La disciplina, i principi e il processo di revisione

Prof. Dott. Raffaele MARCELLO
Consigliere nazionale CNDCEC
Componente Consiglio di Gestione OIC

Venerdì, 12 maggio 2017
Brescia, Villa Fenaroli

Gli strumenti di lavoro

LA RIFORMA DELLA REVISIONE LEGALE

PRIMA CONTROLLO CONTABILE EX ART. 2409-ter c.c.

direttiva 2006/43/CE

Art.1, c.1, lett. m) D.Lgs. n. 39/2010
in vigore dal 7 aprile 2010

d.lgs. N. 135 del 17/7/2016

Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE

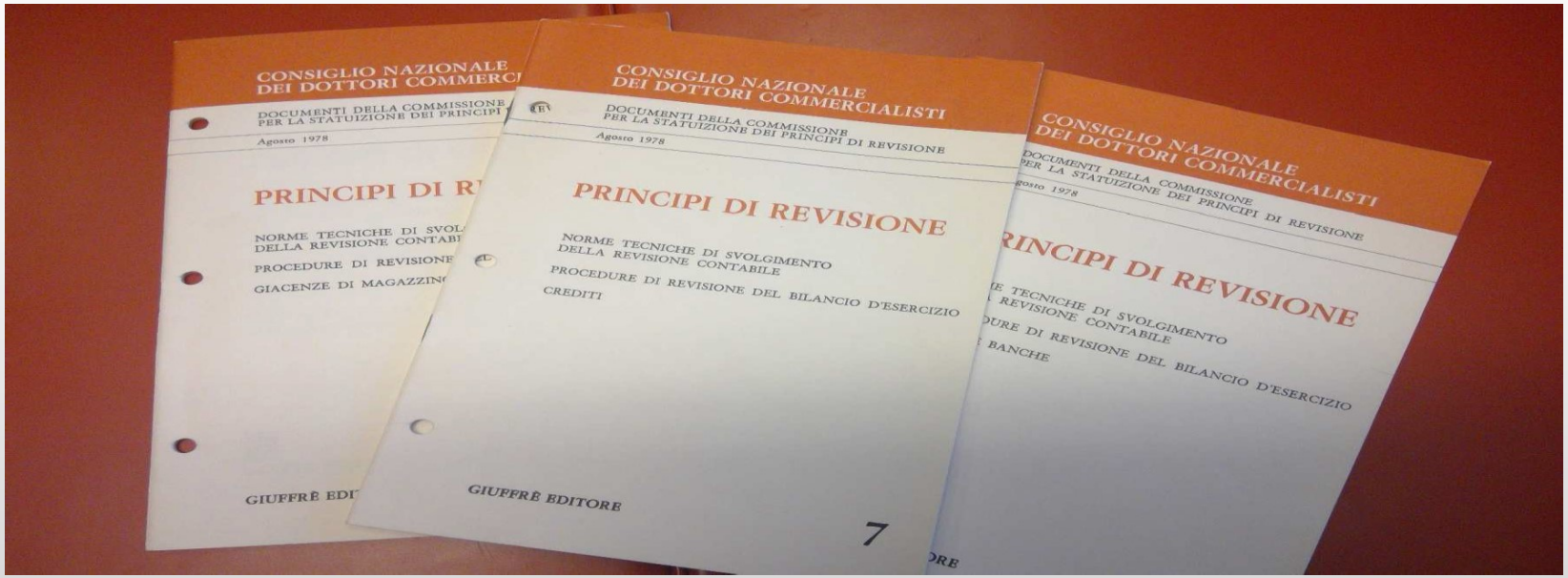
in vigore il 05/08/2016

Revisione legale:
Revisione dei conti annuali e dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del D.Lgs. n. 39/2010

Testo unico sulla revisione

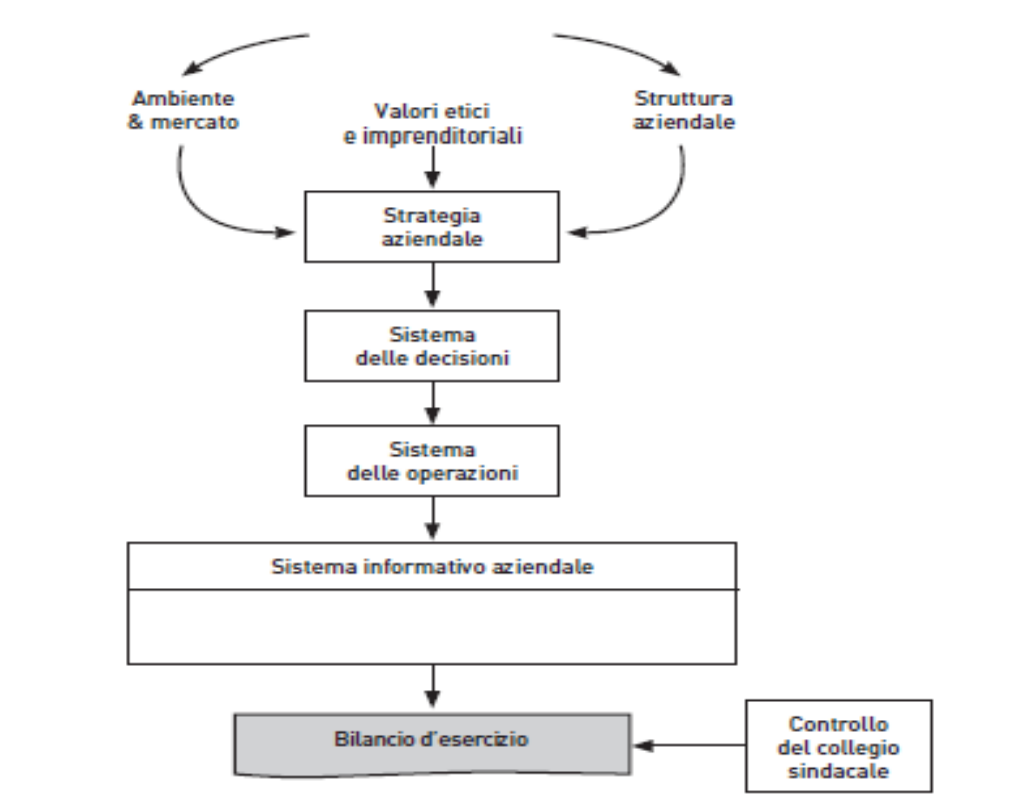
An audit is an audit

Set principi nazionali vigenti fino ad ottobre 2002



Nel set dei principi nazionali in vigore fino al 2002 si indicavano in modo puntuale metodologie e procedure di revisione sulle singole voci di bilancio, poi con l'influenza dei principi internazionali si forniscono importanti indicazioni su cui uniformarsi lasciando ampio margine di discrezionalità al professionista sulle attività di controllo da svolgere. Vengono eliminati tutti i principi di revisione sulle specifiche voci

