Caso di subentro

- *Quando un revisore è sostituito dal nuovo revisore, il revisore uscente consente all'entrante l'accesso a tutte le informazioni concernente l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione*

- **INDIPENDENZA (art.10)**

Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.

- **INDIPENDENZA (art.10)**

→ Novità

Comma 1 bis

Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.

Quindi anche nel periodo in cui, terminato l'esercizio, è completata la revisione relativa a quel bilancio

- **INDIPENDENZA (art.10)**

→ Novità

Comma 1 ter

Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale

Deontologia e indipendenza

62

- **INDIPENDENZA (art.10)**

→Novità

Comma 1 ter

da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale e, laddove applicabile,

- ***la sua rete,***
- ***i membri dei suoi organi di amministrazione,***
- ***i suoi dirigenti,***
- ***i suoi revisori,***
- ***i suoi dipendenti,***
- ***qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale***

- Definizione dall'art. 1:

„rete“:

- la struttura **piu' ampia** alla quale appartengono un **revisore legale o una societa' di revisione legale che e' finalizzata alla cooperazione e che:**
- **1) persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o**
- **2) e' riconducibile a una proprieta', un controllo o una direzione comuni o**
- **3) condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualita', o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali;**

Deontologia e indipendenza

64

- Relazione accompagnatoria :
È stato variato da “e” a “o” (come era il testo in tutte le altre lingue) in relazione al requisito della condivisione di direttive e procedure comuni di controllo della qualità.

La correzione dell'errore materiale consente non soltanto l'allineamento del testo italiano allo spirito e alla lettera

Delle altre versioni, ma anche ai principi professionali di etica e indipendenza e soprattutto impedisce un allentamento del concetto di rete, come parametro per l'indipendenza

● **INDIPENDENZA (art.10)**

Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di

- **autoriesame,**
- **interesse personale**
- **rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale,**
- **familiarità**
- **minaccia di intimidazione,**
- **determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale , dalle quali un **terzo informato, obiettivo e ragionevole**, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.**

- **INDIPENDENZA (art.10)**
- **MINACCE**
 - ❑ **Autoriesame (controllo di dati o elementi che egli stesso o appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare o a redigere)**
 - ❑ **Interesse personale (conflitto di interessi o interesse finanziario - dipendenza finanziaria)**
 - ❑ **Esercizio del patrocinio legale**
 - ❑ **Familiarità (eccessiva fiducia, confidenzialità)**
 - ❑ **Intimidazione**

- **INDIPENDENZA (art.10)**

- determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società' e il revisore legale , dalle quali un **terzo informato, obiettivo e ragionevole**, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società' di revisione legale risulti compromessa.

● INDIPENDENZA (art.10)

● Qualche esempio:

- I. tenuta della contabilità e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alla stesura dei bilanci;
- II. Consulenza nella progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili;
- III. servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri pro veritate;
- IV. gestione esterna dei servizi di controllo interno;
- V. consulenza e servizi in materia di gestione del personale;
- VI. intermediazione di titoli, consulenza per l'investimento o servizi bancari d'investimento;
- VII. prestazione di difesa giudiziale

- **DIFFERENZE CON IL COLLEGIO SINDACALE**
- **Art. 2399 c.c**
- Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:
- a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382 (*Non può essere nominato sindaco, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi*);
- b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;

- **DIFFERENZE CON IL COLLEGIO SINDACALE**
- **Art. 2399 c.c**
- Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:
- c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale **che ne compromettano l'indipendenza.**

- **DIFFERENZE CON IL COLLEGIO SINDACALE**
- Norme di comportamento del collegio sindacale emesse dal CNDCEC (settembre 2015):
In caso di lavoro autonomo, il requisito dell'indipendenza dovrebbe essere valutato in funzione della continuità, dal possibile rischio di autoriesame (interferenza tra attività prestata e controllo) e dall'indice di dipendenza economica, laddove è evidente che tanto maggiore è il compenso in percentuale sul totale dei compensi del sindaco e tanto meno si è indipendenti.

● **INDIPENDENZA (art.10)**

Il revisore legale non può detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale, devono astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non devono avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita. (comma 3)

● **INDIPENDENZA (art.10)**

Non è possibile *partecipare ne' influenzare in alcun modo l'esito di una revisione legale di un ente sottoposto a revisione se:*

a) Si possiedono strumenti finanziari dell'ente medesimo, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;

b) Si possiedono strumenti finanziari di qualsiasi ente collegato a un ente sottoposto a revisione, la cui proprietà potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;

c) Si sono intrattenuti un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione nel periodo di cui al comma 1-bis, che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale (comma 5)

● **INDIPENDENZA (art.10)**

Se, durante il periodo cui si riferisce il bilancio, una società sottoposta a revisione legale viene rilevata da un'altra società, si fonde con essa o la rileva, il revisore legale o la società di revisione legale deve individuare e valutare eventuali interessi o relazioni in essere o recenti, inclusi i servizi diversi dalla revisione prestati a detta società, tali da poter compromettere, tenuto conto delle misure disponibili, la sua indipendenza e la sua capacità di proseguire la revisione legale dopo la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione

(comma 6)

- **INDIPENDENZA (art.10)**

QUINDI:

Il revisore legale o la società di revisione legale adotta, entro tre mesi dalla data di approvazione del progetto di fusione o di acquisizione, tutti i provvedimenti necessari per porre fine agli interessi o alle relazioni di cui al presente comma e, ove possibile, adotta misure intese a ridurre al minimo i rischi per la propria indipendenza derivanti da tali interessi e relazioni.

(comma 6)

● INDIPENDENZA (art.10)

Il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione legale non può rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione ne' prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attività in qualità di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico

(comma 7)

● INDIPENDENZA (art.10)

Il divieto e' esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della societa' di revisione, nonche' a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della societa' di revisione legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale

(comma 7)

- **INDIPENDENZA (art.10)**

- *I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati 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*
(sottoscrizione di apposita convenzione con Ordini e associazioni)

(comma 12)

- **INDIPENDENZA (art.10)**
- *I revisori non sollecitano o accettano regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante*

(comma 13)

- Comma 9.

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale

- ❖ non puo' essere subordinato ad alcuna condizione,
- ❖ non puo' essere stabilito in funzione dei risultati della revisione,
- ❖ ne' puo' dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla societa' che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della societa' di revisione legale o della loro rete.

- **Comma 10.**
- Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale e' determinato in modo da garantire la qualita' e l'affidabilita' dei lavori.
- A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:
 - a) alla dimensione, composizione e rischiosita' delle piu' significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della societa' che conferisce l'incarico, nonche' ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle societa' del gruppo;

- Comma 10.
- Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale e' determinato in modo da garantire la qualita' e l'affidabilita' dei lavori.
- A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:
 - b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
 - c) alla necessita' di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attivita' di supervisione e di indirizzo

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

Deontologia e indipendenza

83

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 bis: Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza**

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10;
- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;
- d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.

→Attività preliminari all'accettazione dell'incarico per legge!
Per il revisore esistono per legge attività preliminari; per il sindaco NO

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

Deontologia e indipendenza

84

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 bis: *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10;
- Occorre quindi redigere una specificata carta di lavoro per evidenziare la propria indipendenza, che sarà anche oggetto, ai sensi dell'art. 20, di controllo qualità
- Devono essere indipendenti anche ausiliari e collaboratori

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

Deontologia e indipendenza

85

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

- **Art. 10 bis: Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza**

Il revisore legale o la società di revisione legale, **prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale**, deve valutare e documentare:

b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee **misure** per mitigarli;

- *Qualora sussistano rischi, occorre evidenziarli e specificare le misure adottate per mitigarli.*
- *Esempi:*
 - *Individuazione e monitoraggio delle relazioni intrattenute con la società, direttamente o indirettamente, anche da componenti della rete*
 - *adeguata comunicazione e discussione con altri revisori*
 - *Modifica, limitazione o cessazione di taluni tipi di relazioni e rapporti con la società o società del gruppo o con la rete*

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

Deontologia e indipendenza

86

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 ter:** *Organizzazione interna (per il rispetto dell'indipendenza; ai fini del controllo qualità; obbligo di aggiornamento dei dipendenti)*
 1. La società di revisione legale, al fine di tutelare l'indipendenza e l'obiettività del revisore legale che effettua la revisione per conto della società di revisione legale, stabilisce direttive e procedure per assicurare il rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 10, comma 8
- Il revisore legale o la società di revisione legale si dota di procedure amministrative e contabili adeguate, di sistemi di controllo interno della qualità, di procedure efficaci per la valutazione del rischio e di meccanismi efficaci di controllo e tutela in materia di sistemi di elaborazione elettronica dei dati.
- Il revisore legale o la società di revisione legale stabilisce direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che i suoi dipendenti, nonché tutte le persone fisiche i cui servizi sono messi a sua disposizione o sono sotto il suo controllo e che partecipano direttamente all'attività di revisione legale dispongano delle conoscenze ed esperienze adeguate per svolgere l'incarico.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

Deontologia e indipendenza

87

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art. 10 ter:** *Organizzazione interna (per il rispetto dell'indipendenza; ai fini del controllo qualità; obbligo di aggiornamento dei dipendenti)*
- 6. Il revisore legale o la società di revisione legale stabilisce un sistema di controllo interno della qualità configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.
- 9. Il revisore legale o la società di revisione legale adotta direttive e procedure in materia di retribuzioni, inclusa la partecipazione agli utili, atte a fornire adeguati incentivi alla qualità del lavoro di revisione legale.
- 10. Le direttive e procedure di cui al presente articolo sono documentate e comunicate ai dipendenti e collaboratori del revisore legale o della società di revisione legale.
- 11. Il sistema di controllo interno della qualità è **proporzionato all'ampiezza e alla complessità delle attività di revisione legale svolte**. Il revisore legale o la società di revisione legale è in grado di dimostrare all'autorità competente che le direttive e le procedure di controllo interno della qualità sono adeguate in considerazione dell'ampiezza e della complessità delle attività di revisione legale svolte.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

Deontologia e indipendenza

88

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- Art. 10 quater: *Organizzazione del lavoro delle società di revisione*
- 5. Nel caso in cui il revisore legale o la società di revisione legale si rivolga a consulenti esterni, è tenuto a documentare le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti.
- 6. Il revisore legale o la società di revisione legale deve mantenere una registrazione relativa a ogni cliente sottoposto a revisione, contenente la denominazione sociale, l'indirizzo e il luogo di attività del cliente, ..., i corrispettivi per la revisione legale e i corrispettivi per eventuali ulteriori servizi, distinti per ogni esercizio finanziario.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

Deontologia e indipendenza

89

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- Art. 10 quater: *Organizzazione del lavoro delle società di revisione*
- **7. Il revisore legale o la società di revisione legale deve creare un fascicolo di revisione per ogni revisione legale, contenente i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis. Il fascicolo di revisione deve altresì contenere tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14**
- Art. 10 quinquies: *Revisione del bilancio consolidato*

- MODALITA' DI SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE
- **Art.11:** *Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1 da parte della Commissione europea, la revisione legale e' svolta in conformita' ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali : gli ISA!*

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

91

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **PER I NON EIP**
- ***L'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico.***
- ***l'incarico ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico***

- **Art.13: Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto**
- *E' vietata qualsiasi clausola contrattuale che limiti la scelta del revisore legale o della societa' di revisione legale da parte dell'assemblea a determinate categorie o elenchi di revisori legali o societa' di revisione legale e, qualora prevista, e' da ritenersi nulla e priva di effetti*

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

93

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

L'assemblea revoca l'incarico, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico a un altro revisore legale o ad altra società di revisione legale secondo le modalità di cui al comma 1.

Non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

94

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale possono dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento dal MEF, sentita la Consob.

In ogni caso, le dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società sottoposta a revisione di provvedere altrimenti, salvo il caso d'impedimento grave e comprovato del revisore o della società di revisione legale.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

95

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

Il regolamento definisce i casi e le modalita' in cui puo' risolversi consensualmente o per giusta causa il contratto con il quale e' conferito l'incarico di revisione legale.

