

## REVISIONE LEGALE E COLLEGIO SINDACALE

**Dott.ssa Valeria FAZI**

*Dottore commercialista e Revisore legale in Roma*  
*valeria.fazi@revisionelegale.net*

7 UtbnUfc, ( 'Y) 'Udf]Y' &014

## IL TESTO UNICO DELLA REVISIONE

### Il D.Lgs. 39/2010 e i regolamenti attuativi

**non** regola una nuova professione;

**non** impatta sulla governance societaria se non per alcuni specifici e limitati interventi di coordinamento;

contiene una disciplina più rigorosa per l'esercizio dell'attività di revisione (indipendenza, deontologia, formazione, principi di revisione, controllo della qualità).

Non si tratta di una nuova professione bensì di un'attività professionale:

- i revisori contabili sono iscritti in apposito registro e non in un albo;
- l'esame per l'esercizio della funzione di revisore è qualificato come "esame di idoneità professionale";
- i principi di deontologia, indipendenza ed i principi di revisione sono elaborati da associazioni e ordini professionali sottoscrittori di una convenzione con il MEF;
- mancano organi di autogoverno.

## **INTERVENTI SULLA GOVERNANCE SOCIETARIA (ART. 19, DLGS N.39/2010)**

Negli enti di interesse pubblico che adottano il sistema di governance tradizionale è istituito il comitato per il controllo interno e la revisione contabile, che vigila su:

- il processo di informativa finanziaria;
- l'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di gestione del rischio;
- la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati;
- l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale, in particolare per quanto concerne la prestazione di servizi non di revisione all'ente sottoposto alla revisione legale dei conti.

## **INTERVENTI SULLA GOVERNANCE SOCIETARIA (ART. 37, CO.26 DEL D.LGS N.39/10)**

In tutte le società di capitali, e non solo negli enti di interesse pubblico come previsto dalla direttiva revisione, l'incarico di revisione legale dei conti è attribuito dall'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo.

Tale disposto rappresenta un elemento di novità in quanto l'art. 2409-quater prevedeva solo che il collegio sindacale esprimesse all'assemblea il proprio parere sulla nomina.

## INTERVENTI SULLA GOVERNANCE SOCIETARIA (ART. 37, CO.26 DEL D.LGS N.39/10)

Nelle società a responsabilità limitata sono state ampliate le ipotesi di **nomina obbligatoria del collegio sindacale** ai casi in cui la società:

- è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti.

È stata introdotta, inoltre, una norma volta a garantire la nomina effettiva dell'organo di controllo stabilendo che, qualora l'assemblea pur ricorrendone le circostanze non provvede alla nomina, subentri il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato.

## INTERVENTI SULLA GOVERNANCE SOCIETARIA (ENTI DI INTERESSE PUBBLICO - DEFINIZIONE)

- a) Società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione;
- b) banche;
- c) imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u) , del codice delle assicurazioni private;
- d) 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;
- e) società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;
- f) società di gestione dei mercati regolamentati;
- g) società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;
- h) società di gestione accentrata di strumenti finanziari;
- i) società di intermediazione mobiliare;
- l) società di gestione del risparmio;
- m) società di investimento a capitale variabile;
- n) istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;
- o) istituti di moneta elettronica;
- p) intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB.

**Art. 16 D.Lgs. 39/2010**

L'art. al comma 1 elenca le società' che sono definite "enti di interesse pubblico"

Comma 2 - 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.

**Segue: Art. 16 D.Lgs. 39/2010**

Comma 3 - La Consob, d'intesa con la Banca d'Italia e l'Isvap, può' individuare con regolamento le società' controllate e quelle sottoposte a comune controllo di cui al comma 2 che non rivestono significativa rilevanza nell'ambito del gruppo, nelle quali, ai sensi dell'articolo 2409 - bis , secondo comma, del codice civile, la revisione legale **puo'** essere esercitata dal collegio sindacale

**OSSERVAZIONI: Art. 16 D.Lgs. 39/2010**

Questa categoria, introdotta dal decreto sul modello della definizione comunitaria (“*public interest entities*”), *comprende società connotate da aspetti rilevanti per il pubblico interesse* (società con azioni quotate, banche, assicurazioni, società di gestione dei mercati, società emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico).

Si tratta di una novità importante.

E' la prima volta che nell'ordinamento viene utilizzata la qualifica di ente d'interesse pubblico per società di capitali, la cui attività presenti particolari esigenze di tutela e di disciplina

**OSSERVAZIONI: Art. 16 D.Lgs. 39/2010**

Le regole speciali per gli enti d'interesse pubblico riguardano:

- i) i soggetti legittimati ad esercitare l'incarico;
- ii) la durata dell'incarico di revisione;
- iii) requisiti più stringenti d'indipendenza;
- iv) obblighi specifici di trasparenza a carico dei revisori;
- v) l'attribuzione all'organo di controllo del ruolo di “comitato per il controllo interno e la revisione contabile”, con compiti specifici in materia di informazione finanziaria, sistema di controllo interno e revisione legale.

## INTERVENTI SULLA GOVERNANCE SOCIETARIA (ENTI DI INTERESSE PUBBLICO)

La **dottrina prevalente**, ha ricompreso in via interpretativa nella nozione di e.i.p. di cui alla lettera e) del precedente elenco, sia le Spa emittenti titoli obbligazionari o altri strumenti finanziari non rappresentativi del capitale di rischio, ove tali strumenti risultino diffusi tra il pubblico in maniera rilevante, sia le Srl che emettono titoli di debito ex art. 2483 c.c.

## INTERVENTI SULLA GOVERNANCE SOCIETARIA (SOCIETÀ PER AZIONI)

Nelle società per azioni la revisione legale dei conti è esercitata da un revisore esterno o da una società di revisione.

**Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può tuttavia prevedere che la revisione legale sia affidata al collegio sindacale. In questo caso il collegio è costituito da revisori iscritti nell'apposito registro.**

## INTERVENTI SULLA GOVERNANCE SOCIETARIA (SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA)

Nelle ipotesi di revisione legale obbligatoria essa è affidata al collegio sindacale salvo che lo statuto non disponga diversamente.

**Il CNDCEC con nota interpretativa di maggio 2010 ha chiarito che nell'ipotesi in cui la srl sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato, non vi sia un obbligo di affidamento dell'incarico di revisione all'esterno, potendo il collegio sindacale effettuare la revisione sia del bilancio d'esercizio che di quello consolidato.**

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – ABILITAZIONE

Sostanziale equivalenza della disciplina di accesso all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti.

I requisiti per l'iscrizione al registro delle **persone fisiche** continuano ad essere:

- l'onorabilità;
- laurea almeno triennale;
- lo svolgimento del tirocinio;
- il superamento di un esame di idoneità professionale.

Tra i requisiti di iscrizione nel registro delle **società** viene meno l'obbligo della limitazione dell'oggetto sociale alla revisione e alla organizzazione contabile di aziende.

Gli iscritti nel registro ed i tirocinanti dovranno prendere parte a **programmi di aggiornamento professionale**, secondo modalità che sono state definite con regolamento del MEF, sentita la Consob.

I revisori che non hanno assunto incarichi per 3 anni consecutivi (**revisori inattivi**) e che non hanno preso parte volontariamente a programmi di aggiornamento professionale, possono assumere un nuovo incarico **solo dopo** la partecipazione ad un apposito un corso di formazione.

Sezione del registro per i revisori inattivi:

- **coloro che non hanno assunto incarichi di revisione per 3 anni consecutivi;**
- coloro che non hanno collaborato a un'attività di revisione in una società di revisione per tre anni consecutivi;
- coloro che ne fanno richiesta.

I revisori inattivi:

- potranno assumere nuovi incarichi solo dopo aver partecipato ad un **corso di formazione;**
- sono esentati dall'obbligo di formazione continua;
- non sono soggetti ai controlli di qualità;
- non sono tenuti al pagamento dei contributi.

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – DEONTOLOGIA

I soggetti abilitati alla revisione contabile sono tenuti a rispettare i **principi di deontologia professionale**, di riservatezza e segreto professionale, **elaborati da** associazioni ed **ordini professionali**, sottoscrittori di una apposita convenzione con il MEF, ed approvati da quest'ultimo di concerto con il Ministro della Giustizia, sentita la Consob. **Nell'elaborazione dei principi deontologici, tali soggetti devono tenere conto degli orientamenti internazionali in essere (Codice etico IFAC).** Dovrà prevedersi il necessario raccordo tra il codice deontologico dei DCEC (allo stato attuale già in linea con quello IFAC) qualora questi svolgano la funzione di revisione contabile.

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – INDIPENDENZA

**Il revisore deve essere indipendente dal soggetto sottoposto a revisione.**

Per valutare l'indipendenza il dlgs n.39/2010 adotta un **approccio basato su principi e regole concettuali** piuttosto che individuare un elenco di situazioni specifiche al ricorrere delle quali l'indipendenza si presume compromessa.

**Principio generale** (art. 10, co.2)

il revisore non deve assumere l'incarico qualora tra questi, o la sua rete, e la società revisionata sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza risulta compromessa.

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – INDIPENDENZA

Il requisito dell'indipendenza, pertanto, non deve essere soddisfatto in maniera assoluta, nel senso che essa non comporta necessariamente che il revisore sia libero da qualsiasi relazione. **La valutazione dei rischi per l'indipendenza deve avvenire con riferimento al caso specifico.**

L'indipendenza può essere compromessa da diversi tipi di minacce:

- interesse personale;
- auto-riesame;
- prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte;
- familiarità;
- intimidazione.

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – INDIPENDENZA

Il revisore prima di accettare l'incarico deve:

- valutare le circostanze che **minacciano** la sua indipendenza e la loro rilevanza;
- individuare le **misure di salvaguardia**;
- accettare l'incarico solo qualora le misure di salvaguardia siano tali che la sua indipendenza non possa ritenersi, da parte di un terzo ragionevole ed informato, compromessa.

Il revisore deve adottare un sistema (insieme di procedure) di **salvaguardia** che gli consenta di:

- valutare la rilevanza delle minacce;
- contenere il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

L'implementazione ed il funzionamento del sistema deve essere documentato ed è soggetto al controllo della qualità.

La revisione legale dei conti deve essere svolta in conformità ai **principi di revisione adottati dalla Commissione europea**.

Fino alla conclusione del procedimento di endorsement degli ISA, la revisione è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni ed ordini professionali (sottoscrittori di apposita convenzione con il MEF) e dalla Consob, tenendo conto di quelli emanati dagli organismi internazionali.

Fino alla sottoscrizione delle citate convenzioni continuano ad essere applicabili i principi di revisione attualmente in vigore emessi dal CNDCEC e raccomandati dalla Consob.

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – PRINCIPI DI REVISIONE

### Periodo di transizione agli ISA

Art. 14 D.Lgs n. 39/2010 (Relazione di revisione)

*“La relazione, redatta in conformità ai principi di cui all’art. 11, comprende: [...] l’indicazione dei principi di revisione osservati [...]”*

Tale disposizione è invariata rispetto al precedente contenuto dell’art. 2409-ter c.c. in vigore già dalle revisioni dei bilanci 2008.

**Il PR 002 del CNDCEC fa riferimento agli “statuti principi di revisione” intendendo per tali tutti quelli emessi fino ad oggi dalla professione.**

Un set di principi di revisione da adottare esiste già ed è quello elaborato dal CNDCEC ed applicabile sia alle revisioni contabili svolte dalle società di revisione iscritte nell’Albo speciale sia dagli altri soggetti abilitati alla revisione (compreso il collegio sindacale quando esercita la revisione legale dei conti)

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – DURATA DELL'INCARICO

Artt. 13 e 17 del dlgs n.39/10

**3 esercizi**



Per società, diverse dagli enti di interesse pubblico, che conferiscono l’incarico indifferentemente ad un revisore o ad una società di revisione

**7 esercizi**



Per gli enti di interesse pubblico, che conferiscono l’incarico ad un revisore persona fisica

**9 esercizi**



Per gli enti di interesse pubblico, che conferiscono l’incarico ad una società di revisione

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – COMPENSO

- È determinato all'atto del conferimento dell'incarico da parte dall'assemblea;
- Non può essere subordinato a nessuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, né dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione;
- È oggetto di valutazione nell'ambito delle verifiche per il controllo della qualità;

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – COMPENSO

- È determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tale riguardo il revisore determina le risorse e le ore da impiegare avendo riguardo:
  - ✓ alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio sottoposto a revisione;
  - ✓ alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
  - ✓ alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di revisione.

## DISCIPLINA PER L'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE – COMPENSO

- Deve essere oggetto di adeguata informativa in nota integrativa, nelle quale deve essere inserito:
  - ✓ l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali;
  - ✓ l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti;
  - ✓ l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale;
  - ✓ l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile.

## CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Competenza:

**MEF**

**CONSOB**

Controllo della qualità sui revisori o sulle società di revisione che non hanno incarichi su enti di interesse pubblico

Controllo della qualità sui revisori o sulle società di revisione che hanno incarichi su enti di interesse pubblico

Per lo svolgimento dei propri compiti il MEF può avvalersi su base convenzionale di enti pubblici e privati.

## NOVITÀ IN TEMA DI REVISIONE LEGALE

Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39	Regolamenti			Emissione
	Consob	Ministero dell'economia e delle finanze	Ministero della Giustizia	
Art. 2 "Abilitazione all'esercizio della revisione legale"		X		X
Art. 3 "Tirocinio"		X		X
Art. 4 "Esame di idoneità professionale"			X <sup>1</sup>	
Art. 5 "Formazione continua"		X		
Art. 6 "Iscrizione nel Registro"		X		X
Art. 7 "Contenuto informativo del Registro"		X		X
Art. 8 "Sezione del Registro per i revisori inattivi"		X		X
Art. 9 "Deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale"		X		
Art. 10 "Indipendenza ed obiettività"		X		
Art. 11 "Principi di revisione"		X		
Art. 13 "Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto"		X		X
Art. 16 "Enti di interesse pubblico"	X			
Art. 17 "Indipendenza"	X			
Art. 20 "Controllo della qualità"	X	X		
Art. 34 "Iscrizione di revisori di Paesi terzi nel Registro"		X		
Art. 35 "Vigilanza sui revisori e sugli enti di revisione contabile di Paesi terzi"		X		
Art. 36 "Deroghe in caso di equivalenza"		X		

<sup>1</sup> Art.4 comma 4 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39: "[...] Il Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, disciplina con regolamento [...]"

Art. 34 I decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 144 e 145 del 20 giugno 2012 regolano parzialmente l'aspetto pur non richiamando l'art. 34 del D.Lgs. 39/2010 nelle premesse.

*Revisione legale e collegio sindacale*

31

## NOVITÀ IN TEMA DI REVISIONE LEGALE

**Ad oggi sono entrati in vigore 6 dei circa 20 D.M. previsti attuativi del D.Lgs. n. 39/2010**

**I provvedimenti ministeriali disciplinano:**

- 1. la presentazione della domanda di iscrizione nel registro dei revisori legali, la cui tenuta è affidata al MEF-Rag, e di cancellazione dal registro (D.M. 20.6.2012 n. 144)**
- 2. i requisiti per l'iscrizione nel registro dei revisori legali e il suo contenuto informativo (D.M. 20.6.2012 n. 145)**
- 3. le modalità di svolgimento del tirocinio (D.M. 25.6.2012 n. 146)**
- 4. la istituzione presso il MEF della Commissione centrale per i revisori contabili (D.M. 24.9.2012)**

*Revisione legale e collegio sindacale*

32

I provvedimenti ministeriali, fra l'altro, disciplinano:

5. la determinazione dell'entità e delle modalità di versamento del contributo annuale degli iscritti al Registro dei revisori legali (D.M. 24.9.2012)
6. la determinazione dell'entità e delle modalità di versamento degli oneri in misura fissa (D.M. 1.10.2012)
7. i casi e le modalità di revoca per giusta causa, dimissioni e risoluzione consensuale del contratto (D.M. 28.12.2012 n. 261)
8. la gestione della "Sezione dei revisori inattivi" (D.M. 8.1.2013 n. 16)

### CRITICITÀ

- Perdurante assenza di ulteriori decreti attuativi (indipendenza del revisore, obbligo di formazione continua, sistema di controllo della qualità, ecc.)
- Risolto in problema dell'equipollenza fra l'esame di commercialista e quello di revisore.

**CRITICITÀ**

- ❑ **Avvio della fase di prima formazione del registro (RGS det. 21 giugno 2013): obbligo di trasmissione telematica ENTRO IL 23 SETTEMBRE 2013 (termine NON PERENTORIO: è possibile l'invio anche dopo tali dati) delle informazioni inerenti ai revisori legali iscritti nel registro al fine di aggiornare e integrare il contenuto informativo del «vecchio registro»**
- ❑ **In particolare, devono essere comunicati alla RGS gli incarichi di revisione legale assunti, la durata e i relativi corrispettivi (cfr. MEF Circolare n. 34, 07.08.2013), nonché le cause di cessazione anticipata (risoluzione del contratto di revisione, la revoca e le dimissioni del revisore; per la revoca e la rinuncia del sindaco)**

INCARICO	OBBLIGO DI COMUNICAZIONE AL MEF
SINDACO-REVISORE DI S.P.A. ex art. 2409-bis	<b>SI</b> ✓ anche sindaco supplente
SINDACO-REVISORE DI S.R.L. ex art. 2477 c.c.	<b>SI</b> ✓ <u>solo se in base alla legge o allo statuto la revisione ex art. 39/2010 è obbligatoria (caso per caso)</u> ✓ anche sindaco supplente
<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ «REVISIONE» DI ENTI LOCALI E DI ENTI PUBBLICI non costituiti in forma societaria</li> <li>➢ REVISIONE VOLONTARIA</li> <li>➢ ATTESTAZIONI, PARERI , PERIZIE DEL REVISORE</li> </ul>	<b>NO</b>

**«REGISTRO INATTIVI»**

- ❑ La mancata assunzione degli incarichi per tre anni consecutivi (a decorrere dal 23 settembre 2013) determina il passaggio nella sezione «revisori inattivi» del Registro dei revisori
- ❑ In fase di prima attuazione, il revisore privo di incarichi può richiedere di essere iscritto nella sezione «revisori inattivi»
- ❑ Revisore “attivo”: obblighi formazione continua, controllo di qualità e pagamento del contributo annuale commisurato ai corrispettivi
- ❑ Revisore “inattivo”: resta comunque iscritto nel Registro dei revisori legali ed è tenuto al versamento del contributo annuale di iscrizione

**«REGISTRO INATTIVI»**

- ❑ Il revisore inattivo, salvo che non prenda volontariamente parte ai programmi di formazione continua previsti per i revisori legali attivi, può assumere un incarico di revisione legale solo dopo la partecipazione ad apposito corso di formazione ed aggiornamento della durata minima di 60 ore. L'obbligo di formazione decorre dalla data di entrata in vigore del regolamento ex art. 5, D.Lgs. n. 39/2010 (formazione continua), non ancora emanato
- ❑ Il revisore iscritto nella sezione inattivi non può esercitare le funzioni di “dominus” nei confronti di tirocinanti che debbano svolgere il tirocinio ai fini della successiva iscrizione nel Registro dei revisori legali



## I PRINCIPI DI REVISIONE E LE IMPRESE DI DIMENSIONE MINORE

---

*Art. 11 D.Lgs n. 39/2010 (Principi di revisione)*

La revisione legale dei conti deve essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea.

Il procedimento di adozione è finalizzato a verificare che gli ISA:

- ✓ siano stati elaborati attraverso una procedura trasparente che garantisca il necessario controllo pubblico e siano generalmente accettati a livello internazionale;
- ✓ contribuiscano ad accrescere la credibilità e la qualità dell'informativa finanziaria;
- ✓ siano nell'interesse generale europeo.

Il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, la Banca d'Italia per quanto riguarda gli enti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *b)* , e l'ISVAP per quanto riguarda gli enti di cui all'articolo 16, comma 1, lettere *c)* e *d)* , può disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in casi eccezionali, il divieto di osservare parte dei principi di cui al comma 1, solo nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguono da disposizioni legislative specifici che relative alla portata della revisione legale.

*Art. 11, co.3, D.Lgs n. 39/2010*

Fino alla conclusione del procedimento di endorsement europeo degli ISA, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni ed ordini professionali (sottoscrittori di apposita convenzione con il MEF) e dalla Consob, tenendo conto di quelli emanati dagli organismi internazionali.

*Art. 43, co.3, D.Lgs n. 39/2010 (Abrogazioni e disposizioni finale e transitorie)*

Fino alla sottoscrizione delle citate convenzioni continuano ad essere applicabili i principi di revisione attualmente in vigore emessi dal CNDCEC e raccomandati dalla Consob.

*Art. 14 D.Lgs n. 39/2010 (Relazione di revisione)*

*“La relazione, redatta in conformità ai principi di cui all’art. 11, comprende: [...] l’indicazione dei principi di revisione osservati [...]”*

Il contenuto dell'art. 14 è invariato rispetto all'abrogato art. 2409-ter c.c. in vigore dalle revisioni dei bilanci 2008.

Il PR 002 del CNDCEC fa riferimento agli "statuti principi di revisione" intendendo per tali tutti quelli emessi fino ad oggi dalla professione.

Un set di principi di revisione da adottare **esiste già** ed è quello elaborato dal CNDCEC ed applicabile sia alle revisioni contabili svolte dalle società di revisione iscritte nell'Albo speciale sia dagli altri soggetti abilitati alla revisione (compreso il collegio sindacale quando esercita la revisione legale dei conti)

### IFAC (International Federation of Accountants)

Organizzazione mondiale della professione economico-contabile cui aderiscono 158 membri e associati provenienti da 122 paesi. Elabora standards internazionali in materia di:

- ✓etica - International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA);
- ✓revisione contabile - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB);
- ✓formazione professionale - International Accounting Education Standards Board (IAESB);
- ✓contabilità per il settore pubblico - International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

## IL CLARITY PROJECT

- Progetto IAASB 2004 - 2009
- Tutti i 36 ISA e l'ISQC 1 nel nuovo format:
  - ✓ 1 documento nuovo
  - ✓ 20 documenti redrafted
  - ✓ 16 documenti revised
- Non solo un nuovo format:
  - ✓ 2008 Auditing Handbook: 490 pagine
  - ✓ 2009 Auditing Handbook: **815** pagine

## LA STRUTTURA DEI CLARIFIED ISA

- **Sezioni** di ogni ISA:
  - ✓ Introduzione
  - ✓ Obiettivi
  - ✓ Definizioni (quasi sempre)
  - ✓ Regole
  - ✓ Linee guida ed altro materiale esplicativo
- **Tutte** le sezioni costituiscono l'ISA
- L'**intero testo** dell'ISA è rilevante per:
  - ✓ Comprenderne gli **obiettivi**
  - ✓ Applicarne correttamente le **regole**

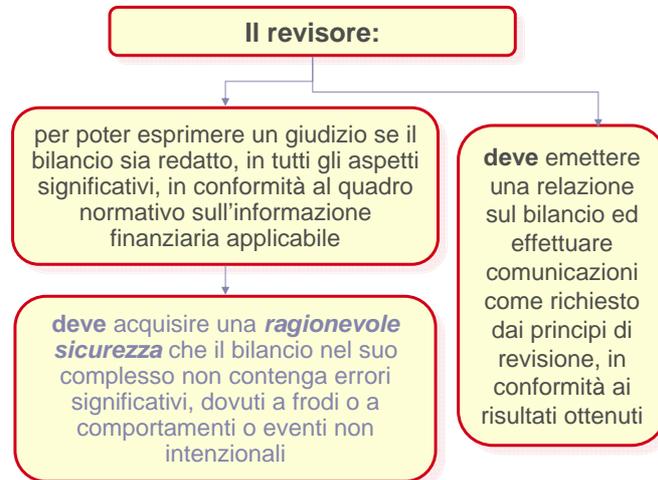
## OGGETTO DEL PRINCIPIO ISA 200

- E' il punto di partenza per la comprensione della revisione legale dei conti svolta in conformità ai principi di revisione
- Espone scopi, natura, portata e gli obiettivi generali della revisione contabile
- Indica gli obiettivi generali del revisore e le sue responsabilità

## LA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

- La revisione contabile ha la **finalità** di **accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori** mediante l'espressione di un giudizio sul fatto che il bilancio sia redatto in tutti gli **aspetti significativi** in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria.
- La revisione contabile svolta in **conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili** consente al revisore di formarsi tale giudizio

## OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE



## LA RAGIONEVOLE SICUREZZA

Il revisore deve ottenere una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Per ottenere una **ragionevole sicurezza** il revisore deve acquisire **elementi probativi sufficienti** ed **appropriati** per ridurre il **rischio di revisione** ad un livello sufficientemente basso

**Ragionevole sicurezza** ~ Sicurezza elevata

**Ragionevole sicurezza** ≠ Sicurezza assoluta

Sono costituiti dalle informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui basare il proprio giudizio

Comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili che altre informazioni

La sufficienza ne misura la quantità, l'appropriatezza la qualità (cioè pertinenza e attendibilità)

- Indagini – Ispezioni
- Osservazione
- Conferme
- Ricalcolo
- Riesecuzione
- Analisi comparativa

*Nota: Spesso è una combinazione*

## PERTINENZA DELLE INFORMAZIONI = ATTINENZA CON LE FINALITÀ DELLA PROCEDURA DI REVISIONE

*Esempio*

Verifica dei debiti  
registrati in contabilità

**Pertinente**  
Per la verifica della  
sovrastima dei debiti

**Non pertinente**  
Per la verifica della  
sottostima dei debiti

**Pertinente**  
La verifica dei pagamenti  
successivi, e/c fornitori, etc.

## ATTENDIBILITÀ DELLE INFORMAZIONI

Dipende dalla fonte di provenienza, dalla natura, dalle circostanze in cui sono ottenute inclusi i controlli sui documenti.

*Esempi*

- *Acquisizione da fonti esterne*
- *Controlli efficaci istituiti dall'impresa*
- *Forma cartacea/elettronica (piuttosto che verbale)*
- *Documenti originali (e non fotocopie)*

## INFORMAZIONI RICEVUTE DA UN ESPERTO DELLA DIREZIONE (\*)

- Valutare la competenza, le capacità, l'obiettività
- Comprendere il lavoro sottostante
- Valutare l'appropriatezza di tale lavoro come elemento probativo

(\*) *Definizione: Una persona o un'organizzazione che possiede competenze in un settore diverso dalla contabilità e dalla revisione il cui lavoro è utilizzato dall'impresa per la redazione del bilancio*

## INFORMAZIONI GENERATE DALL'IMPRESA

### Valutare l'attendibilità delle stesse

- Acquisizione di elementi probativi sull'accuratezza e completezza (\*)
- Valutazione sulla precisione e dettaglio

## INCOERENZA NEGLI ELEMENTI PROBATIVI O DUBBI SULLA LORO ATTENDIBILITÀ (\*)

Il revisore deve determinare le modifiche da apportare alle procedure di revisione, le ulteriori procedure e deve considerare l'effetto di questo aspetto su altri aspetti della revisione.

(\*) Es: *Acquisizione di elementi probativi da fonti diverse*  
(*Direzione; Revisione Interna; Responsabili delle attività di governance*)

## SIGNIFICATIVITÀ

Gli errori sono **significativi** se ci si può ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme influenzino le decisioni economiche degli utilizzatori

La significatività **dipende** dalla **dimensione** e dalla **natura** della voce in esame

- Operazioni sensibili (con amministratori, parti correlate ecc...)
- Informazioni richieste da leggi o regolamenti
- Situazioni insolite relative ad operazioni normali

- In valore assoluto
- In valore relativo
- Effetto sui parametri e gli indici di bilancio

Gli errori sono considerati significativi quando ci si può ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

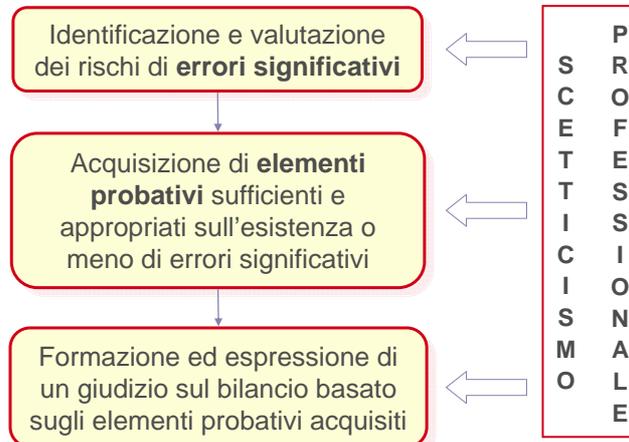
Il revisore stabilisce due livelli di significatività

**Significatività per il bilancio nel suo complesso**

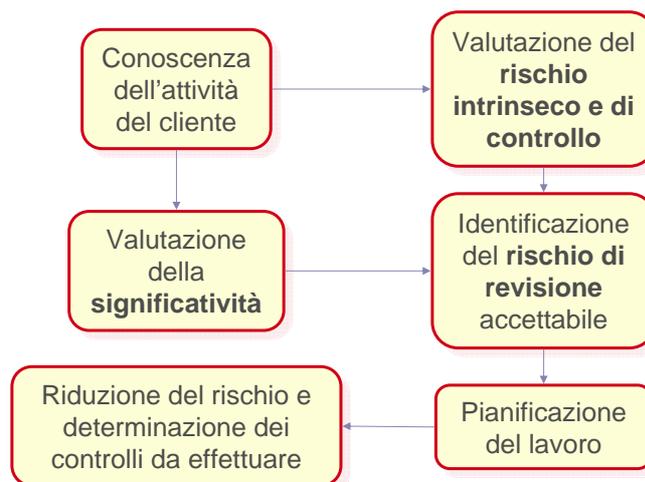
**Significatività operativa**

Valore di riferimento	ISA Guide IFAC		Prassi nazionale	
	% min	% max	% min	% max
Ricavi	1	3	0,5	1
Risultato operativo	3	7	n/d	n/d
Utile ante imposte	n/d	n/d	5	10
Totale attivo	1	3	0,5	1
Patrimonio netto	3	5	1	5

## PROCESSO GENERALE DI REVISIONE



## IL PROCESSO DI REVISIONE: UNO SCHEMA



## I "DEVE" DEL REVISORE - LE REGOLE

Il revisore **deve**:

- conformarsi ai **principi etici** applicabili, inclusi quelli sull'indipendenza;
- applicare lo **scetticismo professionale**;
- esercitare il proprio **giudizio professionale** nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile;
- acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati** per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio;
- **conformarsi a tutti** i principi di revisione pertinenti;
- utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti considerando le **interrelazioni tra i diversi principi**.

## GIUDIZIO PROFESSIONALE

E' necessario esercitare il **giudizio professionale** per tutta la durata della revisione, ed in particolare per:

- ✓ Determinare la significatività e il rischio di revisione
- ✓ Determinare la natura, la tempistica, e l'estensione delle procedure di revisione
- ✓ Valutare gli elementi probativi ottenuti
- ✓ Giudicare le valutazioni operate dall'impresa
- ✓ Raggiungere conclusioni basate sugli elementi probativi acquisiti

I “clarified ISA” sono stati sviluppati in modo da permetterne l’applicazione alla revisione di imprese di ogni dimensione; a questo fine:

- ❑ Vi sono paragrafi separati per le “regole (doveri)” per aiutare la leggibilità e chiarire i requisiti condizionati;
- ❑ Le “regole” sono state pensate per una applicazione “proporzionale”
- ❑ Vi sono linee guida specifiche per le revisioni delle imprese di dimensioni minori

Gli ISA sono stati configurati per poter essere applicati con un approccio proporzionale alla dimensione e complessità di un’impresa

*approccio proporzionale ≠ diversità di regole*

Ogni revisione deve essere svolta con un approccio personalizzato che deve variare in base alle circostanze

*L’esercizio del giudizio professionale è necessario per la configurazione delle procedure di revisione, per raccogliere gli elementi probativi e per conformarsi ai principi di revisione*

Sono **imprese minori** quelle che presentano le seguenti **caratteristiche qualitative**:

- proprietà e direzione risultano concentrate in un numero limitato di soggetti;
- una o più delle seguenti caratteristiche:
  - ❖ operazioni semplici e lineari
  - ❖ semplicità delle registrazioni contabili
  - ❖ un numero limitato di attività e di prodotti
  - ❖ un numero limitati di controlli interni
  - ❖ un numero limitato di livelli direzionali responsabili di una ampia gamma di controlli
  - ❖ un numero limitato di dipendenti, molti dei quali rivestono una molteplicità di funzioni

## QUESTIONARIO N.1



## **QUESTIONARIO n. 1**

- 1) Quali principi di revisione sono oggi applicabili?**
- a. I principi emanati fino al 2007 dalla “Commissione paritetica per i principi di revisione”;
  - b. I principi di revisione internazionali (ISA)
  - c. I CISAs (Clarified Isas)
- 2) L’IFAC:**
- a. Elabora standard internazionali in materia di Revisione contabile
  - b. Elabora standard internazionali in materia di Etica, revisione contabile, formazione professionale, contabilità per il settore pubblico;
  - c. Elabora standard internazionali in materia di Etica, revisione contabile, formazione professionale, contabilità per il settore pubblico e predispone guide operative e strumenti di supporto per i professionisti.
- 3) La sezione “linee guida” negli ISA:**
- a. È una mera esemplificazione di quanto esplicitato nella sezione “Regole”;
  - b. E’ molto importante perché circoscrive l’ambito di applicabilità di quanto riportato nella sezione “regole”;
  - c. Elenca degli esempi. Qualora gli stessi non siano applicabili per la revisione legale in oggetto, può essere ignorata.
- 4) “Regole”:**
- a. Il revisore deve conformarsi sempre a ciascuna regola prevista nel principio di revisione;
  - b. Il revisore deve conformarsi a ciascuna regola prevista nel principio di revisione a meno che la regola non sia pertinente. Non sono previste deroghe.
  - c. Nessuna delle precedenti
- 5) La finalità della revisione legale è quella di:**
- a. Accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio;
  - b. Emettere una relazione sul bilancio;
  - c. Svolgere il lavoro di revisione assicurando elevati standard qualitativi.
- 6) Quali sono i momenti salienti del processo di revisione?**

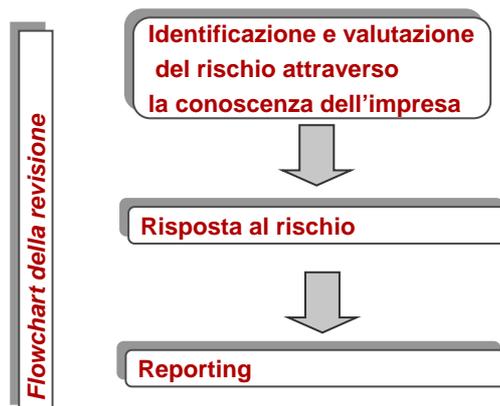
---

---

---

## Attività preliminari al conferimento dell'incarico

## LE FASI DEL PROCESSO DI REVISIONE



## TERMINI DELL'INCARICO DI REVISIONE

I principi internazionali di revisione prevedono che i **termini dell'incarico** siano concordati con la Direzione **antecedentemente** al conferimento dell'incarico (ISA 210)

I termini dell'incarico:

- ❑ identificano le condizioni per effettuare la revisione del bilancio
- ❑ contengono la chiara individuazione delle relative responsabilità

## REQUISITI DI INDIPENDENZA

**SPECIFICHE CAUSE DI INELEGGIBILITÀ E DECADENZA DEI SINDACI**  
(art. 2399 c.c.)

**Non può essere eletto sindaco e, se eletto, decade:**

- Interdetto
- Inabilitato
- Fallito
- Condannato a pena che importa interdizione, anche temporanea, da pubblici uffici o incapacità ad esercitare uffici direttivi

- Chi è coniuge, parente e affine entro il quarto grado:
- degli amministratori della società,
- degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo
- Chi è amministratore delle predette società

- Chi è legato alla società o alle controllate o alle controllanti o alle consorelle da:
  - rapporto di lavoro
  - rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita,
  - altro rapporto di natura patrimoniale **che ne comprometta**

**l'indipendenza**

### **CNDCEC, Norme di comportamento del collegio sindacale, agg. genn. 2012, Norma NCCS 1.4**

- CONDIZIONE INDISPENSABILE AI FINI DI UN CORRETTO ESERCIZIO DELLA FUNZIONE DI VIGILANZA

**I SINDACI DEVONO SVOLGERE L'INCARICO CON OBIETTIVITÀ E INTEGRITÀ E NELL'ASSENZA DI QUALSIASI INTERESSE CHE, DIRETTAMENTE O INDIRECTAMENTE, NE COMPROMETTA L'INDIPENDENZA**

### **CNDCEC, Norme di comportamento del collegio sindacale, agg. genn. 2012, Norma NCCS 1.4**

#### **NOZIONE DI INDIPENDENZA**



**c.d. INDIPENDENZA MENTALE**  
corretto approccio professionale all'incarico

**c.d. INDIPENDENZA FORMALE**  
condizione di non essere associato a situazioni tali da porre in dubbio l'obiettività di svolgimento dell'incarico

## REQUISITI DI INDIPENDENZA

- ❑ Condizione che **NON DEVE ESSERE SODDISFATTA IN MODO ASSOLUTO** (mantenendosi liberi da qualsiasi relazione personale, economica e sociale con il cliente-società)
- ❑ Comporta primariamente una valutazione rimessa al giudizio professionale del sindaco-revisore: sulla propria capacità di svolgere l'incarico in maniera integra e obiettiva



**ADOZIONE DI UN SISTEMA DI VALUTAZIONE DEI RISCHI PER LA PROPRIA INDIPENDENZA CON RIFERIMENTO ALLO SPECIFICO CASO**

## REQUISITI DI INDIPENDENZA

### RICERCA COSTANTE DI EQUILIBRIO



**RISCHIO CONCRETO ED INDIVIDUATO**

**MISURE DI SALVAGUARDIA**

**NCCS 1.4. - STEP DELLA "PROCEDURA"**

1. Individuazione delle categorie di rischio per l'indipendenza



2. Analisi dei rischi nel caso concreto



3. Verifica dell'esistenza di misure di salvaguardia



4. Adozione di adeguate misure di salvaguardia



5. Verifica periodica dei rischi e dell'adeguatezza delle misure adottate

**1. INDIVIDUAZIONE DELLE CATEGORIE DI RISCHIO PER L'INDIPENDENZA**

- Rischi derivanti dall'interesse personale
- Rischi derivanti dall'auto-riesame
- Rischi derivanti dalla prestazione di attività di patrocinio o assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie ovvero di consulente tecnico di parte
- Rischi derivanti dalla eccessiva confidenzialità
- Rischi derivanti dalla intimidazione (es. mancato pagamento del compenso)

**2. ANALISI DEL RISCHIO NEL CASO CONCRETO  
AMBITO DELL'ANALISI DEL RISCHIO**

**Il sindaco deve tener conto dei rapporti e delle relazioni intrattenuti:**

- con la società o con altra società del gruppo direttamente**
- con le medesime da altri soggetti della rete alla quale il professionista appartiene**

**2. ANALISI DEL RISCHIO NEL CASO CONCRETO  
DEFINIZIONE DI RETE PROFESSIONALE (IFAC)**

La rete è finalizzata allo svolgimento - continuativo - dell'attività in comune (letteralmente: cooperazione)

Caratteristiche (anche alternative):

- persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi**
- fa capo ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni**
- è caratterizzata da prassi e procedure comuni, dalla stessa strategia, da uno stesso nome, marchio o segno distintivo**
- è caratterizzata dalla condivisione di una parte rilevante delle risorse professionali**

## **2. ANALISI DEL RISCHIO NEL CASO CONCRETO DEFINIZIONE DI RETE PROFESSIONALE**

L'associazione o la società professionale può essere qualificata come rete solo nei casi in cui ricorrono i predetti requisiti



Non rientrano nella definizione di rete i casi in cui si preveda la mera comunanza di mezzi strumentali all'esercizio dell'attività professionale ovvero la mera ripartizione dei costi (c.d. associazioni/società di mezzi)

## **3. VERIFICA DELL'ESISTENZA DI MISURE DI SALVAGUARDIA**

Le misure di salvaguardia consistono in azioni volte ad eliminare od a ridurre ad un livello accettabile il rischio correlato a tali minacce

Tra le misure di salvaguardia (PROGRESSIVE) si possono includere le seguenti attività:

- informazione e comprensione della normativa sull'indipendenza da parte dai sindaci, dipendenti, ausiliari e altri professionisti appartenenti alla rete
- acquisizione di informazioni e loro documentazione dei rapporti e alle relazioni ritenute rilevanti intrattenute con la società dal sindaco o da altri professionisti ovvero altri enti appartenenti alla rete

**3. VERIFICA DELL'ESISTENZA DI MISURE DI SALVAGUADIA**

Tra le misure di salvaguardia si possono includere le seguenti attività:

- periodico monitoraggio di tali rapporti e relazioni;
- adeguata comunicazione e discussione delle questioni rilevanti per l'indipendenza con gli altri sindaci e con gli amministratori;
- periodica valutazione della adeguatezza e della efficacia delle misure di salvaguardia
- modifica, limitazione o cessazione di taluni tipi di rapporti o relazioni con la società o con la rete.

**3. VERIFICA DELL'ESISTENZA DI MISURE DI SALVAGUADIA**

**MISURE DI SALVAGUADIA (MASSIME)**

Nel caso in cui il rischio sia eccessivamente significativo, ovvero non siano disponibili adeguate misure di salvaguardia ovvero le stesse non siano applicabili, il sindaco:

- non può accettare l'incarico
- deve rinunciarvi

**4-5. ADOZIONE DELLE MISURE DI SALVAGUARDIA E VERIFICA PERIODICA**

Sul piano operativo, nello studio professionale e nella stp in relazione all'indipendenza del sindaco-revisore:

□ **Attestazioni di indipendenza** (cfr. Applicazione principi di revisione internazionali imprese minori, all. 3)

**Adozione di regolamenti interni (scritti) o procedure in materia di indipendenza:** flussi informativi aggiornati, monitoraggio e valutazione dei rapporti professionali, soggetto responsabile della procedure relative all'indipendenza, discussione delle situazioni rilevanti per l'indipendenza

**4-5. ADOZIONE DELLE MISURE DI SALVAGUARDIA E VERIFICA PERIODICA**

□ **Indicazione e chiara separazione degli incarichi professionali, responsabilità, corrispettivi:**

- Lettera di incarico con indicazione del soggetto incaricato, dei servizi di consulenza prestati e compensi previsti
- Separazione dei corrispettivi collegabili alla medesima società-cliente e della loro gestione (es. fatturazione separata) n.b. apposite clausole relative al compenso di sindaco nello statuto dell'associazione professionale e della stp

### 4-5. ADOZIONE DELLE MISURE DI SALVAGUARDIA E VERIFICA PERIODICA

#### ❑ Documentazione nelle carte di supporto del collegio sindacale (carte di lavoro per il sindaco-revisore) degli esiti della valutazione effettuate (R.10.50. Procedure e carte di lavoro inerenti all'indipendenza)

"Il sindaco include nelle carte di lavoro inerenti alla valutazione della propria indipendenza: i) le problematiche identificate in riferimento alla conformità alle norme di legge e ai principi deontologici applicabili e le modalità in cui sono state risolte; ii) le conclusioni raggiunte sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili, ed eventuali discussioni al riguardo nell'ambito del collegio sindacale che supportano tali conclusioni; iii) le conclusioni raggiunte sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di sindaco.

Nelle carte di lavoro del collegio sindacale è data evidenza che ciascun componente si è dotato di procedure di valutazione dell'indipendenza; sulla base delle informazioni rese, considera adeguati i requisiti di indipendenza degli altri componenti del collegio, giudicandoli conformi alle norme di legge ed ai principi deontologici applicabili."

### CAUSE DI INELEGGIBILITÀ E DECADENZA DEI SINDACI (art. 2399, lett c), c.c.)

Nel valutare la significatività del rischio per l'indipendenza, devono essere considerati i seguenti fattori:

- ❑ la **continuatività** dei rapporti di lavoro autonomo, di consulenza o di prestazione d'opera retribuita resi dal sindaco a favore della società e di altre società del gruppo (per la giurisprudenza esclude l'indipendenza)
- ❑ la possibilità di un'interferenza dell'attività di consulenza con la funzione di controllo (c.d. **auto-riesame**)
- ❑ la compromissione dell'**indipendenza finanziaria**, derivante da un'eccessiva esposizione nei confronti di un unico cliente

Nel caso del **sindaco-consulente** (e di **studi professionali associati**) per valutare la compromissione dell'indipendenza rileva sul **piano quantitativo**



la **misura del beneficio patrimoniale** che il sindaco ritrae dal rapporto di consulenza intercorrente con la società (ovvero tra la società e un altro professionista a lui associato)



il pericolo di compromissione dell'indipendenza può considerarsi effettivo ove i corrispettivi ricevuti da un singolo cliente oltrepassino determinate **soglie critiche**

**VALUTAZIONE DELLA DELL'INDIPENDENZA FINANZIARIA**

Rapporto compensi totali sulla società o gruppo (S+C) / Compensi totali professionista (CT)	Rapporto compensi attività sindaco (S) / Compensi totali sulla medesima società o gruppo (S+C)	RISCHIO di DIPENDENZA FINANZIARIA
> 15%	> 2/3	NO
> 5% ≤ 15%	> 1/2	NO
≤ 5%	IRRILEVANTE	NO

## NORMA 1.4. INDIPENDENZA

### ESEMPIO

(CT) Compensi totali professionista: 200

(S+C) Compensi totali professionista sulla società o sul gruppo: 100

(S) Compensi professionista per l'attività di sindaco: 60

(C) Compensi professionista per attività diversa da quella di sindaco: 40  
(formati da 10 per le prestazioni da lui rese e da 30 per consulenza prestata dalla rete professionale che ne percepisce 100 ad alla quale lui partecipa nella misura del 30%)

Rapporto compensi totali sulla società o gruppo (S+C) / Compensi totali professionista (CT)	Rapporto compensi attività sindaco(S) / Compensi totali sulla medesima società o gruppo (S+C)	RISCHIO INDIPENDENZA FINANZIARIA
50%	60%	SI

## COLLABORATORI

**Rapporto di collaborazione continuativa con corrispettivo fisso ovvero rapporto di lavoro dipendente ("collaboratore" dello studio)**



**L'indipendenza può essere A RISCHIO : è opportuno adottare idonee misure di salvaguardia**

CASO: sindaco di società Alfa è titolare (o contitolare) dello studio associato e professionista-consulente di Alfa è collaboratore retribuito forfetariamente.

CASO: sindaco di società Beta è collaboratore di studio, retribuito forfetariamente, del professionista-consulente di Beta

L'art. 2399 c.c. non dispone espressamente il divieto di cumulo tra le cariche di sindaco ricoperte dallo stesso soggetto nell'ambito del gruppo



**N.B.**

CNDCEC, NCCS 1.4

Consob, *Raccomandazione in materia di controlli societari*, n. 97001574 del 20 febbraio 1997

**SINDACO DI GRUPPO**

**rafforza l'efficacia e la trasparenza dei controlli**

### FONTI NORMATIVE

- Codice civile  
(artt. 2397-2409, art. 2409-bis; art. 2409-septies; art. 2429)
- D.Lgs. n. 39/2010 (VIII Direttiva)



### PROBLEMA

*Il D.Lgs. n. 39/2010 regola la revisione legale dei conti con riferimento precipuo a revisore singolo e società di revisione*

## DEFINIZIONI

**COLLEGIO SINDACALE:** il “RESPONSABILE  
DELLA REVISIONE”

*il riferimento è al  
collegio nella sua interezza*

**PERSONALE PROFESSIONALE:** ausiliari e  
dipendenti del sindaco

**CARTE DI LAVORO:** documentazione nelle carte di  
lavoro:

- **procedure adottate per prevenire e rilevare le minacce**
- **identificazione delle minacce all'indipendenza, la valutazione della loro rilevanza e le misure di salvaguardia adottate**
- **verifica della sussistenza delle procedure per tutti i componenti e dell'adeguatezza dei requisiti di indipendenza**
- **verifica della sussistenza dei requisiti per dipendenti ed ausiliari**

👁️! *La conformità ai principi di indipendenza sarà oggetto del controllo qualità*

## INCOMPATIBILITÀ DEL REVISORE

Fino all'emanazione del D.M. ex art. 10 d.lgs. n. 39/2010 è applicabile - seppur formalmente - abrogato l'art. **2409-quinquies c.c.**

*«Salvo quanto disposto dall'articolo 2409-bis, terzo comma, non possono essere incaricati del controllo contabile, e se incaricati decadono dall'ufficio, i sindaci della società o delle società da questa controllate, delle società che la controllano o di quelle sottoposte a comune controllo, nonché coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2399, primo comma. (...)Nel caso di società di revisione le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento ai soci della medesima ed ai soggetti incaricati della revisione.»*



**Il revisore non può essere anche sindaco delle altre società del gruppo (e viceversa), quando le due funzioni siano affidate a due distinti soggetti**

## LETTERA D'INCARICO

Contiene indicazioni indispensabili per lo svolgimento della revisione, ovvero:

**Identificazione del bilancio sottoposto a revisione e del quadro delle regole di redazione del bilancio**

**Obiettivo e portata della revisione, incluse le modalità di svolgimento dell'incarico**

➤ **Responsabilità del revisore**

➤ **Responsabilità della direzione**

➤ **Tipo di relazione di revisione**

### MODALITÀ

- ❑ In linea di principio, i sindaci, se preventivamente informati della proposta di nomina, tengono una riunione preliminare per definire di comune accordo la proposta di termini dell'incarico, riportandoli nella lettera di incarico
- ❑ È opportuno che l'individuazione dei termini e la quantificazione dei tempi e delle risorse siano anteriori alla nomina, perché l'assemblea è tenuta alla determinazione del corrispettivo

### LA DETERMINAZIONE DEL COMPENSO

- ❑ Il D.L. 1/2012 (D. Liberalizzazioni) ha abrogato le tariffe delle professioni regolamentate



ABROGAZIONE DEL D.M. GIUSTIZIA n. 169/2010 RECANTE  
LA «TARIFFA» DEI DCEC

- ❑ Il Regolamento Min. Giustizia (D.M. 20.7.2012 n. 140 in vigore il 23.8.2012) sulle liquidazioni compensi  
**NON È UNA NUOVA TARIFFA**
  - ✓ opera solo in sede giudiziale: è utilizzato dall'organo giurisdizionale per determinare compensi «in difetto di accordo tra le parti in ordine allo stesso compenso»
  - ✓ non può essere richiamata nelle pattuizioni fra cliente e professionista pena la nullità della clausola

## COMPENSI DEL SINDACO E DEL REVISORE

### IL COMPENSO

- ❑ STABILITO MEDIANTE LA DELIBERA ASSEMBLEARE DI NOMINA CHE QUANTIFICA I COMPENSI FINO ALLA SCADENZA DELL'INCARICO (proposta)
- ❑ VIENE ACCETTATO CON L'ACCETTAZIONE (espressa o implicita) DELLA CARICA (accettazione)
- ❑ DOVREBBE ESSERE PREVENTIVAMENTE **NEGOZIATO** CON LA SOCIETÀ



Le abrogate tariffe e i vigenti parametri giudiziali possono (al più) costituire un criterio di riferimento per la valutazione del compenso. Si può ipotizzare, ad esempio, una spontanea applicazione dei criteri di liquidazione del compenso già previsti dalle abrogate tariffe o dai vigenti parametri: se ne deve riportare il contenuto non essendo più ammissibile il mero rinvio

## COMPENSI DEL SINDACO E DEL REVISORE

- ❑ COLLEGI SINDACALI NOMINATI NEL 2011 IL CUI COMPENSO È STATO DEFINITO MEDIANTE UN GENERICO RICHIAMO ALLA TARIFFA PROFESSIONALE



Sembra corretto ritenere che l'abrogazione delle tariffe non possa avere effetto fino al termine del triennio in quanto il consenso delle parti si è formato su un contenuto economico all'epoca in vigore

**LA DETERMINAZIONE DEL COMPENSO DEL SINDACO****NCSS 1.5. RETRIBUZIONE** (in corso di aggiornamento)**PRINCIPI**

*Il sindaco, all'atto della nomina, valuta se la misura del compenso proposto è idonea a remunerare la professionalità, l'esperienza e l'impegno con i quali deve svolgere l'incarico, tenendo conto del rilievo pubblicistico della funzione.*

**STIMA DEI TEMPI PER LA REVISIONE****□ D.LGS 39/2010 ART. 10**

✓ dimensione, composizione, rischiosità delle voci del bilancio (consolidato), preparazione tecnica, esperienza necessaria, supervisione/indirizzo team o staff

**□ LINEE GUIDA SINDACI/REVISORI R. 60**

✓ attività prevalente, settore (produzione su commessa)

✓ presenza di controllate/collegate

✓ affidabilità del controllo interno

✓ rilievi del passato

✓ continuità aziendale

✓ sinergie con la vigilanza (in caso di CS-revisore)

Cfr. Commissione controllo societario ODCEC di Milano, *Proposte per la quantificazione dei tempi necessari allo svolgimento di un mandato di CS e di revisione legale per i CS e del sindaco unico*, giugno 2012

È previsto che l'assemblea conferisca l'incarico di revisione determinando il corrispettivo per l'intera durata dell'incarico. Tale incarico è conferito sulla base di una proposta motivata dell'organo di controllo

**PROPOSTA MOTIVATA DEL  
COLLEGIO SINDACALE**



Condizione necessaria per il valido conferimento dell'incarico al revisore o alla società di revisione



**NON PUÒ ESSERE DISATTESA DAI SOCI**

I soci non possono deliberare conferendo l'incarico in modo difforme.

In caso di mancato accoglimento, il collegio sindacale deve ripetere l'*iter* formulando una nuova proposta

Cfr. Circ. CNDCEC n.17/IR e Norma 8

### INDICAZIONI OPERATIVE

- 1) La proposta motivata dovrebbe essere formulata nel corso di una riunione del collegio sindacale
- 2) La proposta:
  - ❑ ove possibile, dovrebbe essere redatta per iscritto e depositata contestualmente con la relazione di cui all'art. 2429 c.c. nel termine dei quindici giorni antecedenti alla data di prima convocazione della assemblea chiamata ad approvare il bilancio di esercizio
  - ❑ può essere comunicata direttamente ai soci in sede assembleare

### INDICAZIONI OPERATIVE

- 3) La motivazione dovrà essere per quanto possibile chiara ed oggettiva, esplicitando gli elementi essenziali della decisione assunta e l'*iter* di formazione della stessa.

In tal senso si ritiene che una buona prassi possa consistere nella comparazione delle offerte raccolte in base a criteri omogenei, ai quali i sindaci assegnino un valore in base a una scala concordata e che la decisione venga presa sulla base del maggior punteggio ricevuto.

## CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE

A titolo esemplificativo, si individuano i seguenti **parametri** di valutazione delle offerte del revisore o della società di revisione:

- ❑ indipendenza
- ❑ presenza geografica e dislocamento geografico del revisore
- ❑ idoneità tecnica e organizzativa
- ❑ adeguatezza e completezza del piano di revisione
- ❑ compenso proposto

(cfr. CNDCEC, *Esempio di Proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione*, Documento applicativo)

## FAC SIMILE DI PROPOSTA MOTIVATA E DI RELATIVO VERBALE

### FAC SIMILE CARTA DI LAVORO PER ACCETTAZIONE INCARICO e LETTERA DI INCARICO



## V.100.1. B. PROPOSTA MOTIVATA PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI IN PRESENZA DI UN UNICO OFFERENTE

Ai Signori Soci/Azionisti della Società\_\_\_\_\_.

**Oggetto: Proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. n. 39/2010.**

Il collegio sindacale,

### PREMESSO

- che, essendo prossima la scadenza per avvenuta decorrenza dei termini dell'incarico a suo tempo conferito all'attuale Revisore (o Società di Revisione), l'assemblea dei soci deve deliberare in merito all'affidamento di tale incarico di revisione legale dei conti;
- che l'art. 13 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, prevede che l'assemblea conferisca l'incarico su proposta motivata del collegio sindacale.

### CONSIDERATO

- che è pervenuta al collegio sindacale la dichiarazione di disponibilità a accettare l'incarico di revisione legale da parte del Revisore legale / Società di revisione \_\_\_\_\_;
- che, in merito all'oggetto dell'incarico, detta dichiarazione di disponibilità prevede, per ciascun esercizio, la revisione legale del bilancio di esercizio [*eventuale*: e del bilancio consolidato], la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione, nonché della coerenza della relazione sulla gestione;
- che il corrispettivo indicato nella dichiarazione di disponibilità ad assumere l'incarico di revisione legale, per ciascun esercizio, risulta il seguente: \_\_\_\_\_.

### VERIFICATO

- che la dichiarazione di disponibilità contiene anche specifica dichiarazione concernente il possesso dei requisiti d'indipendenza previsti dalla legge;
- che, sulla base di quanto desumibile dalla proposta, il Revisore legale (Società di revisione legale) ha dichiarato la propria disponibilità ad assumere l'incarico e risulta in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dalla legge;
- che l'obiettivo e la portata dell'attività di revisione legale dei conti illustrati nella dichiarazione di disponibilità, considerato anche il totale delle ore di revisione preventivate e del loro costo orario, risultano adeguati in relazione all'ampiezza e alla complessità dell'incarico;
- che il Revisore legale / Società di revisione legale risulta disporre di organizzazione e competenze

tecnico-professionali adeguate all'ampiezza e alla complessità dell'incarico.

[da inserire eventualmente, in relazione alla fattispecie concreta: RITENUTO

che il Revisore / la Società di revisione \_\_\_\_\_ ha sinora svolto l'attività di revisione con grado di diligenza e di professionalità elevate, nonché con il corretto spirito di collaborazione con il vertice direzionale della società e con lo stesso collegio sindacale].

PROPONE

sulla base delle motivazioni esposte, che l'incarico di revisione legale dei conti per gli esercizi \_\_\_\_\_ sia affidato dall'assemblea, previa determinazione del corrispettivo per l'intera durata dell'incarico, nonché degli eventuali criteri per l'adeguamento durante lo svolgimento dell'incarico, a:

**Revisore legale / Società di revisione:** \_\_\_\_\_

*Nominativo / Denominazione:* \_\_\_\_\_

*Sede legale:* \_\_\_\_\_

*P.IVA / Registro imprese e C.F.:* \_\_\_\_\_

*[Eventuale n. iscrizione Albo Consob].* \_\_\_\_\_

*[In caso di Società di Revisione: Nominativo del responsabile della revisione: \_\_\_\_\_].*

*Luogo, data*

Il collegio sindacale

[oppure: Il presidente del collegio sindacale \_\_\_\_\_ (se l'approvazione è unanime la sottoscrizione della proposta può essere anche del solo presidente)].



## Esempio di questionario relativo all'accettazione dell'incarico

### Modalità di compilazione

È opportuno, ove possibile e rilevante ai fini della ripercorribilità dell'attività svolta, che il revisore inserisca nella colonna "Commenti", in maniera sintetica, le fonti informative e le evidenze ottenute. In tale colonna, è opportuno altresì commentare casi rilevanti di risposta negativa.

### SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

### QUESTIONARIO RELATIVO ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO DI REVISIONE

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
<b>Caratteristiche e integrità del potenziale cliente</b>  1. Il potenziale cliente è conosciuto direttamente o tramite clienti fidati o colleghi?  2. Esiste una ragionevole convinzione che non si siano verificati fatti o circostanze tali da mettere in dubbio l'integrità dei proprietari, del Consiglio di Amministrazione o della dirigenza del potenziale cliente? In particolare, esiste una ragionevole convinzione in merito all'assenza delle fattispecie di seguito riportate: (a) condanne e sanzioni per violazioni delle normative; (b) sospetti casi di atti illeciti o frode; (c) indagini in corso; (d) pubblicità negativa; (e) rapporti stretti con persone o aziende con etica discutibile.  3. Se altri revisori hanno rifiutato il potenziale cliente, sono stati considerati i relativi rischi ed i motivi per i quali accettare l'incarico?				
<b>Revisore precedente</b>  4. È stato contattato, con il consenso del potenziale cliente, il revisore precedente al fine di acquisire informazioni in merito a: (a) onorari non pagati;				

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
(b) divergenze d'opinione o disaccordi con la società; (c) integrità della dirigenza e del Consiglio di Amministrazione; (d) motivazioni del cambiamento di revisore; (e) richieste irragionevoli o mancata collaborazione; (f) il contenuto delle relazioni di revisione; (g) differenze di revisione riscontrate?				
<b>Bilanci precedenti</b>  5. È stata ottenuta ed esaminata copia dei bilanci degli ultimi esercizi?  6. Sono stati discussi con i responsabili della società i principi contabili significativi utilizzati nell'esercizio precedente? È stato valutato se tali principi siano corretti e applicati con continuità? Si possono ragionevolmente escludere politiche contabili aggressive adottate dalla direzione?				
<b>Conoscenze specifiche</b>  7. È stata ottenuta una comprensione di massima delle attività del potenziale cliente e del contesto in cui opera?  8. È stata acquisita una conoscenza di massima della prassi contabile del settore in cui opera il potenziale cliente sufficiente a svolgere l'incarico? In caso contrario, le conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente?  9. Sono state individuate aree che richiedono conoscenze specialistiche di esperti? In caso affermativo, le conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente?				
<b>Valutazione dell'indipendenza</b>  10. È stata valutata l'indipendenza al fine di accettare l'incarico? Sono state ottenute le attestazioni di indipendenza necessarie?  11. Sono state adottate salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?				
<b>Valutazione preliminare del rischio dell'incarico</b>  12. Esiste una ragionevole convinzione che i rischi associati al settore di attività e al potenziale cliente sono accettabili?				

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
<p>Ad esempio, si può ragionevolmente escludere la presenza dei seguenti rischi?</p> <p>a) proprietario con atteggiamento dominante;</p> <p>b) indicazioni che la direzione sia incline a manipolare i dati di bilancio;</p> <p>c) violazioni della normativa di settore che diano luogo a sanzioni significative;</p> <p>d) problemi di finanziamento o solvibilità;</p> <p>e) elevato interesse da parte dei mezzi di comunicazione per l'azienda o i suoi dirigenti;</p> <p>f) tendenze e risultati economici del settore;</p> <p>g) dirigenza eccessivamente prudente oppure eccessivamente ottimista;</p> <p>h) partecipazione ad operazioni ad alto rischio;</p> <p>i) tipologia di attività particolarmente rischiosa;</p> <p>j) sistemi contabili ritenuti poco affidabili ovvero particolarmente complessi;</p> <p>k) operazioni significative o che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale sia con terzi che con parti correlate;</p> <p>l) operazioni complesse o straordinarie;</p> <p>m) saldi di bilancio significativi oggetto di stima;</p> <p>n) struttura aziendale od operativa insolita oppure complessa;</p> <p>o) controlli deboli o dirigenza debole;</p> <p>p) assenza di politiche contabili chiare per il riconoscimento dei ricavi;</p> <p>q) impatto significativo di cambiamenti tecnologici sul settore o sull'attività;</p> <p>r) significativi benefici potenziali per la dirigenza che dipendono da risultati aziendali (economici e/o finanziari) positivi;</p> <p>s) problemi di competenza o reputazione della dirigenza;</p> <p>t) cambiamenti recenti di dirigenti, dipendenti con funzioni chiave, personale dell'ufficio contabilità, consulenti legali e fiscali;</p> <p>u) rispetto degli obblighi di pubblicazione di bilancio.</p>				
<p>13. Chi sono i probabili utilizzatori del bilancio?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• banche</li> <li>• autorità fiscali</li> <li>• organismi di vigilanza</li> <li>• i dirigenti del potenziale cliente</li> <li>• i creditori del potenziale cliente</li> <li>• potenziali investitori/acquirenti</li> <li>• gli azionisti/i soci del potenziale cliente</li> <li>• altri soggetti.</li> </ul>				

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
<p>14. Si può ragionevolmente escludere l'esistenza di contenziosi con gli azionisti, i soci o terzi che saranno influenzati dal risultato dell'incarico?</p> <p>15. Si può ragionevolmente escludere la presenza di aree di bilancio specifiche o conti specifici meritevoli di ulteriore attenzione? In caso negativo, indicare quali.</p> <p>16. Si possono ragionevolmente escludere dubbi sulla continuità aziendale del potenziale cliente nel futuro prevedibile (almeno 12 mesi)?</p> <p>17. Esiste una ragionevole convinzione che il potenziale cliente sia disposto a pagare onorari accettabili e sia in grado di farlo?</p>				
<p><b>Limitazioni allo svolgimento dell'incarico</b></p> <p>18. Esiste una ragionevole convinzione che la direzione della società non porrà limitazioni allo svolgimento del lavoro?</p> <p>19. La tempistica per lo svolgimento dell'incarico è ragionevole?</p>				
<p><b>Altro</b></p> <p>20. Si possono ragionevolmente escludere altri aspetti da considerare relativamente all'accettazione del cliente? In caso negativo, descrivere tali aspetti e come sono stati trattati.</p>				

### Conclusioni

Sulla base delle conoscenze preliminari del potenziale cliente e degli elementi illustrati in precedenza, il potenziale cliente è da considerarsi:

a rischio basso       a rischio moderato       a rischio elevato

1. Nel caso in cui siano state individuate minacce significative all'indipendenza, sono state previste misure di salvaguardia al fine di eliminare la minaccia o ridurla a un livello accettabile.
2. Non sono/siamo a conoscenza di alcun elemento che metta in pericolo l'indipendenza.
3. Sono state ottenute informazioni sufficienti per valutare se accettare o meno l'incarico.

Sulla base delle valutazioni effettuate, il presente incarico può essere accettato.

Preparato da: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_\_\_

Approvato da: \_\_\_\_\_

Data: \_\_\_\_\_

(Responsabile della revisione)



## Esempio di lettera d'incarico di revisione<sup>1</sup>

Al legale rappresentante della società [e/o amministratore]  
Al Presidente del Collegio Sindacale  
della Società ABC Srl/SpA

Luogo e data .....

Egregi Signori,

come da Voi richiesto con la presente sono lieto di confermarVi la mia disponibilità a svolgere la revisione legale ai sensi dell'articolo 13 e seguenti del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39 del bilancio d'esercizio della società ABC Srl/SpA costituito da<sup>2</sup> stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, secondo i termini di seguito riportati.

### *1. Obiettivo e portata della revisione*

L'oggetto dell'incarico è il seguente:

- la revisione legale del bilancio al 31 dicembre 2xx1 e dei due successivi esercizi con chiusura al 31 dicembre 2xx2 e 2xx3 della società ABC Srl/SpA (di seguito anche la "Società") nonché la verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio;
- la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.<sup>3</sup>

La revisione legale sarà da me svolta con l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio.

### *2. Responsabilità del revisore*

La revisione sarà da me svolta in conformità agli statuiti principi di revisione. Tali principi richiedono l'osservanza di principi deontologici nonché una pianificazione e uno svolgimento del lavoro di revisione finalizzati ad ottenere una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio non contenga errori significativi. La revisione comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La revisione comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla Direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

<sup>1</sup> L'esempio di lettera d'incarico è stato predisposto nell'assunto che la stessa venga redatta da un revisore legale. Tale esempio dovrà, pertanto, essere opportunamente adattato qualora la lettera d'incarico dovesse essere predisposta da una società di revisione.

<sup>2</sup> Da adattare alle specifiche circostanze in relazione ai principi contabili utilizzati per la redazione dell'informativa finanziaria.

<sup>3</sup> Potranno essere aggiunte ulteriori tipologie di incarico quali, ad esempio, le sottoscrizioni delle dichiarazioni fiscali, la revisione contabile del "reporting package" nei gruppi aziendali, etc.



In ragione dei limiti intrinseci della revisione, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità agli statuiti principi di revisione.

Nell'effettuare le mie valutazioni del rischio, considero il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. Vi comunicherò tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che ho identificato nel corso della medesima.

### *3. Le responsabilità della Direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile*

La revisione sarà da me svolta sulla base del presupposto che la Direzione riconosca e comprenda che ha la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione;
- b) per quella parte di controllo interno ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) di fornirmi:
  - i. accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
  - ii. ulteriori informazioni che posso richiedere alla Direzione ai fini della revisione;
  - iii. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali si ritiene necessario acquisire elementi probativi.

L'attività di revisione include la richiesta, indirizzata alla Direzione, di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.

Relativamente alla verifica sulla coerenza della Relazione sulla Gestione con il Bilancio, saranno svolte le procedure indicate nel principio di revisione n.001 "Il giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione con il Bilancio" emesso dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob nel febbraio del 2009.

La verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, verrà effettuata in attuazione di quanto previsto dal primo comma, lettera b) dell'art. 14 del D.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

4. *[Ove si ritenga opportuno è possibile inserire ulteriori informazioni contenenti, ad esempio, una descrizione più ampia delle fasi operative del processo di revisione e della metodologia di lavoro, incluso l'invio di lettere di conferma a terzi, la partecipazione agli inventari fisici, la verifica della consistenza di cassa e dei titoli in portafoglio, ecc. È possibile, inoltre inserire una descrizione delle modalità di svolgimento delle verifiche della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.]*

### *5. Relazione di revisione*

La relazione che sarà emessa sul bilancio della Società sarà redatta secondo quanto previsto dagli statuiti principi di revisione.

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.



#### 6. *Stima dei corrispettivi*<sup>4</sup>

Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto dell'esperienza acquisita per la revisione del bilancio dei precedenti esercizi, [ovvero nel caso di un primo incarico di revisione di una società non precedentemente soggetta a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente.....". Nel caso di un primo incarico di revisione di una società già precedentemente assoggettata a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite dal precedente revisore e tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente ....."] ho determinato un impegno complessivo per la revisione del bilancio d'esercizio e per le verifiche periodiche sulla regolare tenuta della contabilità, quantificabile in un corrispettivo di Euro ..... per ogni singolo esercizio. Il compenso è determinato sulla base (inserire la modalità di valorizzazione) e verrà adeguato annualmente ogni 1° Luglio a partire dal 1° Luglio 2xx2 in base alla variazione totale dell'indice Istat relativo al costo della vita (indice prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati) rispetto all'anno precedente.

Se si dovessero presentare circostanze eccezionali od imprevedibili (quali, ad esempio, il cambiamento della struttura e dimensione della Società, l'insorgere di situazioni particolari che modifichino l'attendibilità dei dati contabili, cambiamenti normativi o di principi contabili), che comportino un aggravio di tempo rispetto a quanto stimato nella presente proposta, esse saranno discusse con la Direzione per formulare un'integrazione alla presente proposta.

Il compenso indicato riguarda esclusivamente le prestazioni professionali e non comprende [salvo sia concordato diversamente] le spese vive sostenute per l'esecuzione dell'incarico. A questo importo vanno aggiunti l'IVA e gli oneri previdenziali se dovuti.

#### 7. *Indipendenza e insussistenza di incompatibilità*

Tenuto conto della legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, dichiaro sin d'ora la mia indipendenza nei confronti della Società e l'insussistenza di cause di incompatibilità per l'assunzione di questo incarico.

Mi impegno altresì a porre in atto tutte le azioni necessarie a verificare che tali condizioni permangano per l'intera durata dell'incarico.

#### 8. *Adempimenti in osservanza della disciplina antiriciclaggio*

In quanto soggetto destinatario della normativa antiriciclaggio ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), del D.lgs. 21 novembre 2007, n. 231, Vi informo che il conferimento del presente incarico determina l'insorgere, in capo al sottoscritto, dei seguenti adempimenti:

- adeguata verifica della clientela (art. 16 e ss.);
- conservazione e registrazione dei dati (art. 36 e ss.);
- segnalazione di operazioni sospette di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo (art. 41 e ss.).

La vostra società è tenuta a fornirmi le informazioni pertinenti, la cui assenza mi impedirebbe di effettuare l'incarico.

Nel novero degli adempimenti imposti al sottoscritto rientra altresì l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 51 del D.lgs. 231/2007, in relazione alle infrazioni al divieto di trasferimento di contanti e di titoli al portatore di cui all'art. 49 del medesimo decreto.

---

<sup>4</sup> Si ritiene opportuno che la lettera d'incarico contenga l'indicazione dei criteri di determinazione del corrispettivo, ancorché tale elemento non sia considerato imprescindibile dal principio di revisione internazionale n. 210.



\*\*\*

Vi chiedo di fornirmi comunicazione per iscritto del conferimento dell'incarico di revisione da parte dell'Assemblea dei soci/azionisti della Società ABC Srl/SpA, in conformità a quanto disposto dall'art. 13 D.lgs. n. 39/2010, nonché di firmare e di restituirmi l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione del bilancio, incluse le reciproche responsabilità.

(firma del revisore legale)

.....

Per presa visione e accettazione per conto della Società  
(firma)

.....

(Il legale Rappresentante o Procuratore)

Data

# QUESTIONARIO N. 2



## **QUESTIONARIO n. 2**

**1) L'indipendenza del revisore è oggi disciplinata da:**

- a. Art. 10 D. Lgs 39/2010; PR 100; art. 2399, comma 1, c.c.;
- b. Art. 10 D. Lgs 39/2010; PR 100;
- c. Nessuna delle precedenti.

**2) Dopo l'emanazione dei principi di revisione internazionali e dei provvedimenti attuativi del D.Lgs. 39/2010, l'indipendenza del revisore sarà disciplinata da:**

- a. Art. 10 D. Lgs 39/2010; PR 100; art. 2399, comma 1, c.c.; Codice IFAC
- b. Art. 10 D. Lgs 39/2010; Codice IFAC
- c. Art. 10 D. Lgs 39/2010; art. 2399, comma 1, c.c.; Codice IFAC.

**3) Il revisore per valutare la propria indipendenza:**

- a. Ha come riferimento i parametri quantitativi delineati dal CNDCEC;
- b. Non ha come riferimento alcun parametro quantitativo;
- c. Ha come riferimento i parametri quantitativi delineati dal CNDCEC, ma può disattenderli.

**4) L'elenco contenuto nell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010 (autoriesame; interesse personale; esercizio del patrocinio legale e dell'attività di consulente tecnico, familiarità e fiducia eccessiva, intimidazione):**

- a. È tassativo;
- b. È indicativo ma non esaustivo.

**5) L'indipendenza deve essere valutata:**

- a. Prima dell'emissione della relazione di revisione;
- b. Al momento dell'accettazione dell'incarico;
- c. Al momento dell'accettazione dell'incarico e durante lo svolgimento dello stesso.

**6) La proposta motivata del collegio sindacale per la scelta del revisore:**

- a. È vincolante;
- b. Non è vincolante.

## **Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi**

---

Il rischio che il revisore esprima un **giudizio non appropriato** nel caso in cui il **bilancio** sia **significativamente errato**

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

Acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza o meno di errori significativi

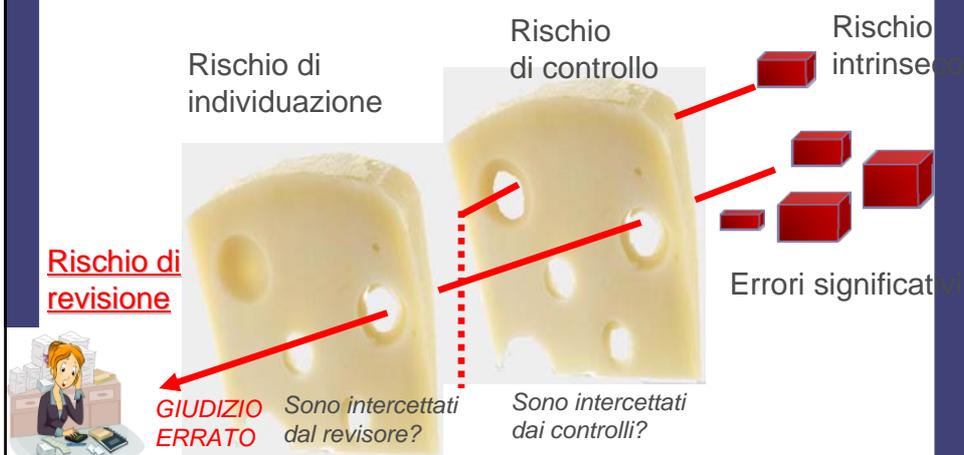
Formazione ed espressione di un giudizio sul bilancio basato sugli elementi probativi acquisiti

PROSCISSMO  
GRUDIZIONALE

## LE TRE COMPONENTI DEL RISCHIO DI REVISIONE

- **Il rischio intrinseco:** la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.
- **Il rischio di controllo:** il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.
- **Il rischio di individuazione:** il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.

## IL RISCHIO DI REVISIONE



**RISCHIO INTRINSECO + RISCHIO DI  
CONTROLLO = RISCHIO DI ERRORI  
SIGNIFICATIVI**



Il rischio che il bilancio sia significativamente errato  
prima di essere sottoposto a revisione contabile.

Indagini presso la Direzione  
Procedure di analisi comparativa  
Osservazioni e ispezioni  
Informazioni acquisite in periodi precedenti

### Meno strutturate ...

(limitato reporting periodico; mancanza di un controllo sistematico con indicatori economico-finanziari; pochi dipendenti e poca segregazione delle funzioni; mancata formalizzazione delle procedure; mancanza di amministratori indipendenti)

... ma anche:

Il proprietario-amministratore può svolgere azioni di controllo molto efficaci

Il proprietario amministratore può forzare i controlli più facilmente

Rilevazione e valutazione delle procedure più semplice

Quindi: atteggiamenti, consapevolezza e azioni della direzione o del proprietario-amministratore rivestono particolare importanza

E' improbabile che in un'impresa di dimensioni minori esista un processo prestabilito per la valutazione del rischio. In tali casi, è probabile che la direzione identifichi i rischi mediante il proprio diretto coinvolgimento nell'attività.

Indipendentemente dalle circostanze è tuttavia sempre necessaria un'indagine sui rischi identificati e su come essi vengono gestiti dalla direzione.

## ATTIVITÀ DI PIANIFICAZIONE

Valutazione del rischio → Procedure conseguenti → Giudizio e Relazione

### Strategia Generale di revisione

Caratteristiche dell'incarico  
Obiettivi di reportistica  
Fattori rilevanti ed esperienza (significatività, fattori di rischio, etc.)  
Individuazione risorse necessarie

Aggiornamento continuo e modifica della strategia e del piano

### Piano di revisione dettagliato

Natura, tempistica ed estensione delle procedure pianificate  
Procedure di revisione conseguenti

Comunicazioni alla direzione e ai responsabili delle attività di governance



**Attenzione!!!** La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure non devono essere discusse in dettaglio con la direzione e non devono essere modificate su sua richiesta

## LA DEFINIZIONE DELLA STRATEGIA GENERALE

- Identificare la portata della revisione.
- Definire obiettivi di reporting e scadenze.
- Considerare i fattori rilevanti nell'indirizzare il lavoro del team.
- Valutare le conoscenze precedenti.
- Determinare le risorse e i periodi di intervento.

## IL RUOLO DELLA PIANIFICAZIONE

La pianificazione è lo strumento per:

- Identificare aree importanti.
- Anticipare i problemi.
- Lavorare con efficacia ed efficienza.
- Selezionare team adatto.
- Facilitare la supervisione.
- Coordinare lavoro di più team o esperti.

## RISPOSTE GENERALI

Risposte generali possono includere:

- sensibilizzazione del team
- personale esperto
- maggiore supervisione
- imprevedibilità nei controlli da svolgere
- modifiche a natura, estensione e tempistica dei controlli



## LE PROCEDURE DI CONFORMITÀ

Sono volte a valutare e verificare l'efficacia operativa dei controlli, posti in essere dall'impresa oggetto di revisione, al fine di ridurre gli errori e le inesattezze.

LE PROCEDURE DI  
CONFORMITÀ  
sono costituite da:

- ANALISI DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO DEI CONTROLLI
- INTERVISTA AL PERSONALE ADDETTO AI CONTROLLI
- OSSERVAZIONI DELLE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI CONTROLLI
- RIESECUZIONE DEI MEDESIMI CONTROLLI DA PARTE DEL REVISORE

Possono non essere presenti molte delle attività di controllo che potrebbero essere individuate dal revisore;

ovvero

può essere limitata l'ampiezza con cui l'impresa ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento.

In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione conseguenti che siano principalmente procedure di validità.

In alcuni rari casi, tuttavia, l'assenza di attività di controllo o di altre componenti del controllo può rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

## LE PROCEDURE DI VALIDITÀ

### LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

- SVILUPPO DI UN'ASPETTATIVA INDIPENDENTE
- CALCOLO DELLE DIFFERENZE
- IDENTIFICAZIONE DI DIFFERENZE SIGNIFICATIVE
- ANALISI DELLE DIFFERENZE SIGNIFICATIVE

### LE VERIFICHE DI DETTAGLIO

- RICHIESTA DI CONFERMA ESTERNA
- RICERCA DI PASSIVITÀ NON REGISTRATE
- VERIFICA DEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA
- VERIFICA CORRETTA CLASSIFICAZIONE

Perché il revisore svolge sempre procedure di validità?

Perché:

- la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e come tale non può identificare tutti i rischi di errori significativi;
- ci sono limiti intrinseci nel controllo interno, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

### 2 regole FONDAMENTALI

Scelte possibili per  
classi di operazioni  
saldi contabili e  
informativa  
SIGNIFICATIVI

SOLO procedure di conformità

NO

SOLO procedure di  
validità: verifiche di  
dettaglio

SI

MIX conformità - validità

SI

Scelte possibili in  
risposta a rischi  
SIGNIFICATIVI

SOLO procedure di analisi comparativa

NO

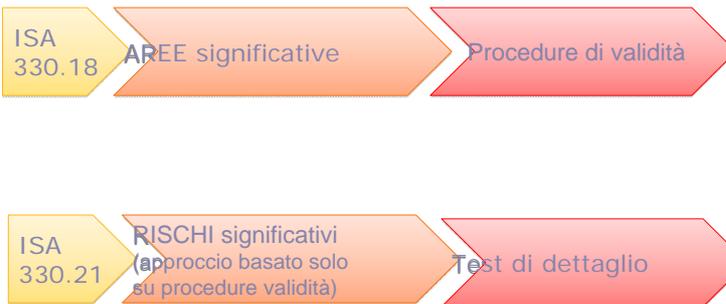
SOLO procedure di dettaglio

SI

MIX analisi comparativa-verifiche di  
dettaglio

SI

### 2 regole FONDAMENTALI



IL REVISORE DOCUMENTA:

La strategia generale.

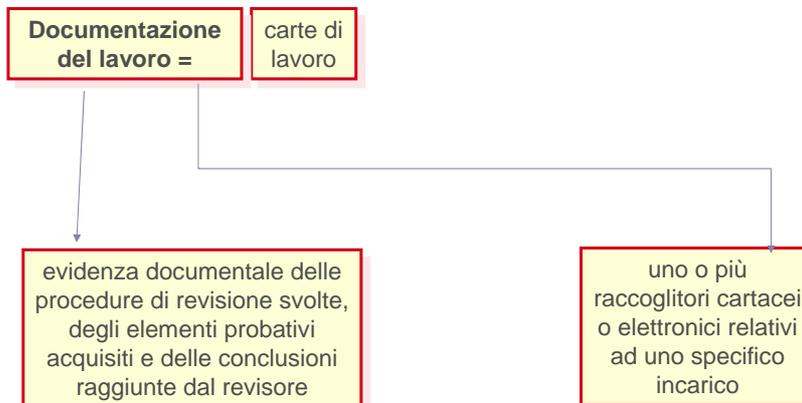
Il piano di revisione.

Eventuali modifiche durante lo svolgimento della revisione.

## Acquisizione di elementi probativi e carte di lavoro

## OGGETTO DEL PRINCIPIO ISA 230

Il principio tratta la responsabilità del revisore nel predisporre la **documentazione del lavoro di revisione**



## 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
- 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

*Una documentazione del lavoro sufficiente ed appropriata migliora al qualità della revisione*

## OBIETTIVO DEL REVISORE

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 sia stata svolta in **conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo**

## I "DEVE" DEL REVISORE - LE REGOLE (1)

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

## I "DEVE" DEL REVISORE - LE REGOLE (2)

La documentazione della revisione deve consentire 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**

## DOCUMENTAZIONE DELLE PROCEDURE DI REVISIONE

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

## DOCUMENTAZIONE DEGLI 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

## DOCUMENTAZIONE DEI GIUDIZI PROFESSIONALI SIGNIFICATIVI

Esempi di circostanze in cui è opportuno documentare i giudizi significativi includono:

i casi in cui è previsto che il revisore “deve considerare” alcune informazioni o fattori, e tale considerazione è significativa nel contesto di un particolare incarico;

i casi in cui vengano intraprese ulteriori indagini a seguito dell’individuazione, nel corso della revisione, di elementi che abbiano indotto il revisore a ritenere che un dato documento potesse non essere autentico

## RACCOLTA DELLA DOCUMENTAZIONE

**Tempestività** predisporre la documentazione nel corso del lavoro e completarla entro 60 giorni dalla data della relazione

**Conservazione** della documentazione: almeno 5 anni, ma il D.Lgs. 39/2010 stabilisce 10 anni

**Regola generale:** dopo il completamento non si deve cancellare, eliminare o aggiungere altro alla documentazione

**Eccezione:** se vi è la necessità di modificare o aggiungere altra documentazione occorre documentare le ragioni delle modifiche e chi le ha apportate

*Non occorre conservare documenti in bozza o “superati”*

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

*Occorre esercitare il proprio giudizio professionale*

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

Il revisore deve determinare le modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci a raggiungere lo scopo.

- a) Selezione di tutte le voci (100%)
- b) Selezione di voci specifiche
- c) Campionamento

- La popolazione è costituita da un numero limitato di voci
- Esiste un rischio significativo e gli altri metodi non sono efficaci

## SELEZIONE DI VOCI SPECIFICHE

- **Voci di elevato valore o voci chiave.**  
(Es: Voci sospette; inusuali; soggette a rischio; errori già riscontrati).
- **Tutte le voci superiori ad un certo importo.**
- **Voci per acquisire informazioni.**  
(Es: certe operazioni dell'impresa).

## CAMPIONAMENTO

E' configurato per trarre conclusioni sull'intera popolazione basandosi sui risultati di un campione estratto

*Rif. P.R. N.530 (Campionamento di revisione)*

Il principio tratta di punti specifici che il revisore deve considerare per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati relativamente alla verifica dei seguenti aspetti:

- rimanenze;
- contenziosi e contestazioni;
- informativa sui settori di attività dell'impresa.

L'obiettivo del **revisore** è di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo:

- a) l'esistenza e la condizione delle rimanenze;
- b) la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa;
- c) la presentazione e l'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

### Rimanenze

- Se il saldo delle rimanenze è significativo nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito alla loro esistenza e sulle loro condizioni mediante:
  - la presenza all'inventario fisico;
  - lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa.

- In aggiunta a quanto sopra esposto, il principio fornisce le seguenti regole che disciplinano alcuni casi particolari:
  - conte fisiche inventariali condotte a una data diversa dalla data di chiusura del bilancio;
  - impossibilità del revisore di presenziare all'inventario fisico a causa di circostanze imprevedibili;
  - rimanenze detenute presso soggetti terzi.

### Contenziosi e contestazioni

- Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione al fine di identificare contenziosi e contestazioni che possono dare origine a un rischio di errore significativo, per esempio attraverso:
  - indagini presso la direzione o presso altri soggetti all'interno della società;
  - analisi dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance, della corrispondenza tra l'impresa e il proprio legale esterno;
  - riesame dei conti che accolgono le spese legali.

### Contenziosi e contestazioni

- Se è identificato un rischio di errore significativo, il revisore oltre alle procedure richieste da altri principi di revisione, deve ricercare una comunicazione diretta con il legale esterno dell'impresa:
  - se la direzione si rifiuta di fare comunicare o incontrare il revisore con il legale esterno o il legale si rifiuta di rispondere appropriatamente alla lettera ricevuta dal revisore;
  - se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati dallo svolgimento di procedure di revisione alternative,**il revisore dovrà modificare la relazione di revisione, in conformità all'ISA 705.**

## Contenziosi e contestazioni

- Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, agli organi responsabili della governance dell'impresa, che tutti i contenziosi e le contestazioni note, siano esse in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere presi in considerazione nella preparazione del bilancio, siano state comunicate al revisore, contabilizzate e oggetto di informativa.

## Informazioni in merito ai settori di attività dell'impresa

- Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla presentazione e informativa di bilancio attraverso:
  - la comprensione dei metodi usati dalla direzione nel determinare l'informativa di settore, nonché:
    - valutando se tali metodi sono adeguati a fornire una informativa conforme al quadro normativo;
    - verificando l'applicazione di tali metodi, ove appropriato.
    - lo svolgimento di procedure di analisi comparativa o altre procedure di revisione appropriate nelle circostanze.

- Utilizzo da parte del revisore delle procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi
- L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla fonte di provenienza, dalla natura e dalle circostanze in cui gli elementi vengono acquisiti

Gli elementi probativi, nella forma delle conferme esterne ricevute direttamente dal revisore da parte del destinatario delle richieste di conferma, sono maggiormente attendibili rispetto alle conferme generate all'interno dell'impresa revisionata.

Conferma esterna – elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta da soggetto terzo

Richiesta di conferma positiva - richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore indicando l'accordo o il disaccordo rispetto alla richiesta

Richiesta di conferma negativa - richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore solo ove sia in disaccordo con le informazioni fornite

Mancata risposta – il soggetto circularizzato non ha risposto o la richiesta di conferma è stata restituita in quanto non recapitata

Eccezione – una risposta che evidenzia differenze con le informazioni richieste o con le registrazioni dell'impresa  
revisionata

Il revisore deve autonomamente stabilire:

- a) Le informazioni per cui ottenere la conferma;
- b) Il campione appropriato da selezionare;
- c) La configurazione della richiesta di conferme;
- d) Le modalità di invio ai soggetti selezionati inclusi i solleciti per le mancate risposte.

In caso di rifiuto della Direzione di effettuare le procedure di conferma:

- Il revisore deve verificare che le cause del rifiuto siano valide;
- Il revisore deve valutare le implicazioni del rifiuto sulla valutazione di rischi di errori significativi;
- Il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi pertinenti ed attendibili.

- Attendibilità dubbia delle risposte



Valutazione delle implicazioni sui rischi di errori significativi e sulla possibile estensione di ulteriori procedure di revisione

- Mancata risposta



Svolgimento di procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti ed attendibili

- Eccezioni



Valutazione delle  
eccezioni e della loro  
indicazione di errori

Valutazione e classificazione dei risultati delle singole richieste

- Risposta del soggetto circularizzato in accordo con le informazioni fornite nella richiesta di conferma;
- Risposta ritenuta non attendibile;
- Mancata risposta;
- Risposta che indica un'eccezione.

Tale esame unito alle altre procedure di revisione permette al revisore di concludere se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati o se siano necessari ulteriori elementi probativi.

ESEMPI DI PROCEDURE DI  
REVISIONE DA SVOLGERE  
PER LE VOCI  
"PARTECIPAZIONI" E  
"FONDI RISCHI"

TITOLI E PARTECIPAZIONI

Descrizione della procedura	Titoli e Partecipazioni				Proventi, Oneri, Plusvalenze e Minusvalenze		
	C	E	A	V	C	E	A
<b>Procedure principali</b>							
Ottenere un riepilogo dei movimenti di acquisizione e dismissione di titoli e partecipazioni, dettagliato per le diverse componenti iscritte nelle immobilizzazioni e nell'attivo circolante, con copia della documentazione pertinente ordinata per componente e data. Ottenere a fine esercizio il prospetto definitivo.							
Selezionare un campione di movimenti significativi di titoli e tutti i movimenti significativi di partecipazioni, verificando: - che il movimento sia documentato, - che il valore di iscrizione sia corretto (costo di acquisto, oneri accessori, valore di vendita ecc.), - che la registrazione contabile sia corretta, e la sua classificazione appropriata.		x	x			x	x
A fine esercizio accertare la corrispondenza del riepilogo dei movimenti con il bilancio dell'esercizio.	x	x	x		x	x	x

Descrizione della procedura	Titoli e Partecipazioni				Proventi, Oneri, Plusvalenze e Minusvalenze		
	C	E	A	V	C	E	A
Verificare in prossimità della chiusura dell'esercizio, a campione, l'esistenza dei titoli e delle partecipazioni con i titoli in giacenza presso la società. Predisporre l'invio delle richieste di conferma ai terzi depositari. Riconciliare successivamente con la giacenza di fine esercizio quanto fisicamente verificato.		x					
Effettuare procedure di analisi comparativa.	x	x	x	x	x	x	x
In base alla lettura dei verbali degli organi sociali effettuare un riscontro tra le delibere relative a titoli e partecipazioni e la corrispondente documentazione di supporto, verificando la corretta registrazione contabile.	x		x	x	x		x
Verificare per un campione di titoli e partecipazioni iscritti nell'attivo circolante il rispetto del criterio di valutazione al minore tra costo e mercato.				x			
Verificare per un campione di titoli e altre partecipazioni iscritti nelle immobilizzazioni il rispetto del criterio di valutazione al costo diminuito in caso di perdite durevoli di valore.				x			
Se le partecipazioni immobilizzate in controllate e collegate sono				x			

Descrizione della procedura	Titoli e Partecipazioni				Proventi, Oneri, Plusvalenze e Minusvalenze		
	C	E	A	V	C	E	A
iscritte in bilancio al costo verificare l'assenza di perdite durevoli di valore emerse nel corso dell'esercizio.							
Se le partecipazioni di cui al punto precedente sono iscritte in bilancio valutandole con il metodo del patrimonio netto, accertare la corretta applicazione del metodo.				x			
In caso di acquisto o possesso di azioni proprie accertare il rispetto puntuale delle norme di legge.			x				
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili.	x	x	x	x	x	x	x
<b>Altre procedure</b>							
Verificare le registrazioni contabili relative a dividendi incassati con la relativa documentazione di supporto.		x				x	x
Verificare che la classificazione in bilancio di titoli e partecipazioni sia coerente con la destinazione indicata dal consiglio di Amministrazione al momento dell'acquisto.			x				

**FONDI PER RISCHI ED ONERI**

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
<b>Procedure principali</b>							
Effettuare procedure di analisi comparativa.	x	x	x	x	x	x	x
Ottenere un prospetto dei movimenti intervenuti nei fondi per rischi ed oneri nel corso dell'esercizio. Tale prospetto evidenzia per ciascun fondo: - il saldo iniziale; - le variazioni intervenute nell'esercizio; - il saldo finale. Verificare la concordanza dei saldi iniziali del prospetto con il bilancio dell'esercizio precedente.	x	x	x	x			
Verificare la concordanza dei saldi finali con la contabilità ed il bilancio; verificare l'accuratezza matematica del prospetto.			x				x
Ottenere dalla società un prospetto contenente il riepilogo del contenzioso in essere a qualsiasi titolo, con indicazione della quantificazione delle relative passività potenziali. Effettuare un riscontro con le risultanze contabili.	x		x	x	x		

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
Definire tramite discussione con i responsabili della società se ci sono situazioni (quali cause in corso, accertamenti o comunicazioni da parte di autorità ed organi dello Stato, od altre) che possano fondatamente far prevedere una futura passività a carico della società, non già riflessa in bilancio.	x				x		
Relativamente a tali situazioni esaminare tutta la documentazione disponibile.	x				x		
Ottenere l'elenco dei legali e del costo sostenuto nell'anno per le loro consulenze. Verificare la completezza dell'elenco, mediante analisi del conto relativo alle spese di consulenza legale. Qualora le situazioni di contenzioso siano seguite da legali esterni valutare l'opportunità di chiedere conferme.	x				x		
Relativamente alle situazioni di contenzioso esistenti nell'esercizio precedente richiedere un aggiornamento.		x					
Esaminare il conto economico al fine di individuare l'esistenza di costi significativi (ad es. negli oneri diversi di gestione, negli	x				x		

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
oneri straordinari ecc.) che segnalino l'esistenza di passività per cause o contenziosi.							
Verificare se sono previste penali per il mancato rispetto di condizioni contrattuali.	x				x		
Verificare il corretto trattamento contabile di situazioni di contenzioso, di cui si è venuti a conoscenza durante i consigli di amministrazione o comitati esecutivi, o dalla lettura dei relativi verbali.	x				x		
Ottenere attestazioni scritte dagli amministratori.	x	x			x	x	
Alla luce delle procedure sopra descritte valutare se la società abbia effettuato adeguati accantonamenti in bilancio e se abbia fornito coerente, accurata e completa informativa in Nota Integrativa.	x	x	x	x	x	x	x
<b>Fondo per imposte</b> Ottenere informazioni sull'ultimo periodo d'imposta accertabile da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ottenere informazioni sulla situazione fiscale e sulle possibili	x	x	x	x	x	x	x

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
<p>condizioni circa gli esercizi non ancora definiti.</p> <p>Chiedere se esistono accertamenti in rettifica degli imponibili dichiarati ai fini delle imposte dirette e delle imposte indirette.</p> <p>Ottenere ed esaminare gli eventuali ricorsi presentati e gli stati del contenzioso.</p> <p>In caso di richiesta di conferma al consulente fiscale della società, verificare la risposta ricevuta.</p>							
<p>Alla luce delle procedure sopra descritte valutare se la società abbia effettuato adeguati accantonamenti in bilancio e se abbia fornito sufficiente informativa nella Nota Integrativa.</p>	x	x	x	x	x	x	x
<b>Altre procedure</b>							
<p>Effettuare un'indagine presso il responsabile del personale, al fine di individuare possibili passività potenziali (ad es. a seguito di ispezioni INPS, INAIL, ecc.)</p>	x			x	x		
<p>Verificare il corretto accantonamento relativo alle manifestazioni a premio in corso alla fine dell'esercizio.</p>		x	x	x		x	x
<b>Fondo indennità suppletiva di clientela</b>							

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
Verificare l'accuratezza dell'elenco degli agenti inclusi nel fondo, verificare la correttezza matematica dei conteggi e, sulla base delle casistiche recenti di interruzione dei rapporti, valutare la probabilità dell'erogazione del fondo e, di conseguenza, la sua congruità.	x	x	x	x			
Verificare la ragionevolezza dell'accantonamento al fondo di competenza dell'esercizio, sulla base dell'importo delle provvigioni passive rilevate a conto economico.	x	x	x		x	x	x
<b>Fondo garanzia prodotti</b>							
Se la società vende o ha venduto i suoi prodotti con garanzia (per difetti di fabbricazione, assistenza post vendita ecc.), verificare che siano effettuati accantonamenti in bilancio per costi di garanzia previsti a fronte delle vendite per le quali il termine della garanzia non sia ancora scaduto.	x				x		
Se la società ha costituito un fondo garanzia nell'esercizio precedente verificare la sua congruità rispetto ai costi per interventi in garanzia sostenuti nell'esercizio a fronte di vendite		x		x			

Descrizione della procedura	Fondi per rischi ed oneri				Accantonamenti per rischi e altri accantonamenti		
	C	E	A	V	C	E	A
effettuate nell'esercizio precedente.							
Determinare la congruità del fondo garanzia tenendo conto dei trend storici tra vendite e costi per interventi in garanzia, verificando i conteggi effettuati.			x	x			
Verificare che l'accantonamento a conto economico sia dovuto alla garanzia concessa sui prodotti venduti nell'esercizio, verificando l'accuratezza dei conteggi.						x	x

# QUESTIONARIO N. 3



## **QUESTIONARIO n. 3**

### **1) La direzione è responsabile:**

- a. Per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b. Per quella parte di controllo interno che si ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi;
- c. Solo per quanto previsto in b., nel caso in cui il bilancio venga revisionato
- d. Nessuna delle precedenti

### **2) Il rischio di revisione:**

- a. E' il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato;
- b. E' il rischio che il revisore non esprima un giudizio in presenza di un bilancio non errato significativamente;
- c. Entrambi i precedenti

### **3) Per la revisione delle imprese di dimensioni minori:**

- a. Possono non essere utilizzati i principi di revisione (è previsto un esonero)
- b. C'è un set di principi di revisione specifico
- c. Devono essere utilizzati gli statuiti principi di revisione

### **4) Gli elementi probativi comprendono:**

- a. Sia le informazioni di supporto e avvalorano le asserzioni della direzione, sia qualunque informazione in contrasto con tali asserzioni, nonché la mancanza di informazioni;
- b. Solo le informazioni di supporto;
- c. Nessuna delle precedenti

### **5) Le procedure di validità:**

- a. Possono non essere effettuate se sono state effettuate le procedure di conformità;
- b. Devono sempre essere effettuate;
- c. Devono essere sempre effettuate insieme alle procedure di conformità

### **6) La documentazione della revisione deve essere conservata per:**

- a. Cinque anni;
- b. Dieci anni;
- c. Cinque anni se la si archivia elettronicamente

## **Formazione ed espressione di un giudizio sul bilancio**

---

### Fase di reporting

Aggiornamento della valutazione dei rischi

Aggiornamento della significatività

Comunicazione delle criticità rilevate

Attestazioni della Direzione

Conclusioni raggiunte

Decisioni rilevanti

Relazione di revisione

### Aggiornamento della valutazione dei rischi

Prima di concludere la revisione il revisore valuta, sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuano ad essere appropriate.

**Aggiornamento della significatività**

Il revisore modifica la significatività per il bilancio nel suo complesso nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso.

La significatività operativa, invece, potrebbe essere modificata più spesso e indipendentemente da modifiche alla significatività per il bilancio nel suo complesso.

**Comunicazione delle criticità rilevate**

Il revisore comunica alla Direzione gli errori identificati nel corso della revisione, diversi da quelli chiaramente trascurabili, e chiede alla stessa la loro correzione.

Qualora la Direzione si rifiuti di correggere un errore, il revisore comprende le motivazioni e valuta l'effetto degli errori non corretti sul bilancio.

Il revisore richiede alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance un'attestazione scritta se essi ritengono che gli errori non corretti non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.

## Attestazioni della Direzione

Al termine del lavoro il revisore richiede il rilascio della lettera di attestazione, sottoscritta dal legale rappresentante della società, mediante la quale viene messo chiaramente in evidenza che il sottoscrittore ritiene di aver adempiuto alle proprie responsabilità e conferma il fatto che:

- sono state fornite al revisore tutte le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- tutte le operazioni sono state registrate e riflesse in bilancio.

## FAC SIMILE LETTERA DI ATTESTAZIONE



## Esempio di lettera di attestazione

Nell' esempio che segue si suppone che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia costituito dalle norme del Codice Civile integrate dai principi contabili nazionali riemessi o emessi dall'OIC; che la regola di cui al principio di revisione internazionale n. 570 in merito all'acquisizione di attestazioni scritte non sia pertinente e che non sussistano eccezioni alle attestazioni scritte richieste. In presenza di eccezioni, è necessario modificare le attestazioni in modo da riflettere le eccezioni.

(Carta intestata dell'impresa)

(Revisore destinatario)

(Data)

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione legale dei conti da Voi svolta sul bilancio della società ABC Srl/SpA al 31 dicembre 20XX finalizzata alla formulazione di un giudizio in merito al fatto che il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione .

Noi confermiamo che *(al meglio delle nostre conoscenze e delle nostre convinzioni, dopo aver effettuato le indagini che consideravamo necessarie al fine di informarci in maniera adeguata)*:

Bilancio d'esercizio

- Abbiamo adempiuto alle nostre responsabilità, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione datato [inserire la data] per la redazione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; in particolare il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli stessi.
- Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili, incluse quelle quantificate al fair value, sono ragionevoli.<sup>1</sup>
- I rapporti e le operazioni con parti correlate sono stati contabilizzati in modo appropriato e rappresentati in bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.<sup>2</sup> Tutti gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio e per i quali le norme che disciplinano la redazione del bilancio richiedono rettifiche o un'informativa nel bilancio, sono stati oggetto di rettifica o di informativa.<sup>3</sup>
- Gli effetti di errori non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio nel suo complesso. Un elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.<sup>4</sup> [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare appropriato].

Informazioni fornite

<sup>1</sup> Principio di revisione internazionale n. 540.

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale n. 550.

<sup>3</sup> Principio di revisione internazionale n. 560.

<sup>4</sup> Principio di revisione internazionale n. 450.

- Vi abbiamo fornito:
  - Accesso a tutte le informazioni che eravamo consapevoli essere pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
  - Le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;
  - La possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito dell'impresa dai quali voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.
- Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.
- Vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi.<sup>5</sup>
- Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito alle frodi o alle sospette frodi di cui siamo a conoscenza e che interessano l'impresa e coinvolgono:
  - la direzione;
  - i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero
  - altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio.<sup>6</sup>
- Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito a segnalazioni di frodi o a sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, comunicate da dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o da altri soggetti.<sup>7</sup>
- Vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio.<sup>8</sup>
- Vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siamo a conoscenza.<sup>9</sup>
- [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare necessario].

La direzione

---

<sup>5</sup> Principio di revisione internazionale n. 240.

<sup>6</sup> Principio di revisione internazionale n. 240.

<sup>7</sup> Principio di revisione internazionale n.240.

<sup>8</sup> Principio di revisione internazionale n. 250.

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale n. 550.

## Conclusioni raggiunte

- Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori significativi.
- Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- Correzione degli errori.
- Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- Svolgimento di procedure di analisi comparativa finali.

## Decisioni rilevanti

Il revisore documenta gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

## Relazione di revisione

Il contenuto della relazione finale del revisore è disciplinato dall'art. 14 del DLgs n. 39/2010 il cui tenore è rimasto sostanzialmente invariato rispetto alla precedente normativa civilistica.

PR 002 "Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39"

PR 001 "Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio"

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

- a) *esprimono con apposita relazione un giudizio* sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;
- b) *verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta* della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

## ART. 14 D.LGS. 39/2010

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

- a) *un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale ed il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;*
- 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 è 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.*

## ART. 14 D.LGS. 39/2010

Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile della revisione.

## ART. 14 D.LGS. 39/2010

I soggetti incaricati della revisione legale hanno diritto ad ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione.

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato sono interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio. A questo fine, essi ricevono i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate e possono chiedere ai suddetti soggetti o agli amministratori delle società controllate ulteriori documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società.

I documenti e le carte di lavoro relativi agli incarichi di revisione legale svolti sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione.

## ART. 14 D.LGS. 39/2010

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato devono conservare copia dei documenti e delle carte di lavoro relativi al lavoro di revisione svolto dai revisori e dagli enti di revisione dei Paesi terzi o, in alternativa, devono concordare con detti soggetti l'accesso a tale documentazione. La presenza di ostacoli legali alla trasmissione di tale documentazione deve essere comprovata nelle carte di lavoro del revisore legale o della società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato.

## OSSERVAZIONI

Non appartengono alla nozione di revisione legale propriamente detta gli altri compiti che il legislatore riserva al revisore legale o alla società di revisione. Questa distinzione non ha un mero rilievo concettuale ma comporta rilevanti conseguenze operative. In particolare le norme previste nel decreto in ordine al conferimento dell'incarico, alla determinazione del corrispettivo nonché alla sua estinzione sono dirette a regolare solo l'incarico di revisione legale propriamente detto e non gli altri compiti che il revisore o la società di revisione pongono in essere. Questo significa, ad esempio, che questi compiti diversi possono essere conferiti direttamente dagli amministratori che possono determinarne anche il corrispettivo.

## RECAP DELLA FASE DI REPORTING



### Significatività

E' ancora appropriata in base ai risultati consuntivi?

### Rischi

La valutazione dei rischi, alla luce dei risultati ottenuti, è ancora adeguata? Se no, occorre svolgere ulteriori procedure di revisione?

### Errori

È stato considerato l'effetto degli errori identificati e non corretti?

Gli errori evidenziano rischi non identificati o significative carenze del controllo interno?

### Frode

E' stato adottato un atteggiamento di scetticismo professionale?

Sono state adeguatamente affrontate le circostanze che indicavano possibili frodi?

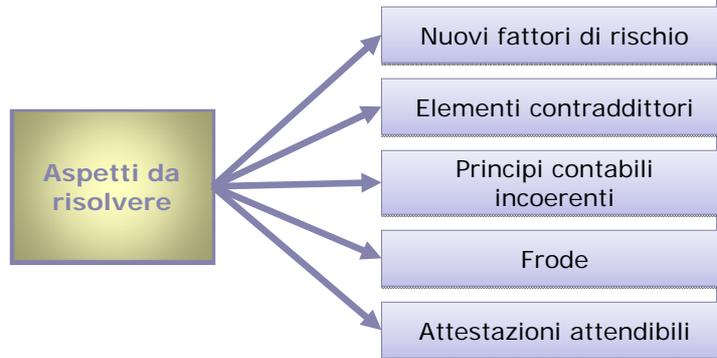
### Elementi probativi

Sono stati ottenuti elementi probativi sufficienti e adeguati?

### Analisi comparativa

L'analisi comparativa effettuata nella fase finale:

- ha confermato i risultati di revisione, o
- ha individuato rischi di errori significativi precedentemente non riconosciuti?

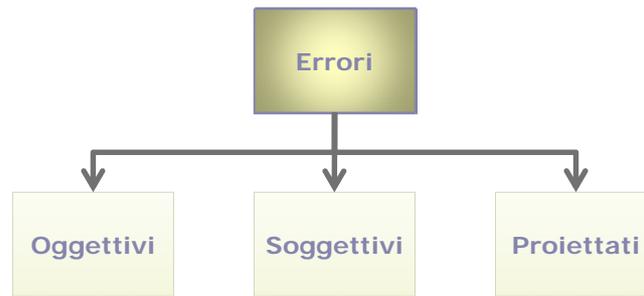


Definizione di errore

- importo
- classificazione
- presentazione
- informativa



### Tipologie di errore



### Errori: aspetti quantitativi

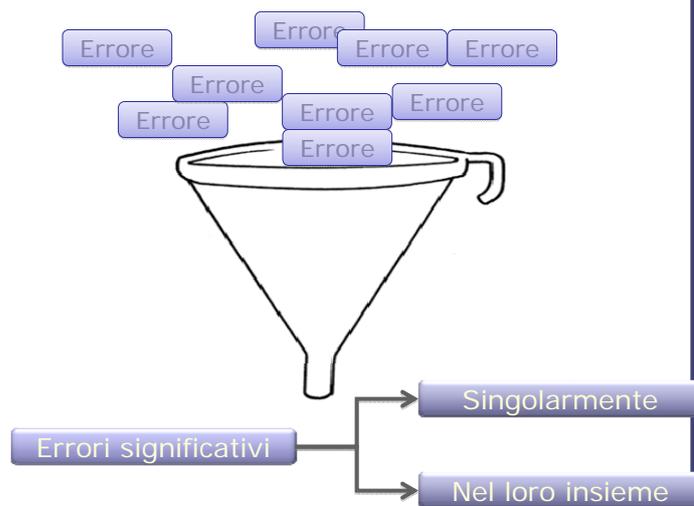
Considerare l'impatto degli errori su:

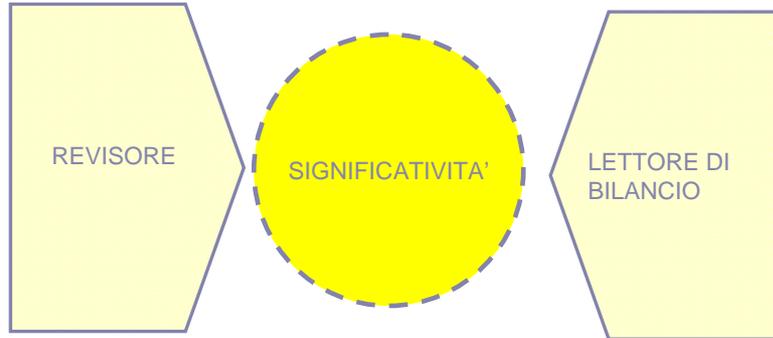
- saldi contabili e/o classi di operazioni
- patrimonio netto
- conto economico
- ...

**Errori: aspetti qualitativi**

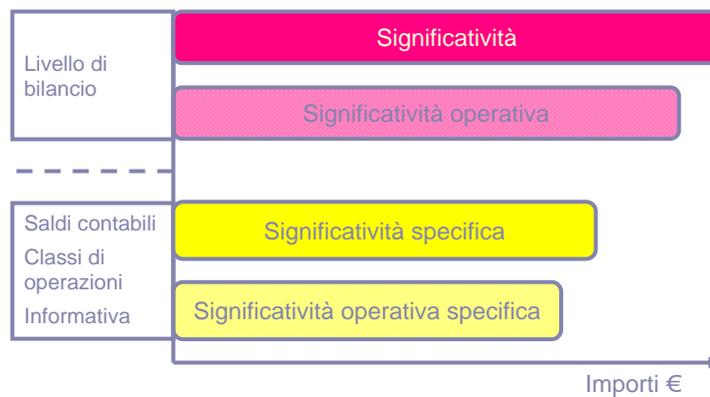
Errori che:

- influiscono sulla conformità
- mascherano le performance
- aumentano le retribuzioni della direzione
- influenzano la comprensione degli utenti
- avranno significatività futura
- influiscono sui covenants
- influenzano gli indici di bilancio





Tipologie di significatività



## LA SIGNIFICATIVITÀ

	SIGNIFICATIVITA'	SIGNIFICATIVITA' OPERATIVA	SIGNIFICATIVITA' SPECIFICA
SCOPO	Soglia per valutare se il bilancio contiene errori	Valutare i rischi e progettare procedure di revisione Evitare l'accumulo di errori non significativi	Soglia per valutare se la voce contiene errori
REGOLE PRATICHE	In percentuale su: - Ricavi 0,5 - 1% - Risultato op.vo 3 - 7% - Patrimonio netto 1 - 5% - Totale attivo 0,5 - 1%	>60% <85% della significatività	Importo specifico in relazione al valore della voce di bilancio

## LETTERA DI ATTESTAZIONE





CHE FARE SE NON  
VOGLIONO FIRMARE??!

- PR 001 – Giudizio di coerenza (febb. 09)
- PR 002 – Relazione controllo contabile (aprile 2009)

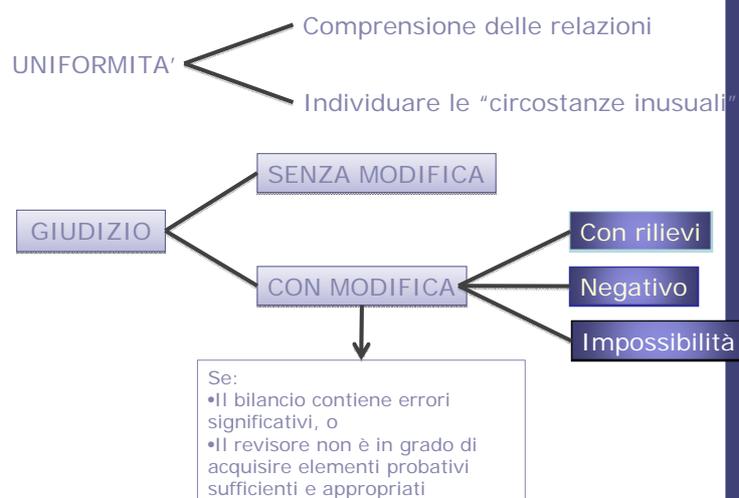
**REGOLE  
ATTUALI**

- ISA 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
- ISA 705 “Modifiche al giudizio [...]”
- ISA 706 “Richiami d’informativa [...] e [...] altri aspetti”

**REGOLE  
FUTURE**

Perché un modello di relazione di revisione standard?

- Regole di controllo definite e comuni
- Maggiore chiarezza
- Confronti tra imprese
- Confronti nel tempo
- Rimedi



**EFFETTI PERVASIVI:**

- **Non** si limitano a **specifici** elementi o voci del bilancio; o
- Pur limitandosi, rappresentano o potrebbero rappresentare una **parte sostanziale** del bilancio; o
- Si riferiscono ad un'**informativa** di importanza **fondamentale** per la comprensione del bilancio

	Effetti significativi ma non pervasivi	Effetti significativi e pervasivi
Bilancio significativamente errato	Giudizio <b>con rilievi</b>	Giudizio <b>negativo</b>
Impossibilità ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	Giudizio <b>con rilievi</b>	Dichiarazione di <b>impossibilità</b> di esprimere un giudizio

**Limitazioni** imposte dalla Direzione pervasive che condurranno presumibilmente alla dichiarazione di IMPOSSIBILITA'

- Se poste PRIMA dell'accettazione, il revisore deve rifiutare l'incarico (ISA 210), a meno che non sia obbligato per legge
- Se poste DOPO l'accettazione, il revisore deve:
  - ✓ Recedere, se fattibile (avanzamento) e possibile (per legge)
  - ✓ Altrimenti dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

- Se sul BILANCIO è espresso un giudizio negativo o l'impossibilità, non si può esprimere un giudizio senza modifica su un prospetto, un elemento o voce di bilancio
- È consentita l'IMPOSSIBILITA' sul conto economico e sui flussi di cassa e un giudizio senza modifica sullo stato patrimoniale (es. limitazione sulle rimanenze iniziali)
- Se sul BILANCIO è espresso un giudizio negativo o l'impossibilità, il revisore deve evidenziare anche gli altri rilievi che avrebbero comportato una modifica del giudizio
- Se il revisore prevede una modifica al giudizio, deve comunicare le circostanze ai responsabili delle attività di governance

## SCHEMA DI RELAZIONE

- Titolo
- Destinatario
- Paragrafo introduttivo (**nuovo**)
- Responsabilità della direzione per il bilancio (**nuovo**)
- Responsabilità del revisore (**nuovo**)
- (eventuale) Paragrafo sugli elementi alla base della modifica del giudizio (**nuovo**):
  - ✓ “Elementi alla base del giudizio con rilievi”
  - ✓ “Elementi alla base del giudizio negativo”
  - ✓ “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”

## SCHEMA DI RELAZIONE

- Paragrafo contenente il giudizio (**nuovo**):
  - ✓ “Giudizio”
  - ✓ “Giudizio con rilievi”
  - ✓ “Giudizio negativo”
  - ✓ “Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”
- (eventuale) Richiamo/i di informativa
- (eventuale) Paragrafo relativo ad altri aspetti (**nuovo**)
- (eventuale) Altri obblighi di reportistica (**nuovo**)

Deve:

- identificare l'impresa revisionata
- dichiarare che il bilancio è stato revisionato
- identificare i prospetti che compongono il bilancio
- riferirsi ai principi contabili contenuti nelle note
- specificare la data di riferimento dei prospetti

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società XYZ S.p.A. costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X2, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

### Responsabilità della direzione per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standard e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Deve dichiarare che:

- la responsabilità del revisore è quella di esprimere un giudizio sul bilancio
- la revisione è svolta secondo i principi di revisione internazionali
- le procedure dipendono dal giudizio professionale del revisore
- gli elementi probativi raccolti sono sufficienti e appropriati

### *Responsabilità del revisore*

E' nostra la responsabilità di esprimere un **giudizio sul bilancio** sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile **in conformità ai principi di revisione internazionali**. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. **Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore**, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti od eventi non intenzionali.

Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.

La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.  
Riteniamo di aver **acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati** su cui basare il nostro giudizio.

### Giudizio

A nostro giudizio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, la situazione patrimoniale e finanziaria della Società XYZ S.p.A. al 31 dicembre 20X2, il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

La relazione deve indicare:

- ragioni della modifica
- quantificazione degli effetti (per gli errori)
- natura delle informazioni omesse o motivi per cui sono errate
- descrizione degli aspetti che comunque avrebbero richiesto una modifica al giudizio

*Elementi alla base del giudizio **con rilievi***

A causa di errori di calcolo nell'inventario le rimanenze di magazzino della società al 31 dicembre 20X2 sono state sottostimate di 190 mila euro.

Qualora la società avesse valutato correttamente le rimanenze di magazzino al 31 dicembre 20X2, l'utile netto dell'esercizio ed il patrimonio netto alla stessa data sarebbero risultati superiori di 130 mila euro, al netto del relativo effetto fiscale teorico.

*Giudizio **con rilievi***

A nostro giudizio, **ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”**, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, la situazione patrimoniale e finanziaria della Società XYZ S.p.A. al 31 dicembre 20X2, il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

***Elementi alla base del giudizio **con rilievi*****

(...). Non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione di ABC in XYZ al 31 dicembre 20X1 e della quota di ABC dell'utile netto di XYZ per l'esercizio, in quanto ci è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. Non siamo stati pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.

***Giudizio **con rilievi*****

A nostro giudizio, ad eccezione **dei possibili effetti** di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 Dicembre 20X1, il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

*Elementi alla base del giudizio **negativo***

(...). Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards, la controllata avrebbe dovuto essere consolidata dal momento che è sotto il controllo della Società. Qualora XYZ fosse stata consolidata, molti elementi dell'allegato bilancio consolidato sarebbero stati influenzati in modo significativo. Non sono stati determinati gli effetti sul bilancio consolidato del mancato consolidamento.

*Giudizio **negativo***

A nostro giudizio, **a causa della significatività** di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo”, il bilancio consolidato **non** rappresenta correttamente la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC e delle sue controllate al 31 Dicembre 20X1, il loro risultato economico ed i loro flussi di cassa per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

*Responsabilità del revisore*

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", **non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** su cui basare il nostro giudizio.

*Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

La partecipazione della Società nella joint venture XYZ (Paese X) è iscritta (...). Non ci è stato consentito contattare la direzione e i revisori della XYZ, né di accedere alla documentazione della revisione svolta dai revisori della XYZ. Conseguentemente, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche (...).

*Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*

**A causa della significatività** di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, **non siamo stati in grado** di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Pertanto **non esprimiamo un giudizio** sul bilancio.

Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di **informativa** nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un'importanza tale da risultare **fondamentale** ai fini della **comprensione** del bilancio stesso da parte degli utilizzatori

CONDIZIONI

- aspetto oggetto di informativa nel bilancio
- inesistenza errore significativo
- paragrafo immediatamente dopo il giudizio
- non modifica il giudizio del revisore

### Esempi

- incertezza sull'esito di controversie eccezionali o di azioni dell'autorità di vigilanza
- applicazione anticipata (ove consentito) rispetto alla data di entrata in vigore, di un nuovo principio contabile con effetto pervasivo sul bilancio
- grave catastrofe con effetti significativi su dati patrimoniali e finanziari

Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto **diverso** da quelli presentati o oggetto di **informativa** nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è **rilevante** ai fini della **comprensione**, da parte degli utilizzatori, della **revisione** contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione

CONDIZIONI

- aspetti non oggetto di informativa in bilancio
- informazioni non vietate da leggi o regolamenti
- informazioni rilevanti per gli utilizzatori
- paragrafo posto subito dopo il giudizio
- indicare eventualmente che l'informazione non è obbligatoria nel bilancio

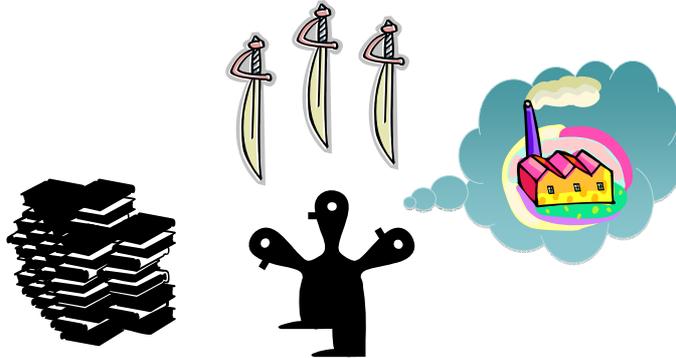
## Esempi

- giudizio sul bilancio precedente emesso da altro revisore
- relazione di revisione su più bilanci
- limitazioni alla distribuzione o all'utilizzo della relazione di revisione

## Controllo di qualità

---

**CQ MEF - Consob**



**Principi di Revisione**

Gli iscritti nel registro sono soggetti ad un controllo della qualità almeno ogni

**6 anni**



Se non svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico

**3 anni**



Se svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico

Il controllo della qualità è effettuato da persone fisiche in possesso:

- di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti;
- di una formazione specifica in materia di controllo della qualità.

La selezione dei verificatori dovrà escludere ogni possibile conflitto d'interesse con il revisore controllato o la società di revisione oggetto di controllo.

Il controllo della qualità consiste in una verifica documentale avente ad oggetto:

- la conformità del lavoro svolto ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili;
- la quantità e qualità delle risorse impiegate;
- i corrispettivi per la revisione;
- il sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

Al termine della verifica, i soggetti incaricati del controllo redigono una relazione contenente gli esiti del controllo e le eventuali azioni correttive che il revisore dovrà porre in essere entro un termine stabilito, pena l'irrogazione di sanzioni da parte del MEF o della Consob secondo i rispettivi ambiti di competenza

### ISA 200.19

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".



LEGGERE



CONOSCERE



COMPNDERE

**Art. 20 – Controllo della qualità**

- MEF ogni 6 anni / Consob ogni 3 anni

- Comma 5:

“Il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione 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.” → **Sanzioni**

- Regolamento MEF

**ISA 220**

Obiettivo del **revisore** è mettere in atto **procedure a livello di incarico** per acquisire una ragionevole sicurezza che:

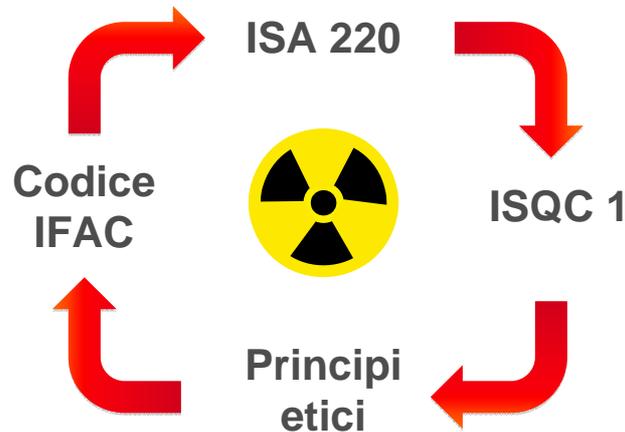
- a) La **revisione** sia conforme ai principi e alle norme
- b) La relazione emessa sia appropriata

**ISQC 1**

Obiettivo del **soggetto abilitato** è istituire e mantenere un **sistema** di controllo della qualità per acquisire una ragionevole sicurezza che:

- a) Il **soggetto e il suo personale** rispettino i principi e le norme
- b) Le relazioni emesse siano appropriate

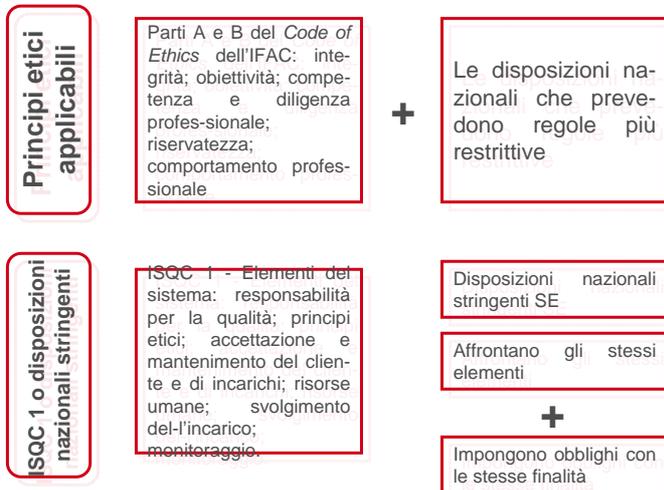




Il presente principio di revisione deve essere letto congiuntamente ai **principi etici applicabili**.

Il presente principio di revisione si basa sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'**ISQC 1** ovvero di **disposizioni nazionali** che prevedono regole **stringenti** almeno quanto quelle contenute nell'ISQC 1.

## PRESUPPOSTI (3)

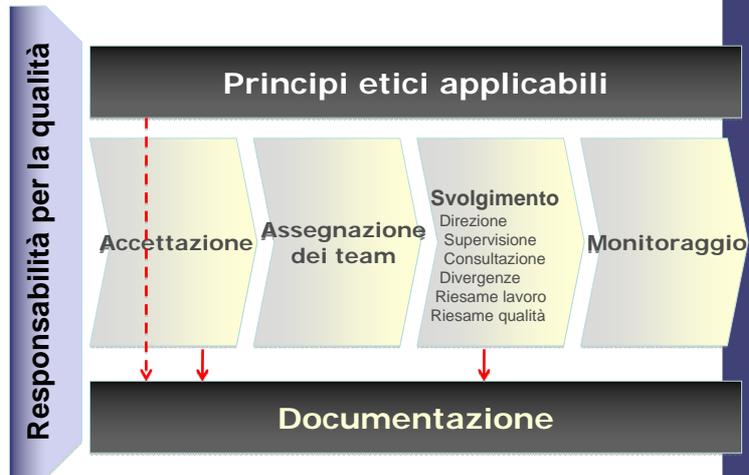


## RESPONSABILITÀ



\* se nominato

## ELEMENTI DEL CONTROLLO DELLA QUALITÀ



## ELEMENTI - RESPONSABILITÀ



Il responsabile dell'incarico **deve**:

- **prestare attenzione** alle evidenze di non conformità ai principi etici da parte dei membri del team;
- stabilire **azioni correttive** conseguenti;
- valutare la conformità ai principi sull'**indipendenza**:
  - acquisire informazioni appropriate anche dagli altri soggetti della **rete**;
  - valutare eventuali **minacce** all'indipendenza;
  - intraprendere **misure** di salvaguardia:
    - ✓ riducendo / eliminando le minacce;
    - ✓ recedendo dall'incarico, se consentito;
    - ✓ comunicando al soggetto incaricato le questioni irrisolte.

MINACCE ALL'INDIPENDENZA:

- **Code of Ethics (Codice IFAC):**
  - ✓ interessi finanziari
  - ✓ prestiti e garanzie
  - ✓ relazioni d'affari
  - ✓ relazioni familiari e personali
  - ✓ impiego presso il cliente
  - ✓ prestito di personale professionale al cliente
  - ✓ prestazione di altri servizi
  - ✓ personale professionale membro della direzione
  - ✓ utilizzo dello stesso personale esperto
- **DLgs revisione legale + regolamenti (?)**



Il responsabile dell'incarico **deve**:

- assicurarsi che siano seguite **procedure** appropriate;
- stabilire se siano state raggiunte **conclusioni** appropriate;
- comunicare al soggetto incaricato le eventuali **informazioni successive**, che ottenute prima lo avrebbero indotto a rifiutare.

Aspetti da considerare:

- integrità della direzione e dei proprietari
- disponibilità di:
  - ✓ team di revisione con competenze e capacità
  - ✓ tempo e risorse sufficienti
  - ✓ eventuali esperti
  - ✓ eventuale responsabile del riesame della qualità
- possibilità di rispettare i principi etici applicabili
- aspetti significativi emersi in incarichi precedenti



**ATTENZIONE!!!** "Deve essere effettuata anche una valutazione continua durante l'incarico"

## ELEMENTI – ASSEGNAZIONE

Il responsabile dell'incarico **deve** convincersi che il team di revisione e gli eventuali esperti possiedano **complessivamente** le competenze e le capacità per:

- svolgere l'incarico in conformità ai principi e alle norme;
- emettere una relazione di revisione appropriata.

Una persona con competenze in un'area specializzata della contabilità o della revisione:

- è** un membro del team se svolge procedure di revisione;
- non è** un membro del team se viene solo consultato.

## ELEMENTI – ASSEGNAZIONE (2)

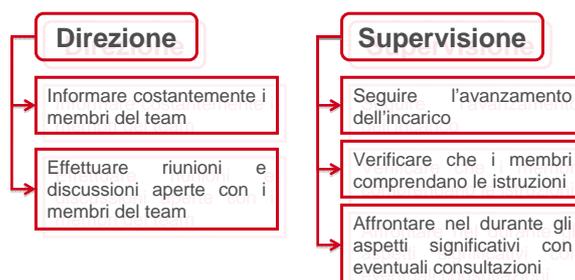
Aspetti da considerare per valutare le **competenze** e le **capacità** del team:

- comprensione ed esperienza di incarichi simili
- comprensione dei principi e delle norme applicabili
- competenze tecniche, informatiche, contabili e di audit
- conoscenza dei settori di attività del cliente
- capacità di giudizio professionale
- comprensione delle procedure di controllo della qualità

## ELEMENTI – DIREZIONE E SUPERVISIONE

Il responsabile dell'incarico **deve** assumersi la responsabilità:

- della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico in conformità ai principi e alle norme;
- dell'appropriatezza della relazione di revisione.



## ELEMENTI – CONSULTAZIONE, DIVERGENZE

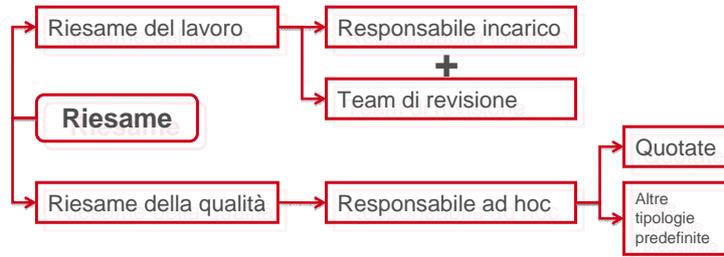
Il responsabile dell'incarico **deve**:

- assumersi la responsabilità che vengano effettuate **consultazioni** appropriate, interne o esterne;
- che la natura e l'ampiezza delle consultazioni siano state **concordate** con il soggetto consultato;
- che le **conclusioni** derivanti siano state attuate.

Il team di revisione **deve** seguire le procedure previste per affrontare e risolvere le divergenze di opinione:

- nell'ambito del team;
- con i soggetti consultati;
- tra il responsabile dell'incarico e quello del riesame della qualità.

## ELEMENTI – RIESAME



Il responsabile dell'incarico **deve**:

- assumersi la responsabilità che sia svolto il riesame del lavoro in conformità alle procedure previste;
- assicurarsi che siano stati ottenuti elementi probativi sufficienti e appropriati, mediante il riesame e una discussione con il team.

## ELEMENTI – RIESAME (2)

### Riesame del lavoro



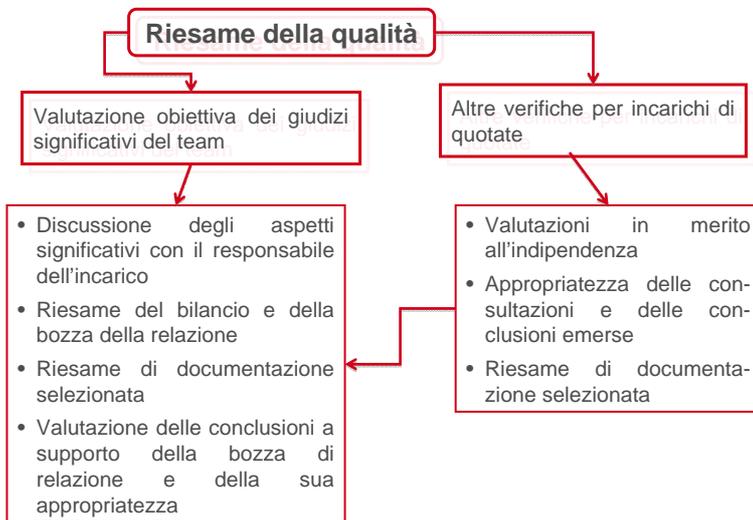
Il riesame si basa sul principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti

### Training on the job

Aspetti da considerare:

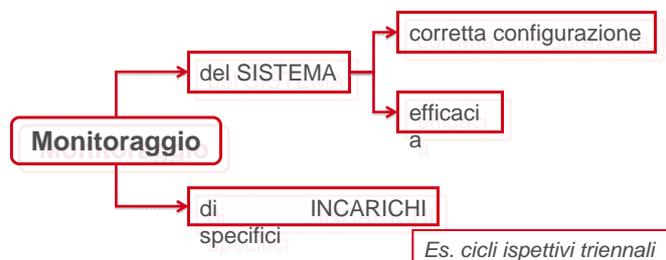
- conformità a principi e norme
- aspetti significativi evidenziati
- consultazioni appropriate svolte e conclusioni documentate e attuate
- necessità di modificare natura, tempi ed estensione del lavoro
- documentazione del lavoro a supporto delle conclusioni
- elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto della relazione
- obiettivi delle procedure raggiunti

## ELEMENTI – RIESAME (3)



## ELEMENTI – MONITORAGGIO

Un sistema di controllo della qualità efficace include un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e procedure del soggetto incaricato della revisione di tale sistema siano **pertinenti, adeguate e operino in modo efficace.**



Documentazione minima **obbligatoria**:

- le problematiche identificate sulla conformità ai principi etici applicabili e le modalità con cui sono state risolte;
- le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza, ed eventuali discussioni al riguardo;
- le conclusioni raggiunte sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione;
- la natura e l'ampiezza delle consultazioni effettuate nel corso dell'incarico di revisione, nonché le conclusioni che ne sono derivate.

+ Documentazione specifica in caso di **riesame della qualità**

## L'ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE

---

## NUOVO ASSETTO DEI CONTROLLI

EIP	ORGANO DI CONTROLLO INTERNO	REVISIONE
EIP	Collegio sindacale (+ funzione di <u>Comitato per il controllo interno e la revisione</u> )	Revisore o società di revisione
Società controllanti EIP	Collegio sindacale	Revisore o società di revisione
Società controllate da EIP o sottoposte a comune controllo di EIP	Collegio sindacale	Revisore o società di revisione ✓ Collegio sindacale solo se non rivestono significativa rilevanza all'interno del gruppo

## NUOVO ASSETTO DEI CONTROLLI

SPA	ORGANO DI CONTROLLO INTERNO	REVISIONE
Tenute alla redazione del bilancio consolidato	Collegio sindacale	Revisore o società di revisione
Non tenute alla redazione del bilancio consolidato	Collegio sindacale	Revisore o società di revisione Collegio sindacale solo se previsto dallo statuto

## NUOVO ASSETTO DEI CONTROLLI

SRL	➤ <u>REVISIONE</u>	ORGANO DI CONTROLLO INTERNO
Se ricorre una delle seguenti condizioni: <input type="checkbox"/> Capitale sociale ≥ € 120.000 <input type="checkbox"/> Tenute alla redazione del bilancio consolidato <input type="checkbox"/> Controllanti società obbligate alla revisione legale <input type="checkbox"/> Che hanno superato, per due esercizi, due dei limiti ex art. 2435-bis c.c.	<b>Revisore o società di revisione</b>  <b>Sindaco unico</b>  <b>Collegio sindacale</b> ✓ solo se previsto dallo statuto	<b>Sindaco unico</b>  <b>Collegio sindacale</b> ✓ solo se previsto dallo statuto

## REQUISITI DI PROFESSIONALITÀ

### COLLEGIO SINDACALE CHE SVOLGE IL CONTROLLO SULLA GESTIONE

Almeno 1 sindaco eff. e un sindaco suppl.



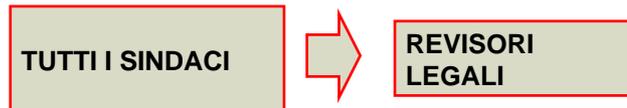
Revisori legali

I restanti sindaci

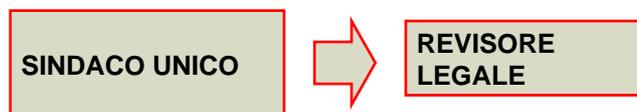


- Commercialisti iscritti nella sezione A dell'albo unico
- Avvocati
- Consulenti del lavoro
- Professori universitari in materie economico-giuridiche

**COLLEGIO SINDACALE CHE SVOLGE IL  
CONTROLLO SULLA GESTIONE E ANCHE LA  
REVISIONE LEGALE DEI CONTI**



**ORGANO MONOCRATICO INDIPENDENTEMENTE  
DALLE FUNZIONI SVOLTE**



## CESSAZIONE, REVOCA E RINUNCIA

	Disciplina del Collegio Sindacale	Disciplina D.Lgs. 39/2010
<b>Cessazione</b>	I sindaci restano in carica per tre esercizi e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio. Prorogatio: la cessazione dei sindaci per scadenza produce effetto dal momento in cui è stato possibile ricostituire l'organo	Alla scadenza dell'incarico. E' prevista la prorogatio di 6 mesi
<b>Revoca</b>	Fattispecie a formazione progressiva in quanto la legge richiede: 1. esistenza di una giusta causa per validità della delibera 2. approvazione del tribunale 3. audizione dell'interessato da parte del tribunale	Il revisore può essere revocato solo per giusta causa e l'assemblea che procede alla nomina deve contestualmente nominare il nuovo organo di controllo
<b>Rinuncia</b>	Il sindaco è libero di rinunciare all'incarico. La rinuncia ha effetto immediato.	Nel caso di dimissioni o risoluzione consensuale del contratto, è prevista la prorogatio fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre 6 mesi

## CESSAZIONE DEL SINDACO-REVISORE

### IL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

- Ai sindaci-revisori si applicano le norme del codice civile in tema di cessazione dall'ufficio e di sostituzione del sindaco
- Non si applicano ai sindaci le norme in tema di revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione consensuale previste dal D.lgs. n. 39/2010 (cfr. decreto attuativo MEF)

### **Art. 13, 5° comma, d.lgs. 39/2010**

*Nel caso di dimissioni o risoluzione consensuale del contratto, le funzioni di revisione legale continuano ad essere esercitate dal medesimo revisore legale o società di revisione 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*

### **Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - REVOCA**

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.

### Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - REVOCA

L'incarico affidato ai revisori legali o alle società di revisione legale può essere revocato solo per giusta causa.

L'organo di amministrazione comunica per iscritto al revisore legale o alla società di revisione legale la presentazione all'assemblea della proposta di revoca per giusta causa, esplicitandone i motivi.

In presenza di una giusta causa, l'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale o dalla società di revisione legale e sentito l'organo di controllo anche in merito alle predette osservazioni, revoca l'incarico e provvede contestualmente a conferire un nuovo incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione legale.

### Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - REVOCA

Giusta causa:

- 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;
- 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;

### Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - REVOCA

- 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.

### Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - REVOCA

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.

## Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - DIMISSIONI

Commi:

4. 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 definite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, 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. Il medesimo regolamento definisce i casi e le modalità in cui può risolversi consensualmente o per giusta causa il contratto con il quale è conferito l'incarico di revisione legale.
5. Nei casi di cui al comma 4 la società sottoposta a revisione legale provvede tempestivamente a conferire un nuovo incarico.

## Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - DIMISSIONI

Comma:

6. 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.

### Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - DIMISSIONI

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;

### Art. 13 D. Lgs. 39/2010 - 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, ancorché non ricorrano gli estremi del reato di impedito controllo di cui all'*articolo 29 del decreto attuativo*;
- 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.

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.

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.

## Art. 13 D. Lgs. 39/2010 – 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.

## REVOCA PER GIUSTA CAUSA O DIMISSIONI : 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.

DM 28.12.2012

## OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE RELATIVI ALLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE A REVISIONE DIVERSE DAGLI EIP

Le società assoggettate a revisione diverse dagli enti di interesse pubblico, entro il termine di quindici giorni dalla data in cui l'assemblea ha adottato la deliberazione relativa alla cessazione anticipata dall'incarico, nonché, qualora non adottata contestualmente, quella relativa al conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale, trasmettono alla RGS, in originale o in copia dichiarata conforme dal presidente dell'organo di controllo, la seguente documentazione:

- a) deliberazione dell'assemblea concernente la cessazione anticipata o il conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale;
- b) parere dell'organo di controllo;
- c) relazione dell'organo di amministrazione, adeguatamente motivata, sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata dell'incarico.

## OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE RELATIVI ALLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE A REVISIONE DIVERSE DAGLI EIP

Il revisore legale o la società di revisione, nel caso di dimissioni, trasmettono alla RGS una copia delle stesse entro quindici giorni dall'avvenuta presentazione. Entro il medesimo termine, trasmettono alla RGS copia delle osservazioni formulate alla società assoggettata a revisione nei casi di revoca e di risoluzione consensuale.

L'organo di controllo della società assoggettata a revisione vigila in ordine all'osservanza delle disposizioni in materia di comunicazione recate dal presente articolo. Nel caso rilevi l'omissione della comunicazione di cui al comma 1, provvede in via sostitutiva e trasmette direttamente la prescritta documentazione alla RGS.

Il Ragioniere Generale dello Stato, con determina, disciplina le modalità, anche telematiche, concernenti le comunicazioni previste dal presente articolo. (Determina del 2 aprile 2013)

## **OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE RELATIVI ALLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE A REVISIONE DIVERSE DAGLI EIP**

Determina del 2 aprile 2013:

Le comunicazioni al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato di cui all'art. 10 del decreto ministeriale 28 dicembre 2012, n. 261 sono effettuate con modalità esclusivamente telematiche, mediante posta elettronica certificata, all'indirizzo indicato sul sito internet istituzionale della Ragioneria generale dello Stato, o mediante applicazione informatica, se disponibile sul portale web della revisione legale *www.revisionelegale.mef.gov.it*.

## **OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE RELATIVI ALLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE A REVISIONE DIVERSE DAGLI EIP**

*Segue* Determina del 2 aprile 2013:

Le società assoggettate a revisione legale trasmettono la comunicazione relativa, rispettivamente, alla revoca, alla risoluzione consensuale o alle dimissioni dell'incarico di revisione legale in essere, entro il termine di quindici giorni dalla data in cui l'assemblea della società interessata ha adottato la corrispondente deliberazione. Entro il medesimo termine è trasmessa la comunicazione relativa al conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale, qualora non deliberato dall'assemblea contestualmente alla cessazione anticipata dell'incarico già in essere.

## OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE RELATIVI ALLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE A REVISIONE DIVERSE DAGLI EIP

*Segue:* Determina del 2 aprile 2013:

I revisori legali e le società di revisione legale trasmettono comunicazione relativa alle osservazioni formulate alla società assoggettata a revisione legale nei casi, rispettivamente, di revoca o di risoluzione consensuale, ovvero, copia delle dimissioni, entro il termine di quindici giorni dalla relativa presentazione.

L'organo di controllo della società assoggettata a revisione vigila in ordine all'osservanza degli obblighi previsti dal decreto ministeriale n. 261 del 2012 in materia e, in caso di omissione, provvede in via sostitutiva e trasmette direttamente la prescritta documentazione.

Le comunicazioni dell'organo di controllo collegiale sono effettuate, di norma, a cura del suo presidente.

## OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE RELATIVI ALLE SOCIETÀ ASSOGGETTATE A REVISIONE DIVERSE DAGLI EIP

*Segue:* Determina del 2 aprile 2013:

Qualora la revisione legale dei conti sia affidata al collegio sindacale, a norma dell'articolo 2409-bis, comma 2, del codice civile, la società assoggettata a revisione e il presidente del collegio sindacale sono tenuti alle medesime comunicazioni di cui ai precedenti articoli 1 e 2, se applicabili, qualora ricorrano le fattispecie di cui agli articoli 2400 e 2401 del codice civile. (revoca e rinuncia – sostituzione del sindaco)

## **PRESENZA DI PIU IPOTESI DI CESSAZIONE ANTICIPATA DELL'INCARICO**

Nel caso dell'esistenza di più ipotesi di cessazione anticipata dell'incarico, in difetto di accordo tra la società assoggettata a revisione e il revisore legale o la società di revisione legale, prevale, al fine di determinare il procedimento da osservare, la richiesta di cessazione che prima è giunta a conoscenza della controparte.

## **OSSERVAZIONI CONCLUSIVE: SANZIONI E INTERVENTO DIRETTO**

Non è stabilita alcuna sanzione in caso di inadempimento degli obblighi informativi, né è prevista alcuna possibilità di intervento diretto da parte dell'autorità di vigilanza.

Va precisato che rispetto alla previgente disciplina, in capo alla Consob, nel nuovo quadro normativo, è venuto meno sia il potere di procedere d'ufficio al conferimento dell'incarico di revisione, sia quello di vietare, se priva di giusta causa, l'esecuzione delle delibere di conferimento e di revoca.

Restano tuttavia applicabili da parte della Consob i poteri generali di intervento indiretto ex art. 7 del TUF.

## OSSERVAZIONI CONCLUSIVE: IL DIVIETO DI NUOVO INCARICO

EIP: art. 17 comma 1: l'incarico di revisione non può essere rinnovato o nuovamente conferito se non sono trascorsi almeno tre esercizi dalla data di cessazione del precedente incarico. L'art. 8 del regolamento attuativo chiarisce che questo divieto trova applicazione anche nei casi di cessazione a seguito di revoca dimissioni o risoluzione consensuale. (Norma posta a tutela del requisito di indipendenza del revisore)

NON EIP: la normativa primaria non stabilisce alcuna limitazione temporale all'assunzione di nuovi incarichi. L'art. 8 del regolamento attuativo prevede in caso di revoca e dimissioni un periodo di "stop" di almeno un anno

## IL PRESIDENTE

- ❑ Il presidente non ha compiti prevalenti; ha una funzione di impulso
- ❑ Le comunicazioni sono di norma inviate al presidente
- ❑ Le attività del collegio possono essere ripartite fra i componenti

*Cfr. **Linee Guida per l'organizzazione del collegio sindacale della revisione legale dei conti:** nell'esercizio dell'autonomia organizzativa, il collegio può affidare ad un proprio componente lo svolgimento dell'attività di revisione, che andrà comunque sottoposta a riesame collegiale*

## RAPPORTI FRA REVISORI

### RAPPORTI CON IL REVISORE (COLLEGIO SINDACALE) PRECEDENTE EX ART. 9 D.LGS. 39/2010 = Norma di legge

IL COLLEGIO SINDACALE,  
INCARICATO DELLA  
REVISIONE, PRENDE  
CONTATTI CON IL  
REVISORE USCENTE PER  
OTTENERE INFORMAZIONI  
UTILI ALLO SVOLGIMENTO  
DELLA REVISIONE



IL REVISORE (COLLEGIO)  
USCENTE PRESTA LA  
MASSIMA  
COLLABORAZIONE E  
CONSENTE L'ACCESSO  
ALLE INFORMAZIONI  
RICHIESTE E LA VISIONE  
DELLE CARTE DI LAVORO

## ATTIVITÀ PRELIMINARI DEL SINDACO-REVISORE

### CNDCEC, LINEE GUIDA PER L'ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

#### ATTIVITÀ PRELIMINARI ALL'INCARICO

L'impostazione della revisione legale è fondata sullo svolgimento di attività preliminari dirette ad assumere

- la decisione di accettare o mantenere l'incarico attraverso
- l'acquisizione di una comprensione della natura e della portata dell'incarico



Il codice civile non dispone nulla in merito alle valutazioni che il COLLEGIO SINDACALE deve eseguire prima di accettare l'incarico di revisione

### ATTIVITÀ PRELIMINARI ALL'INCARICO

- verificare l'adeguatezza delle competenze e le capacità di svolgere l'incarico, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse
- verificare le caratteristiche del cliente
- verificare di essere in grado di poter rispettare i principi deontologici, inclusa l'indipendenza
- stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per lo svolgimento dell'incarico e acquisire la comune comprensione con la direzione delle stesse

### CNDCEC, LINEE GUIDA PER L'ORGANIZZAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

**È AUSPICABILE: UNA RIUNIONE PRELIMINARE ANTECEDENTE ALLA NOMINA!**



- per effettuare collegialmente le indicate valutazioni
- le valutazioni devono essere documentate nelle carte di lavoro

### VALUTAZIONE DELL'INCARICO

- ❑ I sindaci accettano l'incarico solo se ritengono di disporre collegialmente delle competenze, delle capacità e della disponibilità di risorse adeguate
- ❑ I sindaci acquisiscono adeguate informazioni sull'integrità della società

#### Fattori da tenere in considerazione:

- ✓ conoscenza del settore
- ✓ disponibilità di personale adeguato
- ✓ possibilità di ricorrere ad esperti
- ✓ capacità di completare l'incarico nei termini
- ✓ reputazione della società e del management
- ✓ situazione finanziaria ed economica della società

Il collegio sindacale può giungere alla definizione dei termini dell'incarico di revisione mediante:

- ❑ una lettera di incarico (ISA 210)
- ❑ altro idoneo accordo scritto che identifica i termini dell'incarico (ISA 210):
  - ✓ delibera assembleare di nomina che individui espressamente le condizioni indispensabili per lo svolgimento dell'incarico
  - ✓ delibera assembleare di nomina che dia mandato all'organo amministrativo per la definizione dei termini dell'incarico

## UTILIZZO DIPENDENTI E AUSILIARI

Il sindaco può avvalersi, nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezioni e controllo, di persone (fisiche o giuridiche):

- ❑ che abbiano i requisiti tecnico-professionali idonei allo svolgimento del compito loro affidato
- ❑ in possesso dei medesimi requisiti di indipendenza previsti per i sindaci dall'art. 2399 c.c.

## UTILIZZO DIPENDENTI E AUSILIARI

Il sindaco può avvalersi di:

- ❑ dipendenti e collaboratori del suo studio, compresi i praticanti
- ❑ soggetti esterni che possono essere persone fisiche o soggetti giuridici collettivi (comprese le persone giuridiche), a condizione che i loro rappresentanti e le persone che opereranno direttamente presso l'ente non si trovino in una delle situazioni di ineleggibilità o di decadenza di cui all'art. 2399 c.c.

In caso di collegio sindacale incaricato della revisione legale, i sindaci possono rivolgersi anche ad altri revisori per lo svolgimento delle procedure di revisione

### IL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

**Abolito il libro della revisione, l'attività di revisione legale dei conti svolta dal collegio sindacale è documentata esclusivamente nelle CARTE DI LAVORO**

Le carte di lavoro devono fornire evidenza:

- ❑ degli elementi a supporto della relazione di revisione
- ❑ che la revisione sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili

**Cfr. Linee Guida per l'organizzazione del collegio sindacale della revisione legale dei conti**

Le carte di lavoro devono essere sufficienti per consentire ad un revisore esperto di comprendere:

- ❑ la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione
- ❑ i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti
- ❑ gli aspetti significativi emersi, le conclusioni, nonché i giudizi formulati per giungere a dette conclusioni

**!** **Le carte di lavoro devono essere conservate per 10 anni dalla data di emissione della relazione al bilancio**  
**Le modalità di redazione e di conservazione delle carte di lavoro sono stabilite autonomamente dal collegio**

**RELAZIONE DI REVISIONE**

Nel corso dell'esercizio, il collegio sindacale deve comunicare alla direzione gli errori non corretti e l'effetto che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio; la comunicazione deve identificare ogni errore significativo non corretto e l'intenzione di esprimere un giudizio diverso da quello senza rilievi

**RELAZIONE DI REVISIONE**

- Le discussioni per giungere alla stesura della relazione devono essere riportate nelle carte di lavoro
- Le conclusioni sono adeguatamente e dettagliatamente motivate, con particolare riferimento a giudizi diversi da quello senza rilievi
- Nelle carte di lavoro devono essere riportati i motivi per un giudizio con rilievi, o negativo o dell'impossibilità di esprimere un giudizio

- In caso di giudizio con rilievi (per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili) o giudizio negativo
- il collegio deve quantificare nelle carte di lavoro e nella relazione gli effetti delle deviazioni sulle voci di bilancio coinvolte e gli effetti su patrimonio netto e risultato d'esercizio, tenendo conto degli effetti fiscali

Nel caso di giudizio con rilievi, per limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione o che impediscono un giudizio sul bilancio:

- il collegio deve quantificare nelle carte di lavoro e nella relazione gli effetti delle deviazioni sulle voci di bilancio coinvolte e gli effetti su patrimonio netto e risultato evidenziando nelle carte di lavoro e nella relazione delle relative circostanze

Il collegio sindacale incaricato della revisione legale emette due informative:

**A) Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39**

Contenuto e modelli definiti nel PR001 e nel PR002

**B) Relazione sull'attività di vigilanza ex art. 2429, comma 2, c.c.**

Struttura e contenuto indicati nella Norma di comportamento del collegio sindacale 7.1

- **Data:** data di approvazione da parte del collegio
- **Firma:** sottoscrizione autografa o elettronica di tutti i componenti, o del solo presidente se a ciò espressamente autorizzato
- È possibile predisporre un unico documento articolato nelle due diverse sezioni

👁️! *Esempio di relazione unitaria in appendice alle Linee Guida*

**DISSENSO DEL SINDACO**

- Nel caso di dissenso la relazione è redatta dalla maggioranza del collegio, evidenziando il dissenso e la relativa motivazione
- Il dissenso e gli elementi di valutazione espressi dal sindaco dissenziente e dagli altri due componenti sono documentati nelle carte di lavoro
- Il collegio comunica alla direzione la sussistenza del dissenso e le correlative motivazioni

**RELAZIONE IN CASO DI DISSENSO DEL SINDACO**

- La relazione è elaborata secondo il punto di vista della maggioranza e riferisce del dissenso del sindaco, indicando il nominativo e le motivazioni
- Tali indicazioni, con l'accordo del dissenziente, sono riportate in calce alla relazione di revisione, di seguito al paragrafo contenente il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio
- Le motivazioni del dissenso ed i relativi effetti sono poi esplicitati nelle conclusioni della relazione sull'attività di vigilanza

**La relazione così redatta è sottoscritta da tutti i sindaci**

### RELAZIONE IN CASO DISSENSO DEL SINDACO

- Qualora il sindaco dissenziente non intenda sottoscrivere la relazione, essa sarà sottoscritta dalla maggioranza dei sindaci, specificando l'esistenza del dissenso
- Il dissenziente ha comunque diritto ad esprimere il proprio dissenso nel verbale e di riferire all'assemblea la propria difforme opinione. In tal modo l'obbligo di emissione della relazione è rispettato e non è posto alcun impedimento al regolare funzionamento della società
- Il sindaco dissenziente non può redigere una propria relazione

### RELAZIONE IN CASO DISSENSO DEL SINDACO

**Obiettivi:** con l'indicazione in relazione del dissenso

- l'assemblea, convocata per l'approvazione del bilancio, ha completa e corretta informativa; l'informativa è a disposizione dei soci sin dal momento del deposito della relazione presso la sede sociale e quindi non viene semplicemente e direttamente esplicitata in assemblea
- viene data piena e completa pubblicità della circostanza del dissenso - che diviene conoscibile, oltre che per i soci, anche per i terzi lettori del bilancio - e soddisfa anche l'esigenza dell'opportuna separazione delle responsabilità tra sindaco dissenziente e maggioranza dei sindaci

# FAC SIMILE RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE



## ***Esempio di relazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti***

*Di seguito, si riporta un modello di relazione unitaria di un Collegio Sindacale che effettua anche la revisione legale in caso di giudizio positivo<sup>1</sup>.*

SOCIETÀ \*\*\*\* S.P.A.<sup>2</sup>  
Sede legale.....  
Capitale sociale.....  
Reg. imprese.....

### **RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI**

All'Assemblea degli Azionisti  
della \*\*\*\* S.p.A.

#### **Premessa**

Il Collegio Sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2\*\*\*, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e segg. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-bis c.c.  
La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39" e nella sezione B) la "Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.".

#### **A) Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39**

1. Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della \*\*\*\* S.p.A. al 31 dicembre \*\*\*\*. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli Amministratori della \*\*\*\* S.p.A. È

<sup>1</sup> Nell'appendice del PR 002 del 6 aprile 2011 sono contenuti tutti gli esempi di relazione di revisione cui si rinvia.

<sup>2</sup> In caso di S.r.l. i riferimenti agli "azionisti" sono sostituiti con riferimenti ai "soci" e il riferimento all'art. 2409-bis c.c. è sostituito con l'art. 2477 c.c.



nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sulla revisione legale.

2. Il nostro esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da noi [ovvero dal precedente collegio sindacale o dal precedente soggetto incaricato della revisione] emessa in data .....

3. A nostro giudizio, il soprammenzionato bilancio d'esercizio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della \*\*\*\* S.p.A. per l'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*.

4. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli Amministratori della \*\*\*\* S.p.A. È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della \*\*\*\* S.p.A. al 31 dicembre \*\*\*\*.

**[Eventuale paragrafo in caso di dissenso di un sindaco<sup>3</sup>:** Il sindaco effettivo Nome e Cognome dissente in merito al giudizio sul bilancio (ovvero, al giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio). Le motivazioni e gli eventuali effetti di tale dissenso sono indicati nelle conclusioni della sezione B della presente relazione.]

#### **B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.**

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\* la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

#### **Attività di vigilanza ai sensi dell'artt. 2403 e ss. c.c.**

Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Abbiamo partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione [ove esistente: e del comitato esecutivo], in relazione alle quali, sulla base delle informazioni

<sup>17</sup> Tale paragrafo va posto dopo il paragrafo 3) se il dissenso coinvolge il giudizio sul bilancio, ma non il giudizio di coerenza, dopo il paragrafo 4) se coinvolge entrambi i giudizi.



disponibili, non abbiamo rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale [oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: *precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*].

[Eventualmente: Abbiamo acquisito dagli amministratori durante le riunioni svoltesi [oppure: a seguito di richiesta] informazioni in merito all'andamento delle operazioni sociali o/e all'affare relativi a \_\_\_\_\_ (*precisare le fattispecie*) effettuati dalla società o/e dalle società controllate sulle quali non abbiamo osservazioni particolari da riferire (oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: *precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*)].

Abbiamo acquisito dagli amministratori delegati [e/o dal direttore generale], durante le riunioni svolte [oppure: con periodicità semestrale; oppure: secondo le modalità stabilite dallo statuto] informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo osservazioni particolari da riferire [oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: *precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*].

[Eventualmente<sup>4</sup>: Abbiamo incontrato i sindaci delle società controllate (oppure: Abbiamo scambiato informazioni con i sindaci delle società controllate \_\_\_\_\_) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: *precisare la fattispecie*)].

[Solo per le società che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Abbiamo incontrato il preposto al sistema di controllo interno (oppure: Abbiamo acquisito informazioni dal preposto al sistema di controllo interno) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: *precisare la fattispecie*)].

[Solo per le società che hanno istituito l'Organismo di Vigilanza: Abbiamo incontrato l'Organismo di Vigilanza (oppure: Abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'Organismo di Vigilanza; oppure: Abbiamo acquisito informazioni dall'Organismo di Vigilanza) e non sono emerse criticità rispetto alla corretta attuazione del modello organizzativo che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emerse criticità riguardanti: *precisare la fattispecie*)].

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire [oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: *precisare le specifiche osservazioni*].

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai

<sup>4</sup> Si veda quanto disposto in merito alle funzioni del collegio sindacale dall'art. 2409-bis c.c., per le S.p.A., e dall'art. 2477 c.c., per le S.r.l. Con riferimento a queste ultime si rinvia a CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI, *Nota Interpretativa, Le funzioni del Collegio Sindacale nelle società a responsabilità limitata alla luce del D.Lgs. n. 39/2010*, maggio 2010, reperibile sul sito [www.commercialisti.it](http://www.commercialisti.it)



responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire [*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni*].

[*Eventualmente: Abbiamo effettuato specifici atti di ispezioni e controllo riguardanti \_\_\_\_\_ e, in base alle informazioni acquisite, non sono emerse violazioni di legge, dello statuto o dei principi di corretta amministrazione o irregolarità o fatti censurabili (oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati)*].

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c. [*oppure: Sono intervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c. in ordine a \_\_\_\_\_ ed a seguito delle stesse sono state esperite adeguate indagini che hanno dato come esito \_\_\_\_\_ precisare la fattispecie (eventualmente: e proponiamo quanto segue: precisare le eventuali proposte; oppure: Esito che, unitamente alle nostre proposte, è stato riferito durante l'assemblea del \_\_\_\_\_)*].

Nel corso dell'esercizio sono stati rilasciati i seguenti pareri: \_\_\_\_\_ [*oppure: nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal collegio sindacale pareri previsti dalla legge*].

Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione. [*oppure: Nel corso dell'attività di vigilanza svolta e sulla base delle informazioni ottenute dai sindaci delle società controllate (o dal preposto al sistema di controllo interno o dall'organismo di vigilanza), sono stati rilevati ulteriori fatti censurabili, omissioni o irregolarità (oppure: fondati sospetti di irregolarità) non sanati (oppure: non ancora definiti) che sono stati oggetto di informazione all'assemblea convocata ex art. 2406, comma secondo, c.c., in data \_\_\_\_\_ (oppure: e/o di denuncia al Tribunale ex art. 2409 c.c.). In particolare, precisare la fattispecie*].

### **Bilancio d'esercizio**

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c. [*oppure: Gli amministratori, nella redazione del bilancio, hanno fatto ricorso alla deroga alle norme di legge prevista dall'art. 2423, comma 4, c.c.; la deroga è stata motivata nella nota integrativa ed è stata indicata la sua influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio. In particolare: descrizione della deroga. Il collegio sindacale a tale proposito osserva quanto segue: precisare le specifiche osservazioni*].

[*Eventualmente: Ai sensi dell'art. 2426, n. 5, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso (oppure: non concordiamo con) all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € ....., costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità per € ..... (in caso di discordanza indicarne i motivi)*].

[*Eventualmente: Ai sensi dell'art. 2426, n. 6, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso (oppure: non concordiamo con) all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € ..... (in caso di discordanza indicarne i motivi)*].

I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

### **Conclusioni**

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio sindacale propone all'Assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*, così come redatto dagli



Amministratori<sup>5</sup>.

[*Oppure, in caso di dissenso di un sindaco* circa il contenuto della relazione e con il consenso di quest'ultimo: Indicare le motivazioni del dissenso del sindaco e, in particolare, gli effetti di tali motivazioni sul giudizio sul bilancio e, se pertinente, sul giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, ovvero sulla approvazione dello stesso. Il testo delle conclusioni riportato di seguito può essere: "Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco *Nome e Cognome*, come sopra motivato, invitiamo l'Assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\* dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti"]<sup>6</sup>.

Luogo e data

Il Collegio Sindacale

*Nome e Cognome* (Presidente)

*Nome e Cognome* (Sindaco Effettivo)

*Nome e Cognome* (Sindaco Effettivo)

---

<sup>5</sup> Qualora la relazione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 di cui alla sezione A) includa rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili oppure per limitazioni al procedimento di revisione, non imputabili alla volontà della Direzione, il testo potrebbe essere il seguente: "... *omissis* ... invitiamo l'Assemblea a considerare gli (i possibili) effetti del/dei rilievo/i formulato/i nella sezione A) della presente relazione ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*".

Qualora invece la relazione di cui alla sezione A) includa un giudizio negativo sul bilancio o sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio o rilievi per limitazioni imputabili alla volontà della Direzione, il testo potrebbe essere il seguente: "... *omissis* ... A causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio/dei giudizi da noi espresso/i nella sezione A) della presente relazione, invitiamo l'Assemblea a non approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*".

I casi in cui, nella sezione A), sia stata dichiarata l'impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, vanno ricondotti all'una o all'altra tipologia di conclusione, a seconda delle circostanze che hanno determinato tale impossibilità.

<sup>6</sup> Qualora la relazione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 di cui alla sezione A) includa rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili oppure per limitazioni al procedimento di revisione, non imputabili alla volontà della Direzione, il testo potrebbe essere il seguente: "... *omissis* ... invitiamo l'Assemblea a considerare gli (i possibili) effetti del/dei rilievo/i formulato/i nella sezione A) della presente relazione, nonché il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome* ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre \*\*\*\*". Qualora invece la relazione di cui alla sezione A) includa un giudizio negativo sul bilancio o sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio o rilievi per limitazioni imputabili alla volontà della direzione, il testo potrebbe essere il seguente: "... *omissis* ... A causa delle motivazioni e del contenuto del giudizio/dei giudizi da noi espresso/i nella sezione A) della presente relazione, invitiamo l'Assemblea a non approvare il bilancio d'esercizio al 31 dicembre \*\*\*\*, dopo aver comunque considerato il dissenso, come sopra motivato, del sindaco *Nome e Cognome* e le sue implicazioni pertinenti l'approvazione o meno del bilancio". I casi in cui, nella sezione A), sia stata dichiarata l'impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, vanno ricondotti all'una o all'altra tipologia di conclusione, a seconda delle circostanze che hanno determinato tale impossibilità.

# QUESTIONARIO N. 4



## **QUESTIONARIO n. 4**

- 1) Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi qualora concluda che gli errori singolarmente o nel loro insieme:**
  - a. Sono sia significativi che pervasivi;
  - b. Sono significativi ma non pervasivi;
  - c. Nessuno dei precedenti
  
- 2) Nella valutazione degli errori identificati e non corretti è opportuno:**
  - a. Compensare tra loro errori aventi effetti opposti sull'utile di esercizio;
  - b. Compensare tra loro errori aventi effetti opposti sull'utile di esercizio, solo quando gli stessi, individualmente considerati, non sono significativi;
  - c. Non compensare tra loro errori aventi effetti opposti.
  
- 3) Il controllo di qualità:**
  - a. Sarà effettuato solo sugli enti di interesse pubblico;
  - b. Sarà effettuato su ogni tipologia di incarico;
  - c. Sarà effettuato sugli enti di interesse pubblico e sugli altri incarichi di dimensione rilevante.
  
- 4) Dimissioni del revisore:**
  - a. Le dimissioni del revisore hanno immediata efficacia;
  - b. È prevista una prorogatio obbligatoria di sei mesi;
  - c. 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.
  
- 5) Collegio sindacale incaricato della revisione legale. In relazione alla tipologia di giudizio (senza rilievi, con rilievi etc.):**
  - a. La maggioranza dei sindaci decide se emettere un giudizio senza modifica o con modifica;
  - b. È ammesso il dissenso esplicito di un sindaco;
  - c. Nessuna delle precedenti

# DOMANDE?

**DOTT.SSA VALERIA FAZI**  
**valeria.fazi@revisionelegale.net**

# GRAZIE!

**DOTT.SSA VALERIA FAZI**  
**valeria.fazi@revisionelegale.net**