

DAVIDE ROSSETTI

Dottore commercialista – Revisore Legale

Revisione legale

- Disciplinata dal d.lgs. 39/2010 che accorpa in un unico testo le disposizioni sulla revisione legale dettando:
 - Norme sull'accesso e l'esercizio della revisione legale
 - Sulle modalità di affidamento ed estinzione dell'incarico
 - Sui poteri, doveri e responsabilità dei revisori
 - Sul sistema di controllo pubblico e sanzionatorio di natura civile e penale per persone fisiche e società che esercitano la revisione

Attività di revisione

- Si fonda sull'espressione di un giudizio sul bilancio d'esercizio e consolidato qualora redatto e nella verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili

Carte di lavoro

- Con l'abolizione dell'obbligo di tenuta del libro della revisione (gli artt. 37 e 40 del d.lgs.39/2010 hanno abrogato rispettivamente l'art. 2409-ter del cod.civ. e l'art. 155 comma 3 del d.lgs. 58/98-TUIF-), l'attività dei revisori è documentata nelle carte di lavoro, che devono essere conservate per dieci anni dalla data di emissione delle relazione di bilancio e dalle quali risulteranno:
 - la natura e l'estensione delle procedure di revisione conformi ai principi;
 - i risultati delle procedure svolte;
 - gli aspetti significativi emersi nel corso delle revisione, i giudizi professionali formulati e le conclusioni raggiunte.

Relazione di revisione (art 14 dlgs 139/2010 come modificato dal dlgs 135/2016)

■ Contiene

- a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione;
- b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo 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 e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;

f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;

g) l'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale

- Il decreto n. 135/2016, in vigore dal 5 agosto 2016, ha recepito nell'ordinamento interno la direttiva 2014/56/UE, che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati. Inoltre il Parlamento europeo ed il Consiglio dell'Unione europea hanno approvato anche il regolamento (UE) n. 537/2014 del 16 aprile 2014, vigente dal 17 giugno 2016, sui requisiti relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico. Entrambi i testi hanno dato luogo ad una nuova riforma della revisione legale dei conti
- La revisione legale, ai sensi del d.lgs. 39/2010, deve essere svolta in conformità ai principi adottati dalla Commissione Europea. Detti principi sono gli ISA (International Standard Auditing), emanati dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) specifico *board* istituito in seno all'IFAC (International Federation of Accountants), i quali una volta tradotti nelle varie lingue europee verranno trasmessi alla Commissione Europea che li adotterà con regolamento comunitario applicabile in tutti gli Stati membri dell'Unione Europea e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee (GUCE).

- In attesa che la Commissione Europea adotti i principi di revisione come sopra indicato, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, in conformità ai principi internazionali, da associazioni e ordini professionali e dalla Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) . A tal fine il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) ha elaborato un set di principi di revisione, oggetto di specifica determina emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato) in data 23 dicembre 2014, che sono convenzionalmente definiti "principi di revisione internazionali (ISA Italia)"
- Con determina della Ragioneria Generale dello Stato del 12 gennaio 2018 e 31 luglio 2017 i principi sono stati aggiornati a causa dell'attuazione da parte dell'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) di un ampio progetto di rivisitazione degli standard internazionali che regolano le modalità di redazione della relazione del revisore.

Le principali innovazioni contenute nei nuovi *Auditor Reporting Standards* sono le seguenti:

- l'anticipazione del paragrafo contenente il giudizio di revisione che deve ora essere posizionato all'inizio della relazione di revisione, seguito immediatamente dopo dal paragrafo "*Elementi alla base del giudizio*";
- limitatamente alla revisione dei bilanci delle società quotate l'introduzione di una sezione *ad hoc* contenente gli aspetti chiave della revisione contabile (key audit matters) in modo tale da fornire una maggiore trasparenza sulle attività svolte dal revisore in esecuzione del proprio incarico. In Italia ai sensi dell'art. 10, par. 2, lett. c) del Regolamento (UE) n. 537/14 tale previsione deve essere applicata alle revisioni contabili dei bilanci di tutti gli enti di interesse pubblico;
- limitatamente alla revisione dei bilanci delle società quotate, l'inserimento del nome del responsabile dell'incarico di revisione. Nell'ordinamento italiano tale previsione già si applica a tutti gli incarichi conferiti ai sensi del D. Lgs. n. 39/10;

- l'introduzione di una dichiarazione esplicita di indipendenza da parte del revisore in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;
- l'inserimento di una informativa specifica e dettagliata in merito alla verifica del presupposto della continuità aziendale che include una descrizione delle responsabilità del management in merito al rispetto del presupposto del *going concern*. In presenza di un'incertezza significativa il revisore è tenuto a richiamare l'attenzione sulla relativa informativa di bilancio, se ritenuta adeguata, ovvero a riflettere tale circostanza nella formulazione del proprio giudizio;
- una più dettagliata descrizione delle responsabilità del revisore

Continuità aziendale

- la continuità aziendale è connaturale all'intero sistema del diritto societario ai sensi dell'art.2423 bis c.c.
- Procedura fondamentale sia per il revisore che deve esprimere un giudizio sul bilancio sia per il collegio sindacale che è l'organo deputato a vigilare sul rispetto della legalità
- La responsabilità della verifica dell'esistenza della continuità aziendale spetta agli amministratori

Principio di revisione 570

- Capacità dell'impresa a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro relativo ad un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio. (IAS 1 e OIC 11)
- Indicatori economico-finanziari: che possono dar luogo a dubbi sulla continuità:
 - Deficit patrimoniale o capitale circolante netto negativo;
 - Cash flow negativi;
 - Perdite operative;
 - Mancanza di continuità nella distribuzione dei dividendi;
 - Incapacità di saldare i debiti alla scadenza;
 - Incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
 - Cambiamento delle forme di pagamento concesse da fornitori;
 - Incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di prodotti o per altri investimenti;

■ Indicatori gestionali:

- Dimissioni dei consiglieri e dei sindaci, perdita di dirigenti strategici
- Contenziosi legale e fiscali che in caso di soccombenza potrebbero essere non onorati dall'azienda;
- Politiche di governo o modifiche legislative che danno luogo ad effetti non favorevoli per l'impresa;

Espletamento dell'incarico

- La durata dell'incarico è:
 - Per gli enti di interesse pubblico e a regime intermedio (società quotate ed emittenti strumenti finanziari diffusi, banche, assicurazioni, società di gestione dei mercati) :
 - Nove anni se affidato ad una società di revisione e di sette se effettuato da una persona fisica, non rinnovabile se non siano almeno decorsi 4 anni dalla cessazione del precedente incarico
 - Il collegio sindacale non può essere incaricato della revisione neanche per le società controllate o sottoposte a comune controllo da enti di interesse pubblico e a regime intermedio
 - Al collegio sindacale degli enti di interesse pubblico è attribuito il ruolo di comitato per il controllo interno e la revisione contabile con compiti di vigilanza in materia di informazione finanziaria, sistema di controllo interno e revisione legale dei conti annuali e consolidati
 - Per le altre società: tre anni rinnovabile

Principio di revisione SA Italia 720B – Giudizio di coerenza e conformità della relazione di gestione al bilancio

- Si definisce incoerenza la presenza di informazioni nella relazione sulla gestione che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Ad esempio differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione
- La mancanza di conformità riguarda invece l'assenza, nella relazione sulla gestione di informazioni richieste dalle norme di legge.

Conferimento e cessazione incarico di revisione

- L'incarico alla società o revisore è conferito dall'assemblea su proposta motivata del collegio sindacale. E' revocato per giusta causa, sentito il collegio sindacale, dall'assemblea la quale provvede contestualmente a conferire l'incarico ad altra società di revisione. Non più necessaria l'approvazione della revoca da parte del tribunale
- Dimissioni
- Risoluzione consensuale del contratto
- Della revoca, dimissioni o risoluzione la società sottoposta a revisione e il revisore informano tempestivamente il Mef e per la revisione degli enti di interesse pubblico la Consob fornendo adeguate spiegazioni sulle ragioni che le hanno determinate

Enti di interesse pubblico (art. 16 d.lgs. 39/2010)

Il comitato per il controllo interno e la revisione contabile degli enti di interesse pubblico si arricchisce di compiti diversi rispetto alla vigilanza, come prevedeva il previgente articolo 19, comma 1, del d.lgs. n. 39 del 2010, sull'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna e di gestione del rischio. Si segnalano tra le nuove funzioni:

- quella di informare l'organo di amministrazione dell'ente sottoposto a revisione dell'esito della revisione stessa, nonché di trasmettere a tale organo la relazione aggiuntiva di cui all'art. 11 del regolamento comunitario, corredata da eventuali osservazioni;
- quella di monitorare il processo di informativa finanziaria, la revisione legale del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato (anche tenendo conto di eventuali risultati e conclusioni dei controlli di qualità svolti dalla CONSOB) e l'indipendenza dei revisori legali o delle società di revisione legale;
- quello di essere responsabile della procedura volta alla selezione dei revisori legali o delle società di revisione legale.

- Infine l'articolo 13 del Regolamento comunitario prevede che il revisore degli enti di interesse pubblico pubblici una relazione di trasparenza annuale entro quattro mesi dalla fine di ciascun esercizio sul proprio sito internet. Essa deve restare disponibile su tale sito per almeno cinque anni dalla sua data di pubblicazione su detto sito, con facoltà di aggiornarla. E' inoltre fissato il contenuto minimo di detta relazione (che reca tra le altre informazioni sull'impresa di revisione e sulla rete cui appartiene).

La relazione aggiuntiva del revisore destinata al comitato per il controllo interno e la revisione contabile è in forma scritta. Essa spiega i risultati della revisione legale dei conti effettuata e quanto meno:

- a) include la dichiarazione relativa all'indipendenza;
- d) descrive la natura, la frequenza e la portata delle comunicazioni con il comitato per il controllo interno e la revisione contabile, l'organo di direzione e l'organo di amministrazione o di controllo dell'ente sottoposto a revisione, comprese le date delle riunioni con detti organi;
- e) include una descrizione della portata e della tempistica della revisione contabile;
- f) nel caso in cui più di un revisore legale o di una impresa di revisione contabile siano stati incaricati, descrive la distribuzione dei compiti tra i revisori legali e/o le imprese di revisione contabile;

- g) descrive la metodologia utilizzata, in particolare quali categorie dello stato patrimoniale sono state verificate direttamente e quali categorie sono state verificate sulla base di verifiche di conformità;
- h) indica il livello quantitativo di significatività applicato in fase di esecuzione della revisione legale dei conti per i bilanci;
- i) riferisce e spiega i giudizi su eventi o circostanze identificati nel corso della revisione che possano sollevare dubbi significativi sulla capacità dell'ente di continuare a operare come un'entità in funzionamento e se sussiste un'incertezza significativa;
- j) segnala eventuali carenze significative nel sistema di controllo interno per l'informativa finanziaria e/o nel sistema contabile dell'ente sottoposto a revisione o, in caso di bilancio consolidato, dell'impresa madre;
- k) segnala eventuali questioni significative riguardanti casi di non conformità, effettiva o presunta, a leggi e regolamenti o disposizioni statutarie rilevati nel corso della revisione;
- l) indica e valuta i metodi di valutazione applicati alle diverse voci del bilancio d'esercizio o consolidato, compreso l'eventuale impatto delle modifiche di tali metodi;
- m) segnala eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione legale

Selezione revisore EIP

Il collegio sindacale, in quanto comitato per il controllo interno e la revisione contabile, è il responsabile della procedura di selezione del revisore o della società di revisione. Il collegio sindacale si dota di adeguate procedure volte a vigilare sia la fase di predisposizione del processo, sia la fase di vera e propria selezione del revisore o della società di revisione legale. Nella fase di programmazione del processo di selezione vigila che:

- la società predisponga, con criteri trasparenti e non discriminatori, una procedura di selezione dei revisori o delle società di revisione;
- la procedura individui criteri di valutazione oggettivi;
- la società predisponga documenti ed informazioni che consentano di comprendere l'attività svolta dalla società e l'estensione e la tipologia dei servizi di revisione legale da effettuare;
- l'organizzazione della procedura di selezione non precluda in alcun modo la partecipazione da parte di revisori o società di revisione che hanno ricevuto nell'anno solare precedente meno del 15% del totale dei propri corrispettivi per la revisione da enti di interesse pubblico e sia conforme alle disposizioni di settore, ove previsto

Nella fase relativa alla selezione, il collegio vigila che:

- siano esaminate le proposte dei revisori o delle società di revisione pervenute a seguito dell'invito;
- siano rispettati i criteri predeterminati per la valutazione;
- siano tenuti in considerazione i risultati o le conclusioni di eventuali relazioni comunicate ai revisori o alle società di revisione candidati ai sensi dell'art. 28, lett. d) Regolamento UE n. 537/2014;
- sia predisposta una relazione conclusiva sugli esiti della procedura.

Il collegio sindacale convalida per iscritto le conclusioni esposte nella relazione conclusiva da parte della società. Il collegio sindacale deve inoltre verificare che i revisori o altri membri della loro rete:

- non abbiano fornito nell'esercizio precedente all'inizio del nuovo mandato alcuni servizi non-audit vietati;
- non forniscano servizi non-audit vietati fra l'inizio del periodo oggetto di revisione fino all'emissione della relazione di revisione.

Il collegio sindacale predisponde, infine, una raccomandazione motivata per il conferimento dell'incarico. Nella raccomandazione, formalizzata per iscritto, il collegio sindacale deve:

- dichiarare che la raccomandazione non è stata influenzata da terzi parti e che non sono presenti clausole volte a limitare la scelta dell'assemblea;
- indicare almeno due possibili alternative per il conferimento dell'incarico;
- motivare le proprie scelte;
- esprimere una preferenza per una delle due alternative indicate, fornendone adeguata motivazione.

Il collegio sindacale formalizza la raccomandazione motivata nella proposta all'assemblea per il conferimento dell'incarico ai sensi dell'art. 13 D.lgs. n.39/2010. Delle attività svolte dal collegio sindacale per la selezione del revisore o della società di revisione è data compiuta verbalizzazione e il verbale è trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni e sottoscritto dai sindaci.

Obiettivo del revisore

- Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ad ottenere la ragionevole certezza che il bilancio non contenga errori significativi
- Le condizioni ed eventi che possono indicare rischi significativi riguardano ad esempio problemi di continuità aziendale e di liquidità, limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito, carenze nel controllo interno.

Sistema di controllo interno

- E' il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di *governance*, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo alla conformità delle scelte del management alle direttive ricevute e all'oggetto che la società si propone di conseguire (strategici), all'attendibilità dell'informativa finanziaria (reporting), all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa (operativi) ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili (compliance) - ISA Italia 315

Adeguatezza ed efficacia del sistema di controllo interno

Chiara e precisa indicazione dei principali fattori di rischio aziendale i quali devono essere costantemente monitorati e correttamente gestiti contribuendo in tal modo ad una conduzione dell'impresa coerente con gli obiettivi aziendali definiti dal consiglio di amministrazione (Norma 3.5 CNDCEC, art. 7 Codice di autodisciplina)

Organi e Funzioni coinvolti

- Il corretto funzionamento del sistema di controllo interno richiede il coinvolgimento integrato dei diversi organi societari i quali partecipano, ciascuno con le proprie specifiche funzioni alla definizione del rischio e al monitoraggio ordinato dello stesso.
- Consiglio di amministrazione, Comitato controlli e rischi, Amministratore incaricato, Internal Audit, Collegio sindacale, Revisore, Organismo di vigilanza (ODV)