IMPATTO DEGLI ISA ITALIA: APPROCCIO TRADIZIONALE…



RISK APPROACH NELLA REVISIONE

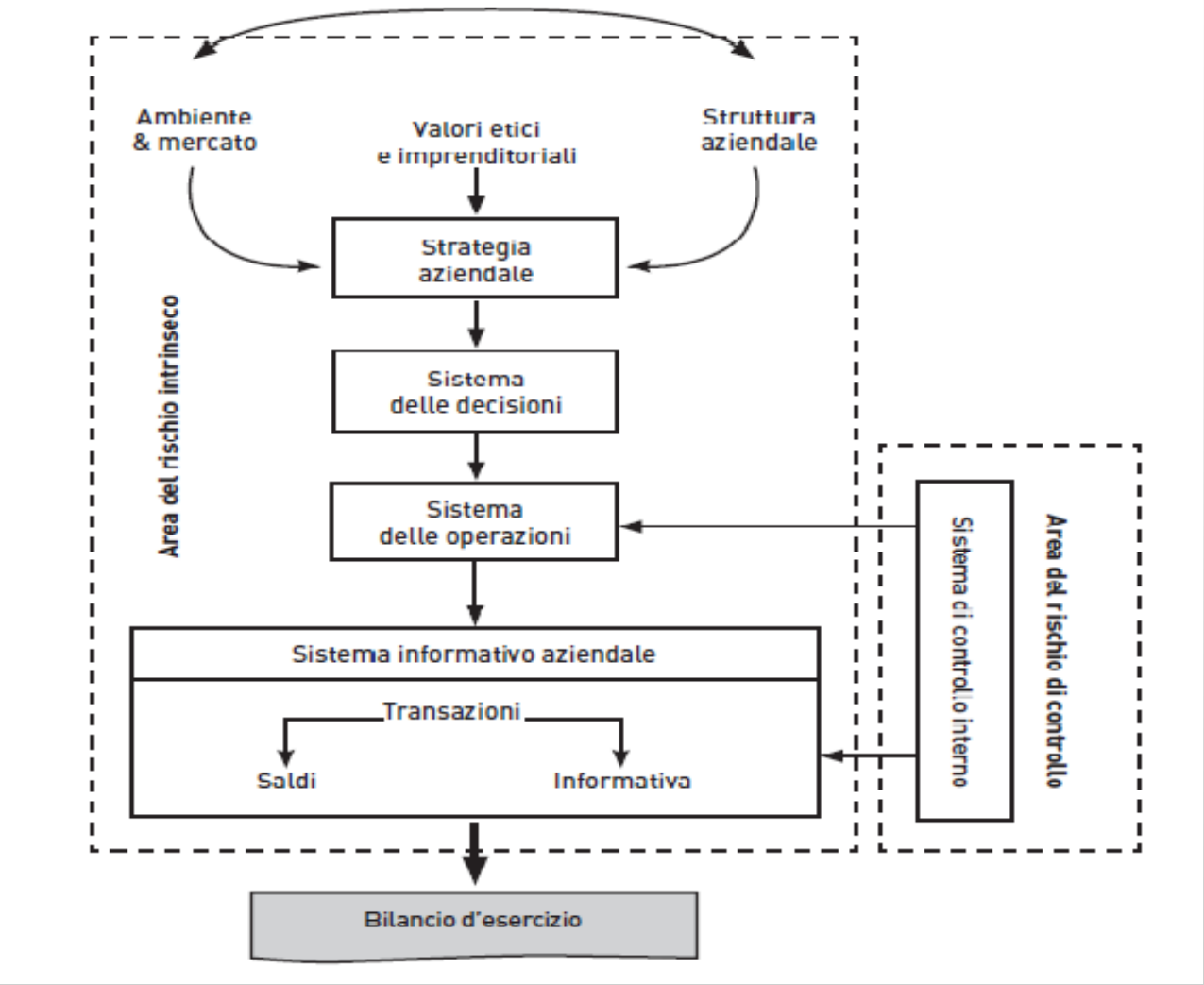
Perché il *risk approach*?

- I controlli e le relative evidenze sono di natura persuasiva più che conclusiva
- Il rischio di impresa è elemento non eliminabile ma gestibile
- L'economicità dei controlli fa sì che non possano essere esaustivi per cui esiste anche un rischio di individuazione

L'individuazione e la valutazione dei rischi consente di efficientare i controlli

Ad impossibilia nemo tenetur

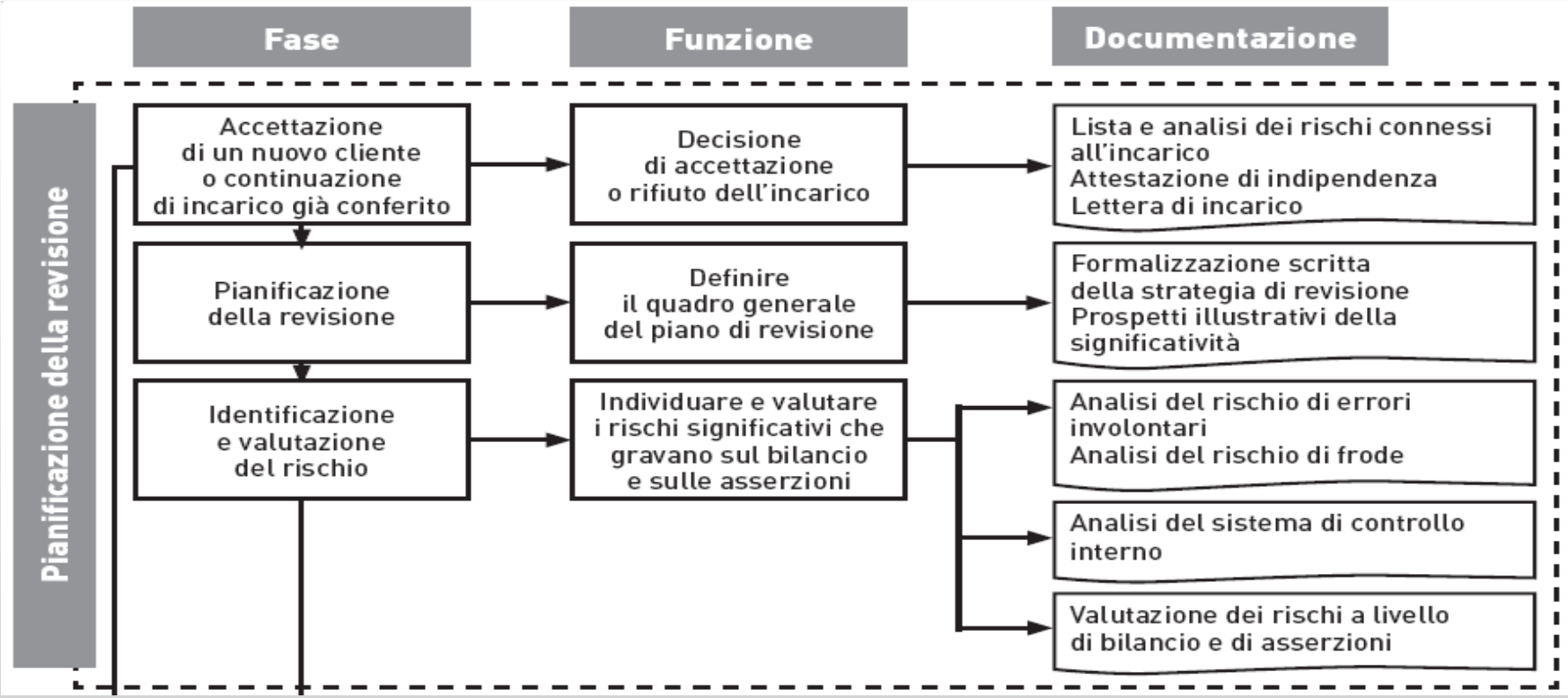
IL CAMBIAMENTO DELL'APPROCCIO ALLA REVISIONE



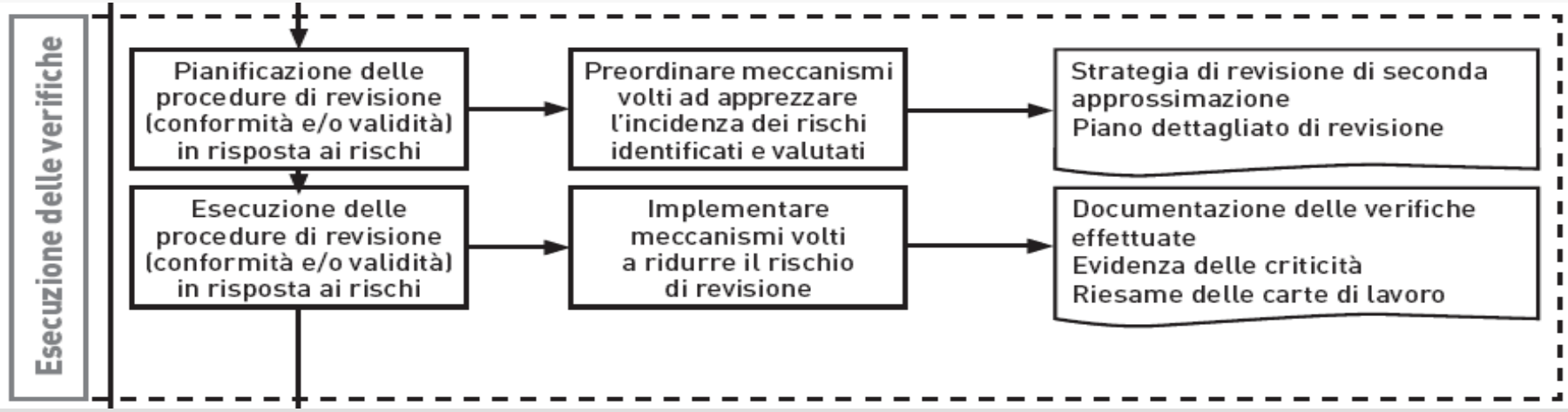
LE TRE FASI DEL PROCESSO DI REVISIONE

- Valutazione del rischio (pianificazione della revisione)
- Risposte al rischio (esecuzione delle verifiche)
- Reporting (espressione del giudizio)

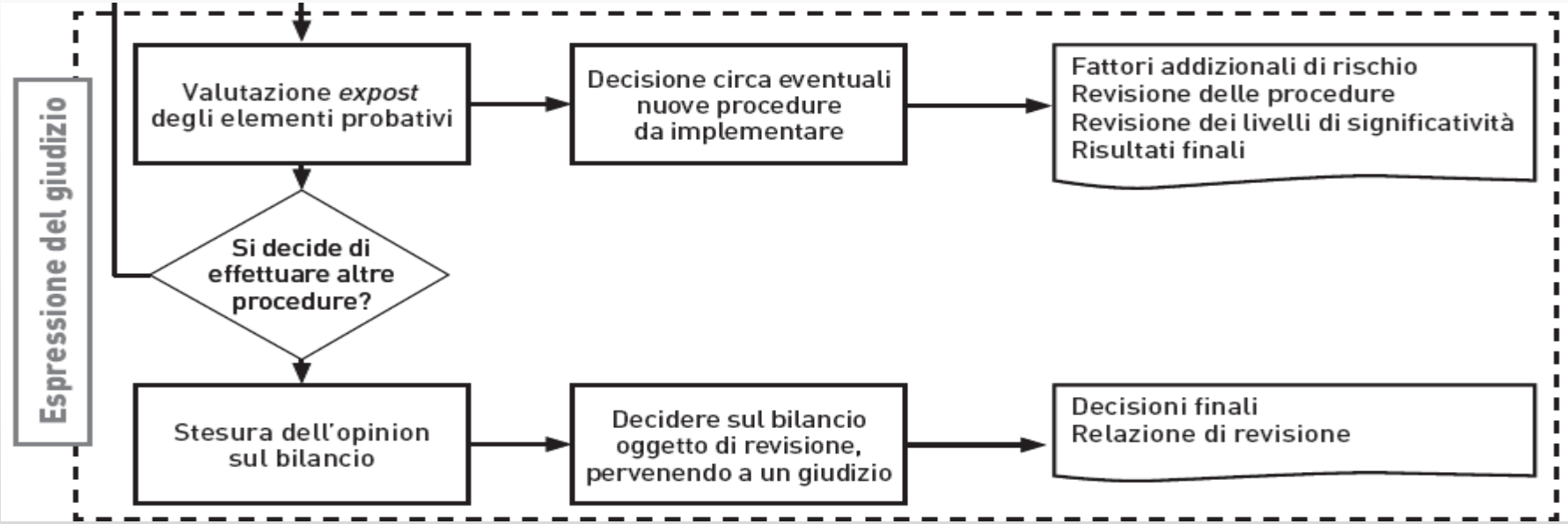
FASE 1: LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO



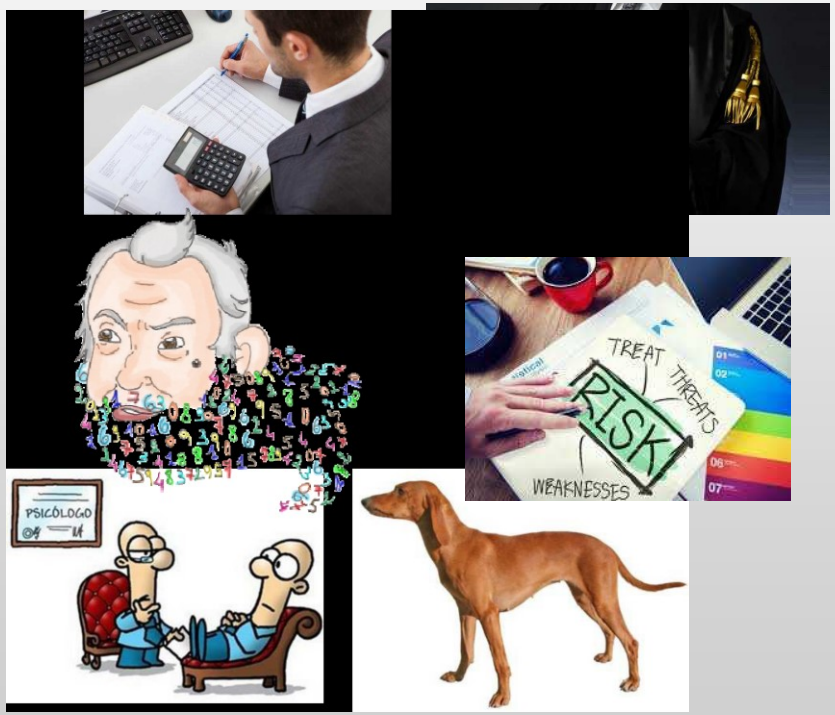
FASE 2: LE RISPOSTE A RISCHIO



FASE 3: IL REPORTING



IL SINDACO REVISORE



LA RIFORMA IN ATTO

Le novità 2016
Fonte:
d.lgs. N. 135 del 17/7/2016

"Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati",

G.U., Serie Generale n. 169 del 21-7-2016 ,

Il provvedimento va ad emendare profondamente il d.lgs 39/2010 ed entra **in vigore il 05/08/2016**.

IL TESTO UNICO SULLA REVISIONE (D.lgs. 39/2010)

Capo I - DEFINIZIONI
art. 1 – Definizioni

Capo II - ABILITAZIONE E FORMAZIONE CONTINUA

art. 2 - Abilitazione all'esercizio della revisione legale
art. 3 Tirocinio
art. 4 · Esame di idoneità professionale
art. 5 - Formazione continua
art. 5 bis - Formazione dei soggetti incaricati dei controlli della qualità

Capo III - REGISTRO
art. 6 - Iscrizione nel Registro
art. 7 - Contenuto informativo del Registro
art. 8 - Sezione A e B del Registro

Capo IV - SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE LEGALE
art. 9 - Deontologia e scetticismo professionale
art. 9 *bis* - Riservatezza e segreto professionale
art. 10 - Indipendenza e obiettività
art. 10 *bis* - Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza
art. 10 *ter* - Organizzazione interna
art. 10 *quater* - Organizzazione del lavoro
art. 10 *quinquies* - Revisione legale del bilancio consolidato
art. 11 - Principi di revisione
art. 12 - [Elaborazione dei principi] *(1) Articolo abrogato dall'art. 15, comma 1, DLgs. 17.7.2016 n. 135, pubblicato in G.U. 21.7.2016 n. 169.*
art. 13 - Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto
art. 14 - Relazione di revisione e giudizio sul bilancio
art. 15 - Responsabilità

IL TESTO UNICO SULLA REVISIONE (D.lgs. 39/2010)

Capo V - DISPOSIZIONI SPECIALI RIGUARDANTI GLI ENTI DI INTERESSE PUBBLICO E GLI ENTI SOTTOPOSTI A REGIME INTERMEDIO

art. 16 - Enti di interesse pubblico
art. 17 - Indipendenza
art. 18 - Relazione di trasparenza
art. 19 - Comitato per il controllo interno e la revisione contabile
art. 19 bis - Enti sottoposti a regime intermedio
art. 19 ter - Disciplina applicabile agli enti sottoposti a regime intermedio

Capo VI - CONTROLLO DELLA QUALITA'

art. 20 - Controllo della qualità

Capo VII - VIGILANZA

art. 21 - Competenze e poteri del Ministero dell'economia e delle finanze
art. 21 bis - Svolgimento dei controlli della qualità da parte del Ministero dell'economia e delle finanze
art. 22 - Competenze e poteri della Consob
art. 23 - Collaborazione tra autorità e segreto d'ufficio

Capo VIII - SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

art. 24 - Provvedimenti del Ministero dell'economia e delle finanze
art. 24 bis - Sospensione cautelare
art. 24 ter - Sospensione per morosità
art. 25 - Procedura sanzionatoria
art. 26 - Provvedimenti della Consob
art. 26 bis - Sistemi interni di segnalazione delle violazioni
art. 26 ter - Procedura di segnalazione al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob
art. 27 - Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale
art. 28 - Corruzione dei revisori
art. 29 - Impedito controllo
art. 30 - Compensi illegali
art. 31 - Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione
art. 32 - Disposizioni comuni

ENTI DI INTERESSE PUBBLICO

Sono enti di interesse pubblico:

a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea;
b) le banche;
c) le imprese di assicurazione di cui all' articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private;
d) le imprese di riassicurazione di cui all' articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private.

Negli enti di interesse pubblico, nelle società controllate da enti di interesse pubblico, nelle società che controllano enti di interesse pubblico e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, **la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale.**

ENTI A REGIME INTERMEDIO

Sono enti sottoposti a regime intermedio:

a) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
b) le società di gestione dei mercati regolamentati;
c) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
d) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
e) le società di intermediazione mobiliare;
f) le società di gestione del risparmio ed i relativi fondi comuni gestiti;
g) le società di investimento a capitale variabile e le società di investimento a capitale fisso;
h) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;
i) gli istituti di moneta elettronica;
l) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del TUB. assoggettato a revisione legale ai sensi del presente decreto.

Negli enti sottoposti a regime intermedio, nelle società controllate da enti sottoposti a regime intermedio, nelle società che controllano enti sottoposti a regime intermedio e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, **la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale.**

Le sezioni del registro

Distinzione attuale:
-attivi;
-inattivi.

	Numero Revisori	%
Revisori legali iscritti nella sezione attivi	136.765	88,91
Revisori legali iscritti nella sezione inattivi	17.051	11,09

Dati ufficiali RGS,
30/11/2015

SEZIONE "A" E "B" DEL REGISTRO

ART. 9 D.LGS. 39/10

"A" → 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

"B" → 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,**
- **non sono soggetti ai controlli di qualità.**

La distinzione fra revisori attivi ed inattivi è sostituita dall'iscrizione nelle sezioni A e B

Tutti gli iscritti sono in ogni caso tenuti agli **obblighi di comunicazione e di aggiornamento del contenuto informativo,** ai sensi dell'art. 7, ad osservare gli **obblighi in materia di formazione continua,** nonché al **pagamento del contributo annuale di iscrizione.**

La riforma della revisione

Le sezioni del registro

Obblighi per gli iscritti nella sezione A:

1. contributo;
2. formazione continua;
3. aggiornamento registro;
4. soggezione a controllo qualità.

Obblighi per gli iscritti nella sezione B:

1. contributo;
2. formazione continua;
3. aggiornamento registro.

La riforma della revisione

Il controllo di qualità

Soggezione a controllo periodico (almeno ogni sei anni) di qualità.

Oggetto del controllo:

- **verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati;**
- **valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione;**
- **verifica del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.**

CONTROLLO QUALITÀ - ART. 20 D.LGS. 39/10

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,** con **periodicità minima sessennale** laddove l'incarico sia svolto nei confronti di un'impresa non definibile come "piccola".

E' espressamente previsto che i controlli riguarderanno anche i singoli componenti dei collegi sindacali incaricati della revisione.

Viene definita piccola impresa, ai sensi dell'art. 1 lett. s-bis) del d.lgs. 39/2010, quell'impresa che non supera due dei seguenti tre parametri:

- ✓ totale attivo € 4.000.000;
- ✓ totale ricavi € 8.000.000;
- ✓ 50 dipendenti occupati in media.

Il termine di sei anni decorre dall'esercizio successivo a quello in cui si è concluso il precedente controllo oppure da quello in cui il revisore o la società di revisione ha acquisito almeno un incarico di revisione.

La vigilanza è svolta dal MEF.

Per gli incarichi in enti di interesse pubblico la periodicità del controllo è almeno triennale. Per gli EIP e ESRI la vigilanza è svolta dalla CONSOB.

CONTROLLO QUALITÀ - ART. 20 D.LGS. 39/10

Il controllo di qualità consiste in **un'adeguata verifica di documenti di revisione selezionati** al fine:

✓ della valutazione della conformità del lavoro svolto rispetto ai **principi di revisione** e ai **requisiti di indipendenza**;
✓ della **quantità e qualità delle risorse impiegate**;
✓ dei **corrispettivi della revisione** e, per le sole società di revisione, del sistema di controllo della qualità.

I controlli saranno **proporzionati in base alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore** legale o dalla società di revisione.

Viene espressamente previsto che **i revisori sono tenuti a collaborare con gli ispettori della qualità** consentendo loro l'accesso ai propri locali, fornendo loro le informazioni richieste e consegnando loro i documenti e le carte di lavoro richieste.

La riforma della revisione

Il controllo di qualità

Criteri di selezione:
- **analisi del rischio;**
- **dimensione**

1) totale dello stato patrimoniale: 4.000.000 di euro
2)ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 8.000.000 di euro
3)numero medio di 50 dipendenti occupati durante l'esercizio

Revisori legali ripartiti su base regionale e distinti per genere

Regioni	Uomini	Donne
Abruzzo	2.795	1.344
Basilicata	940	454
Calabria	3.905	1.937
Campania	12.629	4.668
Emilia-Romagna	7.293	3.803
Friuli-Venezia Giulia	1.800	673
Lazio	14.309	5.419
Liguria	2.576	1.158
Lombardia	17.765	6.719
Marche	2.722	1.170
Molise	503	230
Piemonte	5.661	2.735
Puglia	8.743	3.479
Sardegna	1.852	874
Sicilia	8.256	3.547
Toscana	6.584	2.396
Trentino-Alto Adige	1.799	393
Umbria	1.367	640
Valle D'aosta	181	50
Veneto	7.536	2.826
Estero	72	13
TOTALE	**109.288**	**44.528**

La riforma della revisione

La formazione continua

Obbligo triennale di 60 CFU, con 20 CFU l'anno.

Almeno metà dei CFU deve riguardare la gestione del rischio, il controllo interno, i principi di revisione, la disciplina della revisione, la deontologia, l'indipendenza e la tecnica della revisione.

FORMAZIONE CONTINUA - ART. 5 D.LGS. 39/10

La formazione continua consiste nella **partecipazione a programmi di aggiornamento professionale definiti annualmente dal MEF** e finalizzati al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali. Almeno metà del programma di aggiornamento riguarda le materie caratterizzanti la revisione dei conti.

Il **periodo di formazione continua è triennale**. I trienni formativi decorrono dal 1/1 al 31/12 di ciascun anno.

L'impegno richiesto per l'assolvimento degli obblighi formativi è espresso in termini di crediti formativi.

In **ciascun anno l'iscritto deve acquisire almeno 20 crediti formativi, per un totale di un minimo di 60 crediti formativi nel triennio**.

L'attività di formazione continua può essere svolta:

a) attraverso la partecipazione a **programmi di formazione a distanza** erogati dal MEF
b) **presso società o enti** pubblici e privati, provvisti di struttura territoriale adeguata alla natura dell'attività di formazione ed alle modalità di svolgimento dei programmi formativi, accreditati dal Mef attraverso la **sottoscrizione di apposita convenzione.**

IL CODICE ETICO- ART. 9, CO. 1, D.LGS. 39/10

I soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale rispettano i PRINCIPI DI DEONTOLOGIA PROFESSIONALE elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF e alla Consob (sottoscrizione di convenzione).

OBIETTIVO DELLA REVISIONE	*Rafforzare la fiducia degli stakeholders sul bilancio*
2017	*Il cliente non è in grado di valutare appieno l'operato del professionista (non hanno competenze e tempo)*
	La fiducia si rafforza se i professionisti seguono standard di condotta e di prestazioni elevati

IL CODICE ETICO - ART. 9, CO. 1, D.LGS. 39/10

Attualmente, il riferimento è il principio di revisione internazionale ISA 200 il quale, ai §§A.14-15, precisa che i principi etici applicabili comprendono normalmente le parti A e B del *Code of Ethics for Professional Accountants della International Federation of Accountants* (Codice IFAC) insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive. Il codice etico IESBA (*International Ethic Standard Board for Accountant*) è la versione aggiornata del Codice IFAC ed è compendiato, con norme applicative, in un *Handbook*, articolato in tre sezioni (A, B, C), edito nel 2013. In particolare, la sezione A del Codice IESBA fissa i principi etici nei seguenti:

- l'integrità;
- l'obiettività;
- la competenza e la diligenza professionale;
- la riservatezza;
- il comportamento professionale.

La sezione B del Codice IESBA descrive, invece, le modalità di applicazione di tali principi alle situazioni concrete (declinandole in termini di impegno professionale, conflitto d'interesse, ripensamenti, compensi e altri tipi di rimunerazioni, servizi professionali di marketing, doni e altri benefits, custodia di beni dei clienti, obiettività, indipendenza). La sezione C, infine, tratta del ruolo dei professionisti contabili nel mondo delle aziende (conflitto d'interesse, preparazione dell'informativa finanziaria, azione con sufficiente competenza, interessi finanziari, incentivi comportamentali).

Modifica
Art. 9
Scissione in 2 articoli

Nuovo **Art. 9**
«Deontologia e scetticismo professionale»

Nuovo **Art. 9 – bis**
«Riservatezza e segreto professionale»

DEFINIZIONE:
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.

RIMANDO:
Rimando ai principi di deontologia professionale:
- elaborati da ordini e associazioni convenzionati (CNDCEC, Assirevi, INRL) + MEF + CONSOB;
- da emettere da parte del MEF (sentita CONSOB);
- ancora da emettere (ma sostanzialmente già pronti).

APPLICAZIONE:
Il revisore 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**.

FOCUS:
Il revisore legale che effettua la revisione legale esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la **revisione delle stime** fornite dalla direzione riguardanti: **il *fair value*, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e il *going concern***.

Maggior rigore

Benché la definizione di "***scetticismo professionale***" contenuta nel D. Lgs. 39/2010 non sia perfettamente allineata a quella riveniente dagli ISA Italia, si ritiene che una condotta improntata al rispetto dei principi di revisione soddisfi anche gli obblighi previsti dal D. Lgs. 39/2010.

Modifica
Art. 9
Scissione in 2 articoli

Nuovo **Art. 9**
«Deontologia e scetticismo professionale»

Nuovo **Art. 9 – bis**
«Riservatezza e segreto professionale»

APPLICAZIONE:
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**.
L'obbligo di riservatezza e segreto professionale riguarda sia i documenti che le informazioni.

RIMANDO:
Rimando a principi di riservatezza e segreto:
- elaborati da ordini e associazioni convenzionati + MEF + CONSOB;
- da emettere da parte del MEF (sentita CONSOB);
- ancora da emettere (ma in stato avanzato).

PERIODO DI RIF.:
Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 continuano a valere **anche successivamente al termine della partecipazione all'incarico di revisione.**

CAMBIO REVISORE:
Quando un revisore legale **è sostituito** da un altro revisore legale, il revisore legale uscente **consente** al revisore legale entrante **l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente**.
É consentito anche il trasferimento di info/documenti al revisore estero della capogruppo estera.

Fino a quando il potere di cui all'art. 9-bis, comma 2, non sarà esercitato, può ritenersi ragionevole che il revisore tenga in considerazione le disposizioni rinvenibili negli ISA (Italia), che rappresentano l'unico punto di riferimento esistente. Inoltre, si ritiene che l'obbligo di riservatezza non sia soggetto a limiti temporali.

SINDACI-REVISORI: DEBOLEZZE RISCONTRATE

- Rapporto con il cliente e scetticismo professionale: incarichi che si **rinnovano all'infinito** di triennio in triennio

- Rapporti **nulli o insufficienti** con il ''revisore'' uscente in caso di primo incarico:
  - CNDCEC – Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia – Luglio 2016 – Capitolo specifico.

L'INDIPENDENZA (ARTT. 10, 17 E 18, D.LGS. 39/10)

D.Lgs. 39/2010 originario:

- **Art. 10** – Indipendenza e obiettività.

D. Lgs. 39/2010 novellato:

- **Art. 10** – Indipendenza e obiettività.
- **Artt. 10 bis, ter, quarter, quinquies –** Modalità di svolgimento della revisione legale, con rinvii alle tematiche di ''indipendenza''.

I requisiti fondamentali dell'articolo <u>non</u> subiscono sostanziali modifiche ma vengono inseriti gli artt. 10 bis, ter, quarter, quinquies sotto il titolo ''**modalità di svolgimento della revisione legale**'' dove, fra l'altro, si continua a parlare di indipendenza.

Nuovo quadro normativo

I requisiti fondamentali non subiscono sostanziali modifiche
viene però fornito un MAGGIORE DETTAGLIO ➔ **Art. 10**

	Vecchia formulazione	Nuova formulazione
CHI	**Comma 1:** Il revisore legale deve essere indipendente e non deve essere in alcun modo coinvolto nel processo decisionale dell'ente sottoposto al controllo.	**Comma 1:** Il revisore, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale (Novità/Rinvio a questioni interpretative), non devono essere in alcun modo coinvolti nel processo decisionale dell'ente sottoposto al controllo.
QUANDO	**Comma 1 - bis:** N/A	**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 revisionelegale stessa. (Novità)
NEW		**Divieti per il revisore**: ➔ detenere strumenti finanziari emessi e/o garantiti dall'ente sottoposto a loro revisione; ➔ intrattenere rapporti lavorativi o rivestire cariche sociali negli organi dell'ente soggetto a revisione o negli organi dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione ➔ accettare regali o favori, anche non pecuniari, dall'ente sottoposto a revisione o enti ad esso collegati, a meno che non si tratti di favori dal valore trascurabile o insignificante agli occhi di «un terzo informato, obiettivo e ragionevole»

L'INDIPENDENZA (ARTT. 10, 17 E 18, D.LGS. 39/10)

CRITICITA' DEL RAPPORTO AZIENDA/REVISORE

Il revisore viene pagato dalla Società che gli conferisce l'incarico ma opera i controlli non solo nell'interesse dei soci ma anche di altri utilizzatori del bilancio.

Il revisore deve essere indipendente e garantire, tramite l'adozione di appropriate misure, tale requisito durante il periodo cui si riferisce il bilancio , quindi fino a quando l'attività di revisione non è terminata.

- Per i sindaci-revisori le nuove regole, più strette, **prevalgono** su quelle dei sindaci.

L'indipendenza deve essere garantita non solo con riferimento al revisore, ma anche alla sua RETE PROFESSIONALE.

Gli elementi chiave dell’art.10 originario erano:

1. estensione alla ‘’**rete**’’;
2. la dialettica ‘’**minaccia/salvaguardia**’’;
3. i **corrispettivi** per la revisione legale.

1. Estensione alla ‘’**rete**’’:

Per ‘’**rete**’’ si intende (art. 1 novellato, punto l):
• struttura più ampia cui appartiene un revisore, finalizzata alla cooperazione e
• che persegue chiaramente la condivisione di ***utili*** o di ***costi*** o
• è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione **comuni** o
• ***condivide:***
    - direttive o procedure comuni di controllo della qualità o,
    - una strategia aziendale comune o ,
    - l’utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o,
    - una parte significativa delle risorse professionali.

Attenzione: se c’è rete, quello che fa un elemento della rete è come se lo facesse il professionista.

Novità: mantenuto l’obbligo di indipendenza e non coinvolgimento nel processo decisionale del soggetto sottoposto a revisione per revisore e ***qualsiasi persona in grado di influenzare direttamente o indirettamente l’esito della revisione*** (rinvio a a questioni interpretative).

2. Mantenuto un approccio di cd. **minaccia/salvaguardia**:

   - adozione di misure ragionevoli per garantire che l'indipendenza non sia int da conflitto di interessi, anche solo potenziali, relazioni d'affari o di altro genere riguardanti il revisore legale, la sua rete, i membri degli organi di amministrazione, dirigenti, revisori, dipendenti, ***qualsiasi persona i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore (Novità/rinvio a questioni interpretative)***;
   - divieto di prestare attività di revisione nel caso di rischi di autoriesame, interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, familiarità, minaccia di intimidazione, determinanti da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere con la società di revisione, la sua rete e ***qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale (Novità/rinvio a questioni interpretative)*** e che non sono gestiti da apposite misure di salvaguardia. Giudizio del terzo informato, obiettivo e ragionevole.

Divieto di effettuare la revisione in presenza di:

- **rischi** di autoriesame, interesse personale, familiarità, intimidazione
- determinati da **relazioni** finanziarie, personali, d'affari, di lavoro, di altro genere
- tra la società e revisore, società di revisione, rete, persona fisica influente

SE

tenendo conto di misure di salvaguardia
il **terzo** informato, obiettivo, ragionevole riterrebbe l'indipendenza compromessa

3. Medesima disciplina del passato in relazione ai **corrispettivi** per la revisione legale

La novella non riguarda i criteri di determinazione dei corrispettivi, che vengono confermati:

- divieto di subordinare il corrispettivo a condizioni, risultati della revisione, o alla prestazione di altri servizi della revisione alla società, sue controllate, sue controllanti;
- obbligo di determinare il corrispettivo cosi da garantire qualità ed affidabilità, determinando:
  - **risorse professionali**
  - **tempi**

  in funzione di:
  - dimensione, composizione, **rischiosità** di grandezze patrimoniali, economiche, finanziarie;
  - presenza di un bilancio consolidato;
  - preparazione tecnica/esperienza necessaria;
  - necessità di supervisione.

- La novella riguarda invece:
  - il divieto di **sollecitare o accettare** regali o favori di natura pecuniaria o non pecuniaria da parte della società o da un ente ad essa legato per:
    - revisore, società di revisione, responsabili chiave;
    - dipendenti, collaboratori operanti nella revisione della società;
    - persone legate alle entità citate.

    Salvo i casi di valore non significativo (giudizio del terzo)

- Rimando a principi di indipendenza e obiettività:
  - elaborati da ordini e associazioni convenzionate + MEF + CONSOB;
  - da emettere da parte del MEF (sentita CONSOB);
  - ancora da emettere.

Novità: previsione espressa del periodo durante il quale il revisore deve essere indipendente

Periodo a cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione e **periodo in cui viene eseguita la revisione.**

Es.: conferimento dell'incarico a marzo 2017 per l'esercizio in corso;
Il revisore deve essere indipendente dal 1 gennaio 2017 (per EIP e enti sottoposti a regime intermedio occorre osservare anche le previsioni di cui all'art. 5 Regolamento UE 537/2014).

Novità: disciplina della cd. ***revolving door*** (precedentemente previsto solo per EIP)

Divieto per revisore, per responsabile chiave (rinvio a questioni interpretative), soci, dipendenti persone fisiche i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore, abilitati alla revisione, di assumere cariche sociali in organi di amministrazione della società che ha conferito l'incarico di revisione né di prestare per tale soggetto lavoro autonomo o subordinato svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo per un anno dalla cessazione dell'attività di revisione/coinvolgimento diretto nell'incarico.

La gestione dell'indipendenza in presenza di operazioni straordinarie

- Nel caso di operazioni straordinarie inclusive nel corso del periodo cui si riferisce il bilancio:
- Valutazione della nuova situazione dal punto di vista dell'indipendenza.
- Entro tre mesi da progetto di fusione/acquisizione:
    - cessazione di interessi/relazioni che compromettono l'indipendenza;
    - adozione di misure di salvaguardia;
    - (non indicata ma implicita, se necessario, la cessazione per rinuncia).

L'INDIPENDENZA (ARTT. 10, 17 E 18, D.LGS. 39/10)

SISTEMA DI SALVAGUARDIA

I sindaci-revisori dovranno altresì documentare il "*Sistema di salvaguardia*" adottato, ossia le procedure adottate per prevenire e rilevare tempestivamente le minacce che possono compromettere l'indipendenza sia a livello individuale che a livello di collegio o di dipendenti ed ausiliari.

MISURE DI SALVAGUARDIA DELL'INDIPENDENZA
• *Acquisizione di informazioni e loro documentazione in relazione ai rapporti e alle relazioni ritenute rilevanti intrattenute con la società dal sindaco o da altri professionisti ovvero altri enti appartenenti alla rete.*
• *Periodico monitoraggio delle situazioni e relazioni di cui al punto a).*
• *Adeguata comunicazione e discussione delle questioni rilevanti per l'indipendenza con gli altri sindaci e con gli amministratori.*
• *Modifica, limitazione o cessazione di taluni tipi di relazioni o rapporti con la società o con la rete.*

E' bene che le carte di lavoro individuali dei singoli sindaci, in materia di indipendenza, unitamente al memo conclusivo dell'intero collegio, siano archiviate nella documentazione del collegio che, a fine mandato, sarà conservata a cura di ogni sindaco-revisore.

ESEMPIO DI CARTA DI LAVORO SULLA VERIFICA SULL'INDIPENDENZA

Società …….. data gg/mm/aa Firma…… wp……		
Nel corso delle nostre indagini preliminari relative all'accettazione dell'incarico di revisione ai sensi di legge del bilancio civilistico della società … al 31 dicembre …, abbiamo valutato l'esistenza di problematiche di incompatibilità connesse con l'accettazione dello stesso come segue:		
RISCHIO DI INCOMPATIBILITA' E/O CONFLITTO DI INTERESSI CONNESSO A:	**RISPOSTA (SI/NO)**	**COMMENTI E RIFERIMENTI A DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO – SALVAGUARDIE POSTE IN ESSERE**
Siamo soci della Società o di entità alla stessa correlate?	**No**	
Esistenza di rapporti di parentela con i soci e con il personale direttivo della società	**No**	
Esistenza di altri rapporti di parentela che possono mettere in dubbio la nostra indipendenza rispetto alla Società?	**No**	
La società o una entità correlata alla stessa ha concesso finanziamenti a nostro favore o a favore di uno dei soggetti appartenenti alla rete?	**No**	
Esistenza di altri rapporti economici che possono determinare conflitto di interessi	**No**	
I componenti della rete svolgono lavoro subordinato o collaborazioni a favore della società e di sue correlate?	**No**	
Qualcuno appartenente alla rete fa parte del consiglio di amministrazione della società o di sue correlate o svolge altri ruoli che determinano conflitto di interessi nella esecuzione della revisione?	**No**	
Effettuiamo servizi di patrocinio legale a favore della società o di entità alla stessa correlate?	**No**	
Effettuiamo altri servizi a favore della società o di sue correlate che possono mettere in dubbio la nostra indipendenza?	**No**	
Abbiamo individuato altre fattispecie che possono mettere in dubbio la nostra indipendenza o creare conflitti di interessi ai sensi dell'art. 2409-quinquies del Codice Civile e dei principi di revisione Isa Italia n. 200 e n. 220?	**No**	
CONCLUSIONI:		
Le analisi effettuate e sopra sintetizzate consentono di concludere che non sono individuate problematiche di incompatibilità o conflitto di interessi con il potenziale cliente. *Si ritiene pertanto di procedere con la presentazione della proposta di revisione per il triennio …/...* *Come da procedure interne, saranno richieste e conservate nelle carte di lavoro le necessarie dichiarazioni di indipendenza da parte degli altri componenti del team di revisione (collaboratori, ausiliari, dipendenti, ecc.).*		

Le nuove sanzioni MEF per irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale - ART. 24, co. 1, D.LGS. 39/10

Avvertimento	che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;
Dichiarazione	nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 14;
Censura	consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione;
Sanzione amministrativa pecuniaria	da mille a centocinquantamila euro;
Sospensione dal Registro	per un periodo non superiore a tre anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità connesse all'incarico di revisione legale;
Revoca	di uno o più incarichi di revisione legale;
Divieto	per il revisore legale o la società di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale per un periodo non superiore a tre anni;
Cancellazione dal Registro	del revisore legale, della società di revisione o del responsabile dell'incarico.

Le altre sanzioni MEF - ART. 24, CO. 2, D.LGS. 39/10

Mancato assolvimento degli obblighi formativi	Possono essere applicate le stesse sanzioni di cui al comma 1. Quando si tratta di sanzioni pecuniarie, tuttavia, i limiti minimi e massimi vanno da 50 a 2.500 Euro
Mancata comunicazione al registro dei dati di cui all'art. 7 nonché di quelli richiesti per la corretta individuazione del revisore della società di revisione	
Mancata comunicazioni degli incarichi svolti e dei relativi ricavi e corrispettivi	

Sistemi interni di segnalazione delle violazioni

ART. 26-BIS D.LGS. 39/10

Un'altra novità significativa è stata introdotta con il nuovo articolo 26-bis che **obbliga le società di revisione legale** (ma non i revisori legali) **ad adottare apposite procedure** che consentano al proprio interno le segnalazioni di violazioni effettive o presunte della disciplina normativa sulla revisione legale (c.d. ***whistleblowing***). Il MEF, sentita la Consob, emanerà le disposizioni attuative con cui verranno meglio definite le modalità di istituzione e di applicazione di tali sistemi di segnalazione. Peraltro, la loro mancata adozione può essere sanzionata.

Le sanzioni penali- ARTT. 27-32, D.LGS. 39/10

Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni

Corruzione dei revisori

Impedito controllo (*amministratori*)

Compensi illegali (*oltre quelli legittimamente pattuiti*)

Illeciti rapporti patrimoniali con il cliente (*prestiti, garanzie, ecc.*)

Principi di revisione

LA VALENZA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

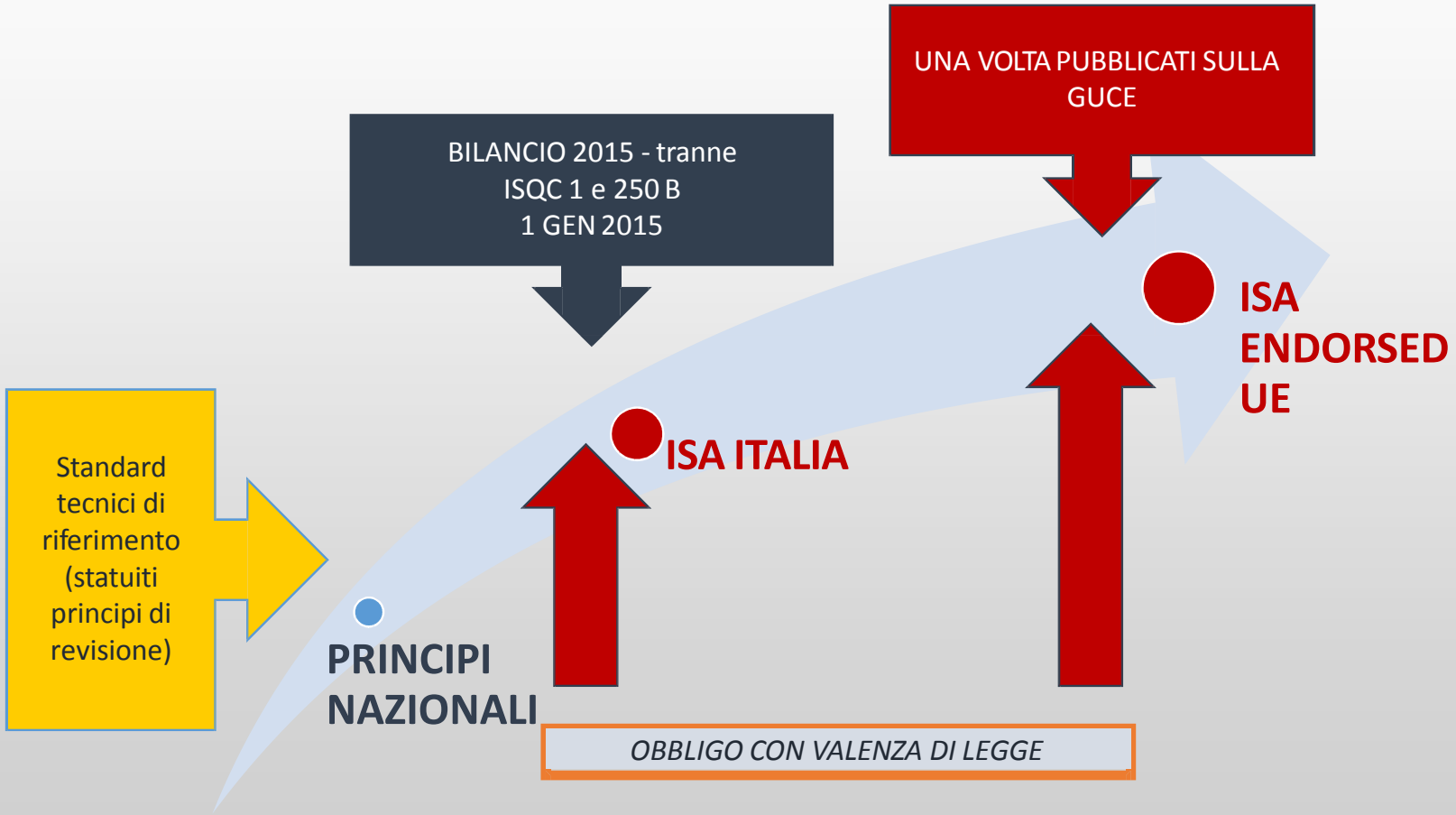
Enti di interesse pubblico

- Obbligatori per legge
- Art. 43 D.Lgs. n. 39/2010
- *Isa clarified dal bilancio 2011- 2014*
- 1.1.2015: ISQC1 e 250B
- *2015 ISA Italia*

Enti di diritto comune

- Determina RGS 23.12.2014
- Art. 11 e 12 D.Lgs. n. 39/2010
- 1.1.2015: ISQC1 e 250B
- *Isa Italia dal bilancio 2015*

QUALI PRINCIPI DI REVISIONE APPLICARE E DA QUANDO?



IL CAMBIAMENTO DELL'APPROCCIO ALLA REVISIONE

I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE			
ISQC1* Italia	Controllo della qualità	505**	Conferme esterne
200**	Obiettivi generali della revisione	510**	Primi incarichi di revisione -saldi iniziali
210**	Accordi relativi ai termini degli incarichi	520**	Procedure di analisi comparativa
220**	Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio	530**	Campionamento di revisione
230**	La documentazione della revisione	540**	Revisione delle stime contabili del fair value
240**	Responsabilità del revisore relativamente alle frodi	550**	Parti correlate
250**	Considerazione di leggi e regolamenti	560**	Eventi successivi
250B*	Le verifiche della regolare tenuta della contabilità	570**	Continuità aziendale
260**	Comunicazione con i responsabili della governance	580**	Attestazioni scritte
265**	Comunicazione delle carenze nel controllo interno	600**	La revisione del bilancio di gruppo
300**	Pianificazione della revisione	610**	Utilizzo del lavoro dei revisori interni
315**	Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera	620**	Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore
320**	La significatività	700**	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
330**	Le risposte ai rischi identificati e valutati	705**	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore
402**	Considerazioni sulla revisione di imprese che esternalizzano attività	706**	Richiami di informativa nella relazione del revisore
450**	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione	710**	Informazioni comparative
500**	Elementi probativi	720**	Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione
501**	Elementi probativi - considerazioni specifiche su determinate voci	720B**	L'espressione del giudizio sulla coerenza

** in vigore 1°gennaio 2015 **in vigore dalla revisione dei bilanci relativi a esercizi che iniziano dal 1°gennaio 2015*

Gli ISA Italia: macro categorie

200-299	Principi generali e responsabilità	200, 210, 220, 230, 240, 250, 250B, 260, 265	8+1
300-499	La valutazione dei rischi e le risposte ai rischi identificati e valutati	300, 315, 320, 330, 402, 450	6
500-599	Elementi probativi	500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580	1
600-699	L'utilizzo del lavoro di altri soggetti	600, 610, 620	
700-720	Le conclusioni e la relazione di revisione sul bilancio	700, 705, 706, 710, 720, 720B	5+1

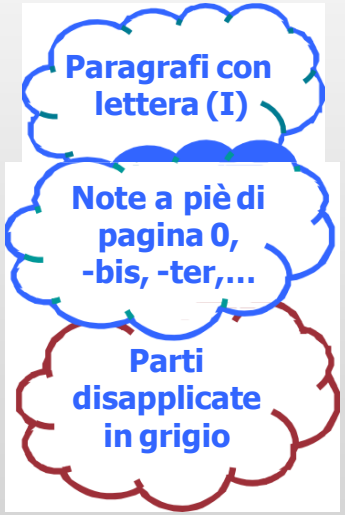
La struttura degli ISA Italia

Principi di revisione internazionali - ISA Clarified - 2009, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'

Chiarire e circostanziare, con riferimento agli incarichi conferiti ai sensi del Decreto, l'applicazione di alcune previsioni degli ISA Clarified

Identificare, fra le opzioni previste negli ISA Clarified, l'opzione applicabile e pertanto identificare quelle disapplicate

Fornire indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del Decreto



La struttura degli ISA Italia

Principi di revisione internazionali - ISA Clarified - 2009, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'

In alcune circostanze non sono riportate le Appendici internazionali presenti negli ISA Clarified in quanto sostituite con le Appendici (Italia)

Il Glossario (Italia) contiene l'elenco completo dei termini come definiti negli ISA Italia e nell'ISQC Italia n. 1

Omessi i paragrafi relativi alle considerazioni specifiche per la revisione nel settore pubblico presenti negli ISA Clarified

La struttura degli ISA Italia

Principi di revisione internazionali - ISA Clarified - 2009, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'

Documenti internazionali che non trovano applicazione ai fini della revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10: NON fanno parte degli ISA Italia e pertanto non sono applicabili
(International Framew ork for Assurance Engagements, ISA 800 , 805 e 810)

La struttura dei principi di revisione

Il contenuto degli ISA Italia è impostato al fine di rendere più chiara la lettura nonché gli obiettivi e le responsabilità del revisore. I principi ISA Italia sono infatti strutturati in:

a) **Introduzione**
   - **Oggetto**
   - **Data di entrata in vigore**

b) **Obiettivo Definizioni Regole**

c) **Linee guida ed altro materiale esplicativo**

d) **Appendici (eventuali)**

La struttura dei principi di revisione

Le "Regole"

Definiscono cosa il revisore DEVE fare

ISA Italia n. 200 - par. 20 e 22: 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 … il revisore deve conformarsi a ciascuna regola contenuta in un principio di revisione, a meno che, nelle circostanze della revisione: a) l'intero principio non sia pertinente, ovvero b) la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste

Analoga indicazione è contenuta negli ISQC1 Italia, par. 14

La struttura dei principi di revisione

Le "Linee guida ed altro materiale esplicativo"

Contengono spiegazioni delle Regole, esempi e altri aspetti

ISA Italia n. 200 - parr. 19 e A59: … Il revisore deve comprendere il testo del principio nella sua interezza, inclusa la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo"… Anche se tali linee guida non costituiscono di per sè regole, esse sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole del principio di revisione

Includono "Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori"

Analoga indicazione è contenuta negli ISQC1 Italia, par. 8