Nei casi di risoluzione consensuale la societa' sottoposta a revisione legale provvede tempestivamente a conferire un nuovo incarico.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

96

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

In caso di dimissioni o risoluzione consensuale del contratto, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, **non oltre sei mesi** dalla data delle dimissioni o della risoluzione del contratto.

- **DOPO I SEI MESI?**

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

97

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **REGOLAMENTO DEL MEF:**
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Costituiscono **giusta causa** di revoca:
 - a) il cambio del soggetto che, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, esercita il controllo della società assoggettata a revisione, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
 - b) il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo
- revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento;

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

98

- **Art.13: Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto**
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Costituiscono **giusta causa** di revoca:
- c) i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;
- d) la sopravvenuta inidoneità del revisore legale o della società di revisione legale ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse;
- e) il riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo;
- f) i gravi inadempimenti del revisore legale o della società di revisione legale che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;
- g) l'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;
- h) la situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
- i) la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

99

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Costituiscono, altresì, ipotesi di giusta causa di revoca dell'incarico i fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.
- Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico per giusta causa sono nulli.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

100

- Art.13:*Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto*
- Costituiscono circostanze idonee a motivare le **dimissioni**:
- a) il cambio del soggetto che esercita il controllo della società assoggettata a revisione, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
- b) il cambio del revisore legale del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore legale del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento;
- c) i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

101

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **Costituiscono circostanze idonee a motivare le **dimissioni**:**
- d) il mancato pagamento del corrispettivo o il mancato adeguamento dei corrispettivi spettante in base a clausola del contratto di revisione, dopo l'avvenuta costituzione in mora, ai sensi dell'articolo 1219 del codice civile;
- e) la grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione legale
- f) l'insorgenza di situazioni idonee a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
- g) la sopravvenuta inidoneità a svolgere l'incarico, per insufficienza di mezzi e risorse;
- h) il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione (magari...).

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

102

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***

il revisore legale o la società di revisione legale possono, altresì, presentare le dimissioni dall'incarico in presenza di altre circostanze, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

Le dimissioni, in ogni caso, vanno formulate in tempi e modi idonei per consentire alla medesima società assoggettata a revisione di provvedere conseguentemente e di poter procedere a l'affidamento di un nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale.

Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di presentare le dimissioni dall'incarico per giusta causa sono nulli.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

103

- Art.13:**Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto**
- **DM 28/12/12, N. 261**
- Il revisore legale o la società di revisione legale comunicano le proprie dimissioni al rappresentante legale e al presidente dell'organo di controllo della società assoggetta a revisione.
- Gli amministratori convocano senza ritardo l'assemblea dei soci, affinché la stessa, sentito l'organo di controllo e preso atto delle intervenute dimissioni, provveda a conferire l'incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione legale secondo le modalità previste dal decreto attuativo.
- In ogni caso, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o dalla medesima società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, **non oltre sei mesi** dalla data di presentazione delle dimissioni.
- **DOPO I SEI MESI? NON LO DICE NEMMENO IL REGOLAMENTO**

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

104

- Art.13: **Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto**
- **DM 28/12/12, N. 261**
- **Risoluzione consensuale**
- Il revisore legale o la società di revisione legale e la società assoggettata a revisione possono consensualmente determinarsi alla risoluzione del contratto di revisione, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale.
- L'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale o dalla società di revisione legale e sentito l'organo di controllo anche sulle predette osservazioni, delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione e provvede a conferire un nuovo incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione.
- In ogni caso, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o dalla medesima società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

105

- **Art.13: *Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto***
- **DM 28/12/12, N. 261**
- **DIVIETO DI NUOVO INCARICO**
- Fermo restando quanto previsto per gli enti di interesse pubblico, in caso di revoca per giusta causa o dimissioni da un incarico presso un ente diverso da quelli di interesse pubblico, il revisore legale o la società di revisione legale possono assumere un nuovo incarico presso la medesima società assoggettata a revisione solo dopo che sia trascorso un periodo di almeno **un anno** dall'avvenuta cessazione anticipata.

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

106

- *Differenze con il collegio sindacale.*
- Cessazione dei sindaci per:
 - Scadenza
 - Decadenza
 - Revoca
 - Rinuncia
 - Variazione nel sistema di amministrazione e controllo
 - Decesso

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

107

- *Differenze con il collegio sindacale.*
- **Decadenza** per
 - Assenza ingiustificata a due riunioni anche non consecutive nel medesimo esercizio sociale
 - Assenza ingiustificata alle assemblee dei soci
 - Assenza ingiustificata a due adunanze consecutive del cda

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

108

- *Differenze con il collegio sindacale.*
- **Revoca** solo per giusta causa
 - Delibera di competenza dell'assemblea ordinaria
 - La delibera deve essere **approvata dal Tribunale**, sentito il sindaco revocato
 - La revoca ha effetto dalla data di approvazione del Tribunale
 - E' giusta causa il venir meno del presupposto di obbligatorietà della nomina
 - QUINDI PER I SINDACI C'E' L'APPROVAZIONE DEL TRIBUNALE
 - PER I REVISORI, NO

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

109

- *Differenze con il collegio sindacale.*
- **Rinuncia**
- In qualsiasi momento
- Comunicazione in forma scritta inviata al cda e agli altri componenti del collegio, con indicazioni delle ragioni
- Rinuncia ha effetto immediato:
 - Dove è possibile si effettuerà il subingresso dei sindaci supplenti
 - Altrimenti convocazione dell'assemblea.
 - *Non sussiste istituto della prorogatio: le dimissioni sono libere*
 - *(è comunque opportuno verificare che l'organo amministrativo abbia proceduto all'iscrizione delle dimissioni presso il registro delle imprese)*

- **Art.14: *Relazione di revisione***

- ***Vecchia stesura (elementi confermati):***

La relazione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'articolo 11, comprende:

- a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione;*
- b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;*
- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo e' conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;*
- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;*
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge*

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

111

- **Art.14: *Relazione di revisione***

- ***Nuova stesura (lettere e, f, g)***

- e) *un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformita' alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;*
- f) ***una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacita' della societa' sottoposta a revisione di mantenere la continuita' aziendale;***
- g) *l'indicazione della sede del revisore legale o della societa' di revisione legale*

- **Art.20: *Controllo di qualità***

Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i componenti del collegio sindacale che esercitano la revisione legale ai sensi del comma 2 dell'articolo 2409-bis o dell'articolo 2477 del codice civile, sono soggetti a controllo della qualità'.

Art.20: *Controllo di qualità*

Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di enti diversi dagli enti di interesse pubblico sono soggetti a controllo di qualità sulla base di un'analisi del rischio e, laddove abbiano svolto la revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di imprese che superano i limiti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera s-bis), almeno ogni sei anni.

→LIMITI (occorre superarne due su tre):

- ❑ Totale attivo: Euro 4.000.000**
- ❑ Totale ricavi: Euro 8.000.000**
- ❑ Occupati: media di 50**

Art.20:**Controllo di qualità**

Il controllo della qualità e' effettuato da persone fisiche in possesso di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio, nonche' della formazione specifica in materia di controllo della qualità e cioè:

- a) hanno svolto, per almeno 5 anni continuativi, incarichi di revisione legale in qualità di responsabili dell'incarico;*
- b) sono stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti o collaboratori di società di revisione iscritte nel Registro partecipando agli incarichi di revisione legale con funzioni di direzione e supervisione;*
- c) sono stati, per almeno 5 anni continuativi, dipendenti di amministrazioni pubbliche o enti pubblici che svolgono attività di vigilanza sulla revisione legale.*

Art.20:***Controllo di qualità***

- Il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale

I controlli della qualità sono appropriati e proporzionati alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione legale oggetto di controllo.

Art.20:***Controllo di qualità***

- Il soggetto sottoposto a controllo della qualità e' tenuto a collaborare con il soggetto incaricato del controllo. Egli e', in particolare, tenuto a consentire al soggetto incaricato del controllo l'accesso ai propri locali, a fornire informazioni, a consegnare i documenti e le carte di lavoro richiesti
- I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione legale di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi sono posti in essere

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

117

- **Art.24: *Sanzioni***

- **Organo accertatore: il MEF**

→ puo' applicare le seguenti sanzioni:

- a) un avvertimento, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;***
- b) una dichiarazione nella quale e' indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 14;***
- c) la censura, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione;***
- d) la sanzione amministrativa pecuniaria da mille a centocinquantamila euro;***
- e) la sospensione dal Registro, per un periodo non superiore a tre anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarita' connesse all'incarico di revisione legale;***
- f) la revoca di uno o piu' incarichi di revisione legale;***
- g) il divieto per il revisore legale o la societa' di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale per un periodo non superiore a tre anni;***
- h) la cancellazione dal Registro del revisore legale, della societa' di revisione o del responsabile dell'incarico.***

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

118

- Art.24: **Sanzioni**
- Organo accertatore: il MEF

Nuove sanzioni:

per:

a) mancato assolvimento dell'obbligo formativo;

b) inosservanza degli obblighi di comunicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, nonché dei dati comunque richiesti per la corretta individuazione del revisore legale o della società di revisione legale, degli incarichi da essi svolti e dei relativi ricavi e corrispettivi. In tali casi, la sanzione amministrativa pecuniaria si applica nella misura da cinquanta euro a duemilacinquecento euro

La revisione legale dopo la riforma del d.lgs. 135/2016

119

- **Art.25: *Procedura sanzionatoria***

Il tipo e l'entità della sanzione o del provvedimento amministrativo da adottare sono definiti, in particolare, tenendo conto di tutte le circostanze pertinenti tra cui se del caso:

- a) la gravità e la durata della violazione;*
- b) il grado di responsabilità della persona che ha commesso la violazione;*
- c) la solidità finanziaria della persona responsabile;*
- d) l'ammontare dei profitti ricavati o delle perdite evitate dalla persona responsabile, se possono essere determinati;*
- e) il livello di cooperazione della persona responsabile con l'autorità vigilante;*
- f) precedenti violazioni della persona fisica o giuridica responsabile.*
(Serve regolamento del MEF per definire il procedimento)

Il principio di revisione ISA Italia 200

120

- **Oggetto**
- Tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione.
- Definisce gli **obiettivi generali del revisore** indipendente, e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi. Esso illustra inoltre l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione, e include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente applicabili a tutte le revisioni contabili, incluso l'obbligo di conformarsi ai principi di revisione.

Il principio di revisione ISA Italia 200

121

- **Oggetto**
- La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio.
- Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

Il principio di revisione ISA Italia 200

122

- **Oggetto**
- La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio.
- Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi tale giudizio

Il principio di revisione ISA Italia 200

123

- **Oggetto**
- I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, **una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.**
- Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito **elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso.**

Il principio di revisione ISA Italia 200

124

- **Oggetto**
- Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio

Il principio di revisione ISA Italia 200

125

- **Significativita'**
- Il revisore applica il concetto di significatività sia nella pianificazione che nello svolgimento della revisione e anche nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio
- In generale gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base dei bilanci → **funzione di tutela della fede pubblica**

Obiettivi generali di revisione

- a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

Obiettivi generali di revisione

- In tutti i casi in cui **non** sia possibile acquisire una ragionevole sicurezza e nelle circostanze in cui un giudizio con rilievi nella relazione di revisione non sia sufficiente ad informare adeguatamente gli utilizzatori del bilancio, i principi di revisione richiedono che
 - il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio
 - Ovvero receda dall'incarico, ove il recesso sia consentito per legge

Il principio di revisione ISA Italia 200

128

Regole

- Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.

Regola solo italiana:

- Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i principi etici di riferimento, inclusi quelli relativi all'indipendenza, sono quelli elaborati ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 39/10 ai fini dell'attuazione degli articoli 9, co. 1, e 10, co. 12, nonché ai sensi dell'art. 17, co. 2, del medesimo Decreto.

Regole

Scetticismo professionale

- Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato

Giudizio professionale

- Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio

Il principio di revisione ISA Italia 200

130

Regole

- Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio

Il principio di revisione ISA Italia 200

131

Regole

Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) pertinenti ai fini della revisione contabile

- 18. Il revisore deve conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile. Un principio di revisione è pertinente ai fini della revisione contabile se è in vigore e se sussistono le circostanze in esso considerate.
- 19. Per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione e applicare correttamente le regole in esso contenute, il revisore deve comprendere il testo del principio stesso nella sua interezza, inclusa la sezione “Linee guida ed altro materiale esplicativo”.
- 20. Il revisore non deve dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile

Regole

- Obiettivi stabiliti nei singoli principi di revisione internazionali (ISA Italia)
- 21. Per raggiungere gli obiettivi generali di revisione, il revisore, nel pianificare e svolgere la revisione contabile, deve utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti, tenendo in considerazione le interrelazioni tra i diversi principi, al fine di:
 - a) stabilire se, per conseguire gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione, siano necessarie ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione medesimi;
 - b) valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.

Regole

- In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione. In tali circostanze, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola.
- Si presume che la necessità per il revisore di derogare ad una regola pertinente si presenti soltanto qualora tale regola preveda lo svolgimento di una specifica procedura che, nelle particolari circostanze della revisione, risulterebbe inefficace per il conseguimento della finalità della stessa regola

Il principio di revisione ISA Italia 200

134

Regole

- Qualora non sia possibile raggiungere un obiettivo contenuto in un principio di revisione pertinente, il revisore deve valutare se ciò gli impedisca di raggiungere gli obiettivi generali di revisione e conseguentemente, in conformità ai principi di revisione, gli sia richiesto di esprimere un giudizio con modifica ovvero di recedere dall'incarico (ove il recesso sia consentito dalla legge o da regolamenti applicabili).

Il principio di revisione ISA Italia 230

135

Oggetto

- Responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio

CARTE DI LAVORO:

Documentazione della revisione

- L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore

Esiste un modo “giusto” per redigere le carte di lavoro?

Natura e finalità della documentazione

- Evidenzia gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore
- Evidenzia che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo dell'informazione finanziaria applicabile
- Assiste i responsabili della supervisione nel loro lavoro e permette il riesame e le verifiche ispettive necessarie per il controllo qualità
- Fornisce evidenza degli aspetti che mantengono rilevanza in incarichi successivi
- Permette lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale ISQC Italia 1
- permette l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni

Obiettivo

Il revisore **deve** predisporre una documentazione che fornisca:

- una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a **supporto della relazione emessa**
- l'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili

Il principio di revisione ISA Italia 230



Regole

- Il revisore **deve**:
 - predisporre la documentazione della revisione in modo **tempestivo**
 - **documentare le discussioni** con la direzione
 - documentare il **trattamento di eventuali incoerenze** tra le informazioni raccolte ai fini della sue conclusioni
 - **documentare eventuali deroghe** dai principi di revisione
 - documentare eventuali **nuove procedure di revisione o la formulazione di nuove conclusioni** successivamente alla data della relazione di revisione

Il principio di revisione ISA Italia 230

139

Regole

- Ma soprattutto il revisore deve redigere carte di lavoro che consentano ad un revisore esperto, senza cognizione dell'incarico, di comprendere:
 - **la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte**
 - i risultati delle procedure svolte e gli elementi probativi acquisiti
 - gli **aspetti significativi** del lavoro, le conclusioni raggiunte ed i **giudizi professionali significativi** formulati per giungere a tali conclusioni

Il principio di revisione ISA Italia 230

140

Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, il revisore deve indicare:

- gli elementi che identificano la voce o l'aspetto oggetto di verifica;
- chi ha svolto il lavoro ed in quale data è stato completato;
- chi ha riesaminato il lavoro e la data del riesame

Società ALFA SPA – bilancio al 31/12/2019

Preparato da: SP 27/9/2019

Rivisto da: MP 28/9/2019

Oggetto: Verifica della correttezza del calcolo delle imposte differite (Fondo Imposte – Voce B2 Passivo)

Procedura svolta: *Lo scrivente ha verificato il calcolo delle imposte differite in relazione alla plusvalenza realizzata per la cessione dell'azienda Beta, sulla base del calcolo della società*

Il principio di revisione ISA Italia 230

141

Necessità di documentare gli aspetti significativi

Esempi di aspetti significativi includono:

- aspetti che determinano rischi significativi;
- risultati di procedure di revisione che indicano (a) che il bilancio potrebbe essere significativamente errato, o (b) la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
- circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa

Il principio di revisione ISA Italia 230

142

- **Deroga a regole pertinenti**
- Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore giudichi necessario derogare a una regola pertinente contenuta in un principio di revisione, egli deve documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga

Il principio di revisione ISA Italia 230

143

- **Aspetti che emergono successivamente alla data della relazione di revisione**
- Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore svolga nuove procedure di revisione ovvero integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, egli deve documentare:
 - a) le circostanze riscontrate;
 - b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;
 - c) quando e da chi sono state apportate e riesaminate le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

Il principio di revisione ISA Italia 230

144

- *Circostanze eccezionali?*
- comprendono fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma che esistevano già in quella data e che, se conosciuti, avrebbero potuto determinare una rettifica del bilancio ovvero l'espressione di un giudizio con modifica nella propria relazione

Il principio di revisione ISA Italia 230

145

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Forma contenuto ed ampiezza della documentazione dipendono da:

- Dimensione e complessità dell'impresa
- Natura delle procedure da svolgere
- Rilevanza degli elementi probativi acquisiti
- Natura e portata delle eccezioni identificate
- Metodologia di revisione e strumenti utilizzati
- Necessità di documentare decisioni non facilmente desumibili degli elementi acquisiti

Esercizio del giudizio professionale

Il principio di revisione ISA Italia 230

146

Linee guida ed altro materiale esplicativo

La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo (**non esiste un modo “giusto”**).

Esempi di tale documentazione includono:

- programmi di revisione;
- analisi dei dati;
- note di commento sulle questioni emerse;
- riepiloghi degli aspetti significativi;
- lettere di conferma e di attestazione;
- checklist;
- corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi.

Il principio di revisione ISA Italia 230

147

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Il revisore può includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali (ad esempio, contratti o accordi significativi e particolari). La documentazione della revisione, tuttavia, non rappresenta un sostituto delle registrazioni contabili dell'impresa.

Il principio di revisione ISA Italia 230

148

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Non è necessario che il revisore documenti separatamente (come in una checklist, per esempio) la conformità con aspetti per i quali tale conformità sia già comprovata dai documenti inclusi nel file di revisione.

Per esempio:

- l'esistenza di un piano di revisione adeguatamente documentato dimostra che il revisore ha effettuato la pianificazione della revisione;
- la presenza, nel file di revisione, di una lettera di incarico firmata dimostra che il revisore ha concordato i termini dell'incarico di revisione con la direzione o, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- una relazione di revisione contenente un giudizio sul bilancio con rilievi, appropriatamente formulato, dimostra che il revisore ha rispettato le regole relative all'espressione di un giudizio con rilievi nelle circostanze previste dai principi di revisione;
- è possibile documentare in vari modi, nel file di revisione, la conformità del lavoro svolto alle regole che si applicano in via generale nel corso della revisione

Il principio di revisione ISA Italia 230

149

Imprese di dimensioni minori

Generalmente **meno ampia**

Il revisore può considerare utile **documentare in un unico documento** vari aspetti della revisione quali; la comprensione dell'impresa; la strategia generale di revisione; il piano di revisione, la significatività; i rischi identificati e valutati; gli aspetti rilevanti emersi e le conclusioni raggiunte

Se **tutta la revisione è svolta direttamente dal responsabile dell'incarico** la documentazione:

- non include aspetti relativi alla pianificazione supervisione e riesame del lavoro svolto dal team di revisori
- deve essere comunque comprensibile da un revisore esperto senza cognizione dell'incarico

Art. 10 *bis* D. Lgs.39/2010

150

Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e **documentare**:

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10 e, ove applicabile, all'articolo 17;
 - b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
 - c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;
 - d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.
- .

Art. 10 *quater* D. Lgs.39/2010

151

5. Nel caso in cui il revisore legale o la società di revisione legale si rivolga a consulenti esterni, è tenuto a **documentare** le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti.

6. Il revisore legale o la società di revisione legale deve mantenere una registrazione relativa a ogni cliente sottoposto a revisione, contenente la denominazione sociale, l'indirizzo e il luogo di attività del cliente, i responsabili chiave della revisione, ove la stessa venga condotta da una società di revisione legale, i corrispettivi per la revisione legale e i corrispettivi per eventuali ulteriori servizi, distinti per ogni esercizio finanziario.

OBBLIGO DI CREARE UN FASCICOLO DI REVISIONE

7. Il revisore legale o la società di revisione legale deve creare un **fascicolo di revisione** per ogni revisione legale, contenente i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis

Il fascicolo di revisione deve altresì contenere

- tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di revisione,
- i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni D. Lgs. 39 e delle ulteriori disposizioni applicabili.

OBBLIGO DI CREARE UN FASCICOLO DI REVISIONE

Il fascicolo di revisione e' chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione di revisione.

- **I documenti e le informazioni sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.**

Il principio di revisione ISA Italia 230

154

Conservazione:

A23.L'ISQC Italia 1 stabilisce che i revisori definiscano direttive e procedure per la conservazione della documentazione di un incarico di revisione .

Di norma il periodo di conservazione della documentazione ndi revisione non è inferiore a 5 anni a partire dalla data della relazione di revisione, ovvero, se successiva, dalla data della relazione di revisione emessa dal revisore sul bilancio del gruppo.

A23(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i dati e documenti indicati dall'art. 10 quater comma 7 sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

Il principio di revisione ISA Italia 230

155

Art. 20, comma 13 D.Lgs 39/2010

Il controllo della qualità, **basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati**, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

Gli **errori in bilancio** possono derivare da:

- frodi
- comportamenti o eventi non intenzionali
- Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina gli errori in bilancio
- **Tipologie di frodi:**
 - ✓ errori derivanti da una falsa informativa finanziaria
 - ✓ errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa

- **RESPONSABILITA' DELLA DIREZIONE?**
- La responsabilità nella prevenzione e individuazione delle frodi compete ai **responsabili delle attività di governance e alla direzione** (anche se sovente sono proprio i responsabili delle attività di governance e/o la direzione a commettere le frodi)
- E' importante che la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, ponga forte enfasi sulla prevenzione delle frodi volta a ridurre le occasioni che esse si verificano, nonché introduca azioni deterrenti finalizzate a dissuadere dal commettere le frodi a causa della più elevata probabilità che queste siano individuate e punite

- **RESPONSABILITA' DEL REVISORE**
- Il **revisore** ha la responsabilità di acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- A causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione

- ☹️!!!
- Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali.
- Ciò in quanto la frode può prevedere piani sofisticati ed organizzati attentamente, progettati al fine di occultarla, come ad esempio falsificazioni, omissioni intenzionali nella registrazione contabile di operazioni ovvero dichiarazioni intenzionalmente fuorvianti rilasciate al revisore

- ☹️!!!>
- il rischio per il revisore di non individuare errori significativi dovuti a frodi **poste in essere dalla direzione** è maggiore rispetto a quello dovuto a frodi perpetrate dai dipendenti, poiché la direzione è spesso nella posizione di manipolare, direttamente o indirettamente, le registrazioni contabili, di presentare una informativa finanziaria falsa, ovvero di forzare le procedure di controllo definite per prevenire simili frodi perpetrate da altro personale dipendente.

