

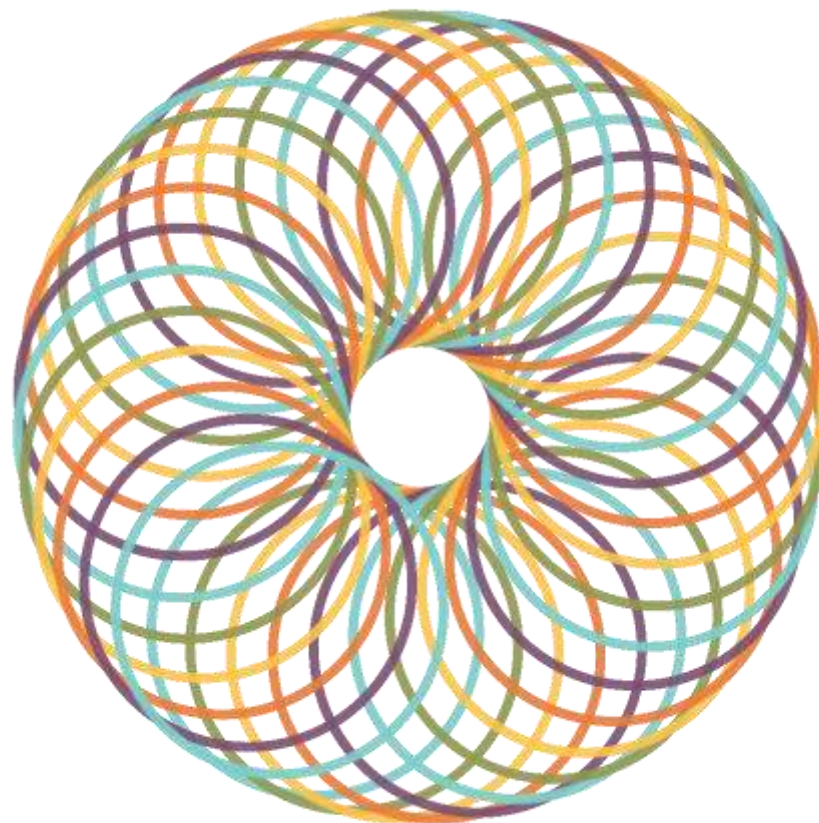


**Corso di Formazione in materie obbligatorie
per Revisori Legali – ODCEC di Bari
DISCIPLINA DELLA REVISIONE LEGALE**

BARI, 17/10/2017

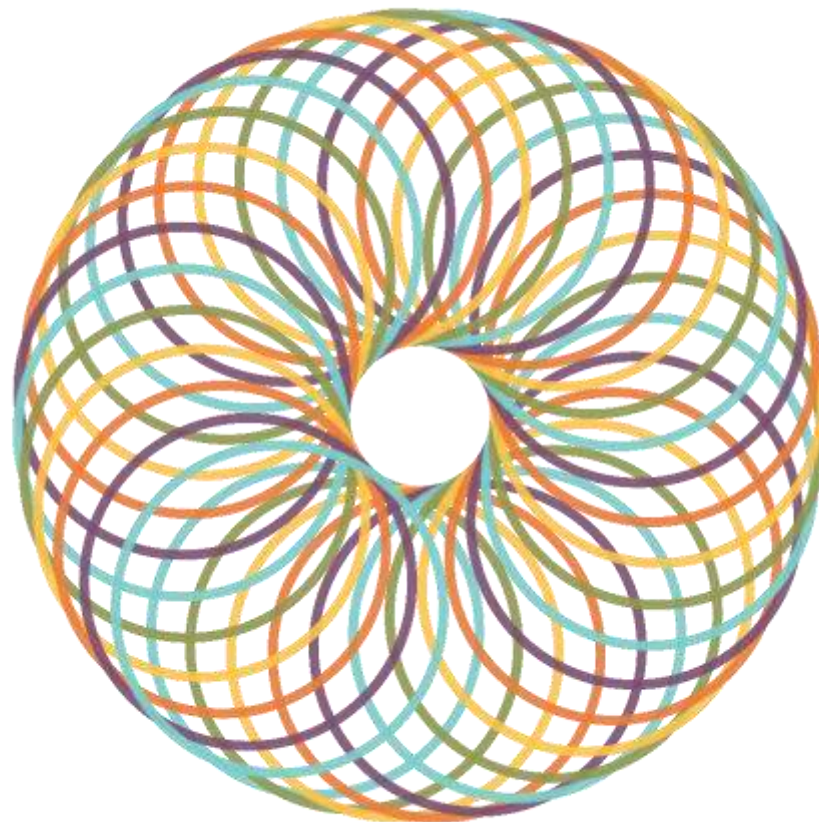
INDICE

- 1. La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135;**
- 2. La direttiva 2006/43/CE così come modificata dalla Direttiva 2014/56/UE; Disciplina normativa del controllo legale dei conti; il decreto legislativo 27 gennaio 2010 n.39 e le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135.**
- 3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale:** tirocinio ed esame relativo;



INDICE

- 4. Registro dei revisori contabili:** cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua;
- 5. L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico, onorari per la revisione e loro integrazione.** La proposta motivata dell'organo di controllo per il conferimento degli incarichi di revisione ex art. 13 D.lgs 39/2010: criteri e modalità operative;
- 6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione;**



1. La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Con le modifiche apportate all'articolo 14 in tema di **relazione di revisione e giudizio sul bilancio**, le modalità di predisposizione e i contenuti della relazione sono sottratti al piano dei principi professionali o comunque della prassi e del giudizio dei revisori e ricondotti a quello delle norme primarie, al fine di armonizzare l'impianto della relazione.

In particolare si segnalano le seguenti modifiche:

GIUDIZIO COERENZA

Deve essere espresso il giudizio di coerenza con la relazione sulla gestione dove il revisore deve dichiarare, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione (comma 2.e)

RISCHI E CONTINUITA'

la relazione (che ai sensi del comma 3 deve essere analiticamente motivata) deve contenere 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 lo continuità aziendale (comma 2.f)

ALTRI

- a. Viene disciplinata compiutamente la revisione congiunta, conformemente a quanto disposto dalla direttiva 2014/56/UE (comma 3-bis);
- b. viene puntualizzato l'obbligo di sottoscrizione da parte del responsabile dell'incarico, con specifiche regole nel caso dell'affidamento di tale compito a società di revisione (comma 4);

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Di conseguenza la relazione di revisione comprenderà:

- A. un **paragrafo introduttivo** che identifica il bilancio d'esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione;
- B. Indicazione delle **Responsabilità** distintamente degli amministratori e dei revisori.
- C. una descrizione della **portata** della revisione legale svolta con l'indicazione dei **principi di revisione osservati**;
- D. 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;
- E. eventuali **richiami di informativa** che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- F. un **giudizio sulla coerenza** della relazione sulla gestione con il bilancio e la sua conformità alle norme di legge. Il giudizio deve contenere anche 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 caso devono essere fornite indicazione sulla natura di tali errori;
- G. una dichiarazione su eventuali **incertezze significative** relative ad eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;
- H. indicazione della **sede del revisore legale** o della società di revisione legale.
- I. Nel caso il **giudizio sia modificato** (con rilievi; negativo; dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio) il revisore deve illustrare nella propria relazione i motivi della decisione in modo analitico.
- J. La relazione è **datata e sottoscritta dal responsabile dell'incarico**. Qualora la revisione sia affidata ad una società di revisione, la relazione deve recare almeno la firma dei responsabili della revisione che hanno effettuato la revