

REVISIONE LEGALE DEI CONTI

20.11.2014

FONTI NORMATIVE

- Direttiva 2006/43/CE del 17.05.2006
- Decreto Legislativo 27.01.2010, n. 39 e decreti di attuazione
- Art. 2409 bis C.C
- Art. 2477 C.C.
- Direttiva 2014/56/UE del 16.04.2014
- Regolamento UE n. 537/2014 del 16.04.2014

Obiettivi della direttiva 2006/43/CE

- Sostanziale armonizzazione degli obblighi in materia di revisione legale dei conti
- Equivalenza dei titoli e diplomi ottenuti dai revisori legali dei conti
- Conoscenza adeguata di materie quali il diritto societario, tributario e civile
- Iscrizione dei revisori in un albo che sia accessibile al pubblico e che contenga informazioni fondamentali sui revisori legali e sulle imprese di revisione contabile

Segue obiettivi

- Rispetto dei più rigorosi principi etici
- Assoggettamento ad una deontologia professionale che comprenda la loro funzione di interesse pubblico, la loro integrità ed obiettività nonché la loro competenza professionale e diligenza
- Rispetto della privacy
- Indipendenza

Segue obiettivi

- Garantire che tutte le revisioni legali dei conti siano di qualità uniformemente elevata
- Adozione dei principi di revisione internazionali
- Adozione di uno schema comune di relazione di revisione
- Sistema di controllo della qualità
- Nomina riservata alla assemblea generale degli azionisti
- Revoca possibile solo in caso di giusta causa per garantire l'indipendenza dei revisori

ART. 2409 BIS C.C.

- La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro
- Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro

ART.2477 C.C.

post modifiche apportate dall'art.20,
co. 8, D.L. 24.06.2014 n.91

- L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo.
- La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato, controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti, per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti previsti dall'art. 2435 bis c.c.

Segue art. 2477

- La sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore costituisce giusta causa di revoca.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Trascorsi 4 anni dall'entrata in vigore sono solo 8 sui 21 previsti i decreti attuativi pubblicati
- D.M. 20.06.2012 n. 144 (modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro)
- D.M. 20.06.2012 n. 145 (accesso al Registro)
- D.M. 20.06.2012 n. 146 (tirocinio)
- D. M. 24.09.2012 (contributo annuale)
- D. M. 24.09.2012 (commissione centrale revisori)
- D. M. 01.10.2012 (determinazione contributo)
- D. M. 28.12.2012 n. 261 (dimissioni, revoca)
- D. M. 08.01.2013 n. 16 (sezione revisori inattivi)

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Art. 2 riserva l'esercizio della revisione legale ai soggetti iscritti nel registro ed individua i requisiti per ottenere l'iscrizione.
- Il D.M. 20.06.2012 n. 145 definisce i requisiti con riferimento alla tipologia di laurea richiesta, ai requisiti di onorabilità ed ai requisiti di equivalenza per i revisori di altri paesi

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Art. 3 ed il D.M. 23.06.2012 n. 146 trattano del tirocinio obbligatorio di durata non inferiore a 3 anni.
- Art. 4 disciplina l'esame di idoneità professionale, con l'importante previsione, introdotta successivamente, dell'esonero dall'esame di idoneità dei soggetti che hanno superato l'esame di stato per l'iscrizione all'odcec.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Art. 5 disciplina l'obbligo della formazione continua, prevedendo che gli iscritti debbono partecipare a programmi di aggiornamento professionale finalizzati al perfezionamento ed al mantenimento delle conoscenze e delle capacità professionali.
- E' prevista l'emanazione di apposito regolamento che stabilisca le modalità

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Art. 9 – deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale (art. 21 direttiva 2006/43/CE)
- I soggetti abilitati rispettano i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni ed ordini professionali e approvati dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, ovvero emanati dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob.

Nuova direttiva revisione

- La recente direttiva 2014/56/UE ha modificato l'art. 21 della direttiva 2006/43/CE. In particolare ha sostituito il paragrafo 2 introducendo il concetto di scetticismo professionale al quale viene attribuita la valenza di un principio generale da rispettare nello svolgimento della revisione legale al pari dei principi di deontologia professionale, indipendenza, obiettività, riservatezza e segreto professionale.

Nuova direttiva revisione

- Per scetticismo professionale si intende un atteggiamento, da adottare durante tutto il corso della revisione legale, caratterizzato da un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi e una valutazione critica degli elementi probativi.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Art. 10 indipendenza e obiettività (artt. 22, 23, 24 e 25 direttiva 2006/43/CE).
- Il revisore legale e la società di revisione legale devono essere indipendenti dalla società e non devono essere coinvolti nel suo processo decisionale.
- Non può essere effettuata la revisione legale qualora tra la società sottoposta a revisione ed il revisore o la rete sussistano relazioni finanziarie , d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, compresa la prestazione di servizi diversi dalla revisione, dalla quale si possa ragionevolmente trarre la conclusione che l'indipendenza risulta compromessa.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Se l'indipendenza rischia di essere compromessa, come in caso di autoriesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, il revisore legale deve adottare misure volte a ridurre tali rischi.
- Se i rischi sono tali da compromettere l'indipendenza il revisore non effettua la revisione legale.
- Vanno adottate procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente tali rischi. L'istituzione ed il funzionamento di tali procedure vanno documentati in modo da essere assoggettati a sistemi di controllo della qualità.
- Nelle carte di lavoro vanno documentati tutti i rischi rilevanti per l'indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Il corrispettivo per la revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione
- Non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione
- Non può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione
- Il corrispettivo è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori
- A tal fine i soggetti incaricati determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo
- Alla preparazione tecnica ed all'esperienza che il lavoro di revisione richiede
- Alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche un'adeguata attività di supervisione ed indirizzo nel rispetto dei principi di revisione.

Nuova direttiva revisione

- Con riguardo alle regole sull'indipendenza ed obiettività (art. 22 direttiva 2006/43/CE) la direttiva 2014/56/UE contiene un grado di dettaglio maggiore rispetto alla previgente direttiva anche se i requisiti fondamentali rimangono sostanzialmente invariati.
- Il requisito dell'indipendenza viene ora richiesto a "qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione". Ad esempio: dirigenti della società di revisione, revisori, dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale.

Nuova direttiva revisione

- (art. 22bis inserito dalla direttiva 2014/56/UE) Divieto per il revisore o responsabile della revisione, prima che sia trascorso almeno un anno dalla cessazione delle sue attività in qualità di revisore, di assumere le seguenti funzioni presso l'ente revisionato: dirigente di rilievo, membro del comitato per il controllo interno e la revisione contabile, membro dell'organo di amministrazione o membro dell'organo di controllo.
- (art. 22ter inserito dalla direttiva 2014/56/UE) Prima di accettare o proseguire un incarico il revisore deve valutare e documentare se è in regola con i requisiti di indipendenza richiesti; se sussistono rischi per la sua indipendenza e se sono state adottate misure per mitigarli; se dispone di tempo e di risorse e di personale competente per poter svolgere l'incarico.

Nuova direttiva revisione

- La nuova direttiva revisione introduce regole relative all'organizzazione interna del revisore o società di revisione e del suo lavoro (artt. 24bis e ter).
- Il revisore e la società di revisione ad adottare direttive e procedure interne volte a garantire che:
 - a) In una società di revisione l'indipendenza del responsabile della revisione non sia compromessa da ingerenze da parte degli azionisti, dei membri degli organi di amministrazione, di direzione e di controllo

Nuova direttiva revisione

- b) Il revisore o la società di revisione dispongano di un sistema amministrativo e contabile solido, di un sistema di controllo interno della qualità, di procedure per la valutazione del rischio e di meccanismi di controllo e tutela del proprio sistema di elaborazione elettronica dei dati
- c) Il personale che partecipa all'incarico di revisione abbia le conoscenze e l'esperienza adeguata per svolgerlo

Nuova direttiva revisione

- d) l'esternalizzazione di funzioni di revisione non comprometta la qualità del suo controllo interno della qualità, né la capacità delle autorità competenti di vigilare sul revisore o società di revisione.
- e) Eventuali rischi per l'indipendenza siano prevenuti, identificati, eliminati, gestiti e resi pubblici.
- f) l'attività del personale che partecipa all'incarico sia monitorata ed esaminata e venga predisposto un fascicolo di revisione per ogni incarico di revisione.

Nuova direttiva revisione

- g) Il revisore o la società di revisione dispongano di un sistema di controllo interno della qualità che comprenda almeno direttive e procedure appropriate per svolgere l'incarico e che consenta di monitorare ed esaminare l'attività del personale che partecipa all'incarico e di predisporre un fascicolo per ogni incarico di revisione.
- h) Le attività di revisione siano svolte in maniera continua e regolare e che eventuali incidenti che hanno avuto o potrebbero avere ripercussioni sull'integrità delle proprie attività di revisione siano efficacemente fronteggiati e registrati.

Nuova direttiva revisione

- Le direttive e le procedure di cui sopra sono documentate e comunicate ai dipendenti del revisore o della società di revisione e sono monitorate e valutate al fine di garantirne l'adeguatezza e l'efficacia. Le direttive e le procedure che costituiscono il sistema di controllo interno della qualità del revisore sono oggetto di valutazione annuale.
- Nell'implementare le direttive e le procedure di cui sopra, il revisore o società di revisione considera l'ampiezza e la complessità delle proprie attività. Egli deve essere in grado di dimostrare all'autorità competente l'adeguatezza delle direttive e procedure alla dimensione e complessità della propria struttura organizzativa.
- Gli stati membri possono prevedere requisiti organizzativi semplificati per le revisioni delle piccole imprese.

Nuova direttiva revisione

- Con riferimento all'organizzazione del lavoro la nuova direttiva revisione prevede:
 - a) Che in una società di revisione venga designato almeno un responsabile della revisione per ciascun incarico e che lo stesso partecipi attivamente allo svolgimento del lavoro di revisione.
 - b) Che ad ogni incarico siano assegnati tempo e risorse sufficienti.
 - c) Che qualsiasi violazione delle disposizioni contenute nella nuova direttiva revisione e nel regolamento sia documentata, unitamente alle eventuali conseguenze delle violazioni e le misure correttive adottate.
 - d) Il contenuto minimo del fascicolo (o file) di revisione ed il termine entro il quale lo stesso deve essere ultimato.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Art. 11 – principi di revisione
- La revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2 della direttiva 2006/43/CE
- Il ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, può disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione od 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 specifiche relative alla portata della revisione legale.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Fino all'adozione dei principi di cui al comma1, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni ed ordini professionali e dalla Consob.

Nuova direttiva revisione

- La nuova direttiva revisione (2014/56/UE) conferma il meccanismo di adozione dei principi di revisione internazionali da parte della commissione europea.
- Per principi di revisione internazionale si intendono gli ISA ma anche il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC 1) nonché gli altri principi correlati emanati dall'IFAC (international federation of accountants) nella misura in cui gli stessi siano rilevanti ai fini della revisione.
- Gli stati membri possono, a determinate condizioni, imporre procedure od obblighi di revisione aggiuntivi ma non è più consentito loro di stralciare parte dei principi di revisione internazionali.
- Gli stati membri, qualora impongano la revisione legale alle imprese di piccole dimensioni possono stabilire che l'applicazione dei suddetti principi di revisione internazionale debba essere proporzionata alla dimensione e complessità della società sottoposta a revisione.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Art. 13 conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto (D.M. 28.12.2012, n. 261).
- L'incarico viene conferito dall'assemblea su proposta motivata dell'organo di controllo e ha durata di tre anni.
- L'incarico può essere revocato dall'assemblea, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una giusta causa.
- Contestualmente alla revoca viene conferito l'incarico ad altro revisore legale.
- Non costituisce giusta causa la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- La cessazione dall'ufficio di sindaco è disciplinata dagli artt. 2400 e 2401 c.c. anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio dal collegio sindacale ai sensi dell'art 2409 bis secondo comma, c.c.
- costituiscono giusta causa di revoca:
 - a) Il cambio del soggetto che, ai sensi dell'art 2359 c.c., esercita il controllo della società assoggettata a revisione, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- b) Il cambio del revisore del gruppo;
- c) Cambiamenti all'interno del gruppo;
- d) Sopravvenuta inidoneità del revisore legale per insufficienza di mezzi o di risorse;
- e) Riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo;
- f) Gravi inadempimenti del revisore legale;
- g) Situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore legale;
- h) sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge;
- i) fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità della revisione legale.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico per giusta causa sono nulli.
- Dimissioni: il revisore legale può dimettersi dall'incarico salvo il risarcimento del danno.
- Costituiscono circostanze idonee a motivare le dimissioni:
 - (I) Le stesse ipotesi di giusta causa di revoca indicate alle lettere a), b), c), d) e g);
 - (II) Il mancato pagamento dei corrispettivi o il mancato adeguamento, dopo l'avvenuta costituzione in mora;
 - (III) La grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento dell'attività di revisione

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- (iv) Il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione;
- (v) Altre circostanze, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

Le dimissioni vanno formulate in tempi e modi da consentire alla società di procedere all'affidamento di un nuovo incarico.

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

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Le dimissioni sono comunicate al rappresentante legale e al presidente dell'organo di controllo.
- Gli amministratori convocano l'assemblea dei soci per conferire il nuovo incarico.
- Le funzioni di revisione legale continuano ad essere esercitate dal medesimo revisore legale fino a quando la delibera di nomina del nuovo revisore non è divenuta efficace e comunque non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Risoluzione consensuale è possibile purchè sia garantita la continuità dell'attività di revisione.
- L'assemblea acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale e sentito l'organo di controllo sulle predette osservazioni, delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione e provvede a conferire un nuovo incarico.
- Fino a quando la delibera non è divenuta efficace e comunque non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni, le funzioni di revisione legale continuano ad essere esercitate dal vecchio revisore.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Le società assoggettate a revisione trasmettono entro 15 giorni alla Ragioneria generale dello stato in originale o in copia dichiarata conforme dal presidente dell'organo di controllo la seguente documentazione:
 - a) Deliberazione dell'assemblea concernente la cessazione anticipata dall'incarico e il conferimento del nuovo incarico;
 - b) Parere dell'organo di controllo;
 - c) Relazione dell'organo di amministrazione, adeguatamente motivata, sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata dell'incarico.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Il revisore legale trasmette entro 15 giorni alla RGS una copia delle dimissioni. Entro lo stesso termine copia delle osservazioni formulate alla società nei casi di revoca o risoluzione consensuale.
- L'organo di controllo vigila sull'osservanza di tali obblighi comunicativi e nel caso rilevi l'omessa comunicazione da parte della società, provvede in via sostitutiva a trasmettere direttamente la prescritta documentazione.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- ART. 14 Relazione di revisione e giudizio sul bilancio
- Il revisore legale esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e su quello consolidata ove redatto; verifica nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.
- La relazione è redatta in conformità ai principi di revisione e comprende:

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- A) paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali e consolidati sottoposti a revisione ed il quadro delle regole di redazione applicate dalla società.
- B) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati:
- C) un giudizio sul bilancio che indichi 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 non costituiscano rilievi.
- E) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- 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.
- Si osservano i termini e le modalità di deposito di cui agli artt. 2429, terzo comma e 2435, primo comma, c.c. (eventuale rinunzia ai termini)

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Il revisore legale incaricato della revisione del bilancio consolidato è interamente responsabile dell'espressione del relativo giudizio.
- 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.

Nuova direttiva revisione

- La nuova direttiva di revisione, rinviando alle regole più specifiche contenute nei principi di revisione internazionali, elenca i requisiti minimi della relazione di revisione.
- Elemento di novità è la dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità dell'ente revisionato di rispettare il presupposto della continuità aziendale.

Nuova direttiva revisione

- Altro elemento di novità è l'ipotesi della revisione congiunta (joint audit). In questo caso la nuova direttiva richiede ai revisori di raggiungere un accordo e di esprimere un giudizio congiunto. In caso di disaccordo, ogni revisore presenterà il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione indicando i motivi del disaccordo.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Controllo della qualità – art. 20
- Controllo obbligatorio almeno ogni 6 anni (3 anni per enti di interesse pubblico).
- Il controllo è basato su una adeguata verifica 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.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- I soggetti incaricati del controllo redigono una relazione contenente gli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale di effettuare specifici interventi con l'indicazione del termine entro il quale porli in essere.
- Il revisore legale provvede ad effettuare gli interventi indicati nella relazione. In caso di mancata o incompleta o tardiva effettuazione il MEF può applicare le sanzioni di cui all'art 24
- Sanzione da 1.000 a 150.000 euro; sospensione per un periodo non superiore a 5 anni, revoca di uno o più incarichi; divieto di accettare nuovi incarichi per un periodo non superiore a 3 anni; cancellazione dal registro.

D.Lgs 27.01.2010 n. 39

- Il MEF, sentita la Consob, emana con proprio provvedimento le disposizioni di attuazione, definendo i criteri per lo svolgimento del controllo della qualità, per la selezione delle persone fisiche incaricate di svolgere i controlli e per la redazione della relazione.

Nuova direttiva revisione

- Un elemento di novità introdotto dalla direttiva 2014/56/UE riguarda la frequenza dei controlli. Viene introdotto il concetto di valutazione del rischio e quindi i controlli dovranno aver luogo sulla base dell'analisi del rischio, rimanendo il limite massimo di 6 anni tra una verifica e l'altra.
- Viene inoltre introdotto il concetto di proporzionalità dei controlli rispetto alla complessità dell'attività di revisione o dell'ente revisionato.
- La nuova direttiva contiene ulteriori specifiche relative ai criteri per la selezione dei soggetti incaricati di effettuare le verifiche di qualità, finalizzate a garantire l'assenza di conflitti di interesse tra gli stessi ed il revisore.