● DEFINIZIONI

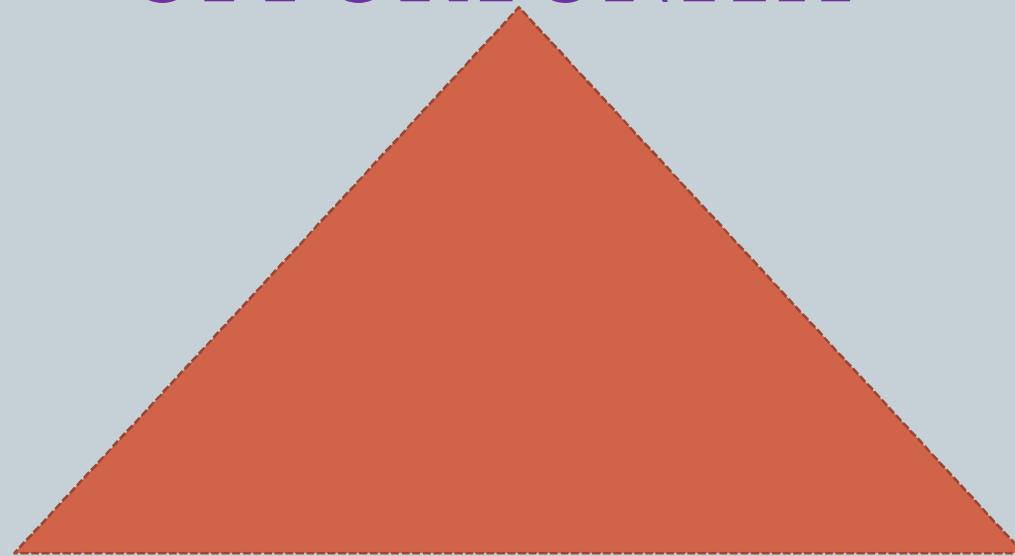
- **Frode:** atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili della governance, del personale dipendente o di terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti
- **Fattori di rischio di frodi:** Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per commettere frodi

- *Obiettivi del revisore*

- IDENTIFICARE E VALUTARE I RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI NEL BILANCIO DOVUTI A FRODI
- ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI SUFFICIENTI ED APPROPRIATI
- FRONTEGGIARE ADEGUATAMENTE FRODI O SOSPETTE FRODI INDIVIDUATE DURANTE LA REVISIONE

IL TRIANGOLO DELLE FRODI

OPPORTUNITA'



GIUSTIFICAZIONE

INCENTIVI/PRESSIONI

- INCENTIVI E PRESSIONI:
 - Falsa informativa finanziaria
 - assegnazione di obiettivi di redditività
 - conseguente rinuncia a benefit, premi
 - rinnovo di affidamenti
 - Difficoltà ad avere i requisiti per le quotazioni
 - Effetti negativi su operazioni straordinarie
 - Appropriazione indebita di beni
 - Impegni finanziari del dipendente (tenore di vita troppo elevato, debiti, mutui)
 - Vendette (ad esempio in correlazione a trasferimenti, mancate promozioni, licenziamenti)

- OPPORTUNITA':
 - Falsa informativa finanziaria
 - effettuazione di operazioni rilevanti con parti correlate
 - elevato grado di soggettività nelle stime
 - operazioni con entità estere con ordinamenti legali e fiscali peculiari
 - Ricorso ad intermediazioni esose o ingiustificate
 - Conti bancari in paradisi fiscali
 - Appropriazione indebita di beni
 - Rilevante giacenza di liquidi
 - Magazzino caratterizzato da numerosi beni di dimensioni ridotte e elevato valore unitario o di facile rivendita
 - Iscrizione tra le immobilizzazioni materiali di beni non registrati

- GIUSTIFICAZIONE (contesto psicologico e di valori):
 - Falsa informativa finanziaria
 - poca enfasi sul rispetto di codici etici all'interno dell'azienda
 - precedenti
 - tendenza ad assumere impegni irrealizzabili
 - Mancato intervento della direzione per l'eliminazione di carenze nel controllo interno
 - Appropriazione indebita di beni
 - Cambiamento nel tenore di vita dei dipendenti
 - Tolleranza rispetto ai piccoli furti
 - Disinteresse per il fronteggiamento di rischi connessi alla tutela della proprietà aziendale

- SINTOMI DI FRODE:
- Discrepanze nelle registrazioni contabili, incluse:
 - operazioni che non siano registrate in maniera completa e tempestiva ovvero siano registrate in maniera impropria per quanto riguarda il loro ammontare, il periodo contabile, la classificazione o le direttive aziendali;
 - operazioni o saldi contabili non documentati o non autorizzati;
 - rettifiche dell'ultimo minuto che influenzano significativamente i risultati economico-finanziari;
 - accesso a sistemi e registrazioni da parte dei dipendenti non conforme ai limiti previsti dalle loro funzioni autorizzate;
 - segnalazioni e lamentele indirizzate al revisore in merito a presunte frodi

- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
 - documentazione mancante;
 - documentazione che sembra aver subito manipolazioni;
 - indisponibilità di documentazione diversa da quella fotocopiata o trasmessa elettronicamente nei casi in cui
 - dovrebbe esistere documentazione originale;
 - significative partite in riconciliazione non giustificate;
 - inusuali variazioni di bilancio, variazioni dei trend o di importanti indici di bilancio o correlazioni tra dati di bilancio, come ad esempio crediti che crescono più rapidamente dei ricavi;

- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
 - risposte incoerenti, vaghe o non plausibili fornite dalla direzione o dai dipendenti alle indagini del revisore o alle procedure di analisi comparativa;
 - discrepanze inusuali tra le registrazioni contabili dell'impresa e le conferme ricevute;
 - numerose registrazioni di crediti e di rettifiche effettuate nei conti dei crediti;
 - differenze non giustificate o non adeguatamente giustificate tra partitari e conti dei crediti, o tra gli estratti conto dei clienti e i partitari dei crediti;

- SINTOMI DI FRODE
- Evidenze contraddittorie o mancanti:
 - smarrimento o inesistenza di assegni annullati, in circostanze nelle quali, di norma, gli assegni annullati sono riconsegnati all'impresa con una dichiarazione della banca;
 - insussistenze significative di magazzino o di altri beni materiali;
 - evidenze elettroniche non disponibili o mancanti, incoerenti con le procedure e le direttive di archiviazione e conservazione delle registrazioni da parte dell'impresa;
 - un numero di risposte a richieste di conferme minore o maggiore rispetto a quello previsto

- Relazioni problematiche ed inusuali tra il revisore e la direzione:
- rifiuto di concedere l'accesso alle registrazioni contabili, alle strutture dell'impresa, e di consentire il contatto con determinati dipendenti, clienti, fornitori o con altri soggetti presso i quali si potrebbero ricercare elementi probativi;
- ingiustificata pressione imposta dalla direzione riguardo la tempistica per la risoluzione di aspetti complessi e controversi

- Altro:
- riluttanza della direzione a consentire incontri diretti tra il revisore ed i responsabili della attività di governance;
- principi contabili che sembrano differire da quelli abituali del settore;
- frequenti mutamenti nelle stime contabili che non sembrano essere originati da mutamenti nelle circostanze;
- tolleranza nei confronti delle violazioni del codice di comportamento dell'impresa

- REGOLE

1. SCETTICISMO PROFESSIONALE

2. DISCUSSIONE TRA I MEMBRI DEL TEAM DI REVISIONE (rif. ISA 315)

3. PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO (*verifica a valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione; il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa, compresi gli eventuali rischi specifici di frode che la direzione ha identificato o che sono stati portati alla sua attenzione*)

- REGOLE
- 4. IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI *(il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa. Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi)*

- REGOLE
- 5. RISPOSTE DI REVISIONE
- Nel determinare le risposte generali di revisione il revisore deve:
 - a) assegnare all'incarico e supervisionare il personale, tenendo conto delle conoscenze, delle competenze e delle capacità delle persone cui affidare responsabilità significative nell'incarico di revisione nonché della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frodi per tale incarico;
 - b) valutare se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a quantificazioni soggettive e ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della direzione di manipolare i risultati d'esercizio;
 - c) inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione

- REGOLE
- 6. VALUTAZIONE ELEMENTI PROBATIVI
- 7. IMPOSSIBILITA' A PROSEGUIRE L'INCARICO
- 8. ATTESTAZIONI SCRITTE
- 9. COMUNICAZIONI ALLA DIREZIONE
- 10. COMUNICAZIONI ALL'AUTORITA' DI VIGILANZA
- 11. DOCUMENTAZIONE

Necessità di attestazioni scritte:

LA DIREZIONE E I RESPONSABILI DELLA GOVERNANCE

- 1. DEVONO ATTESTARE LA LORO RESPONSABILITA' SUL CONTROLLO INTERNO**
- 2. DEVONO COMUNICARE I RISULTATI DELLA LORO VALUTAZIONE DEI RISCHI**
- 3. DEVONO COMUNICARE FRODI O SOSPETTE FRODI CONOSCIUTE**

COMUNICAZIONE A DIREZIONE E RESPONSABILI DI GOVERNANCE

IN CASO DI FRODE O SOSPETTA FRODE IL REVISORE DEVE INFORMARE **TEMPESTIVAMENTE** LA DIREZIONE AD UN LIVELLO APPROPRIATO E I RESPONSABILI DELL'ATTIVITÀ DI GOVERNANCE

COMUNICAZIONE ALLE AUTORITA' VIGILANZA

STABILIRE SE VI SIA LA RESPONSABILITÀ DI
INFORMARE SOGGETTI ESTRANEI ALL'IMPRESA

N.B. le responsabilità di tipo
legale prevalgono
sull'obbligo di riservatezza

CARTE DI LAVORO?

- decisioni della discussione tra i membri del team di revisione
- rischi identificati e valutati di errori significativi
- risposte generali di revisione
- risultati delle procedure di revisione
- comunicazioni alla direzione, ai responsabili dell'attività di governance, alle autorità di vigilanza
- motivazioni delle conclusioni per cui la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi correlato alla rilevazione dei ricavi non sia applicabile alle circostanze dell'incarico

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Visitare sedi aziendali o svolgere specifiche verifiche a sorpresa o senza preavviso. Ad esempio assistere all'inventario in sedi dell'impresa per le quali non era stata preannunciata la presenza del revisore, ovvero effettuando controlli di cassa ad una certa data e a sorpresa.

Modificare l'approccio di revisione nell'anno in corso, ad esempio, in aggiunta all'invio della conferma scritta, contattare verbalmente i principali clienti e fornitori; trasmettere le richieste di conferme ad uno specifico soggetto all'interno dell'organizzazione o cercare ulteriori e diverse informazioni.

Eseguire un riesame dettagliato delle scritture di rettifica trimestrali o di fine esercizio dell'impresa ed esaminare con attenzione quelle che appaiono inusuali per la loro natura o per il loro ammontare.

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento ai ricavi, svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità utilizzando dati disaggregati, ad esempio confrontando i ricavi per mese, per linee di prodotto o per settori di attività relativi al periodo amministrativo in esame con dati omogenei relativi a periodi amministrativi precedenti.

Ottenere conferma dai clienti di alcune condizioni contrattuali rilevanti, dell'assenza di accordi "a latere".

Ad esempio i criteri di accettazione, i termini di consegna e di pagamento, l'assenza di obblighi futuri o continuativi del venditore, il diritto di reso delle merci, le quantità garantite di rivendita, nonché le regole di annullamento e di rimborso sono spesso rilevanti in queste circostanze

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

- la conta di cassa e dei titoli alla fine del periodo amministrativo o in prossimità della stessa;
- la richiesta ai clienti di una conferma diretta circa i movimenti del conto (comprese le informazioni sulle note di accredito, sui resi su vendite e sulle date nelle quali sono stati effettuati i pagamenti) per il periodo soggetto a revisione;
- l'analisi dei recuperi su crediti stralciati;
- l'analisi delle differenze inventariali per sede o per tipo di prodotto;
- il confronto dei principali indici connessi alle rimanenze con quelli prevalenti nel settore

PROCEDURE DI REVISIONE PARTICOLARI?

Con riferimento alle appropriazioni indebite:

- il riesame della documentazione a supporto delle differenze negative nelle registrazioni dell'inventario permanente;
- il confronto tramite computer della lista dei soggetti che percepiscono provvigioni (venditori) con quella dei dipendenti, al fine di individuare le corrispondenze negli indirizzi o nei numeri di telefono;
- Il confronto tramite computer delle registrazioni contabili degli stipendi al fine di individuare eventuali doppioni di indirizzi, numeri di identificazione dei dipendenti o codici fiscali degli stessi, o conti correnti;
- l'analisi degli sconti sulle vendite o dei resi per identificare andamenti o tendenze inusuali;
- la conferma di particolari condizioni nei contratti conclusi con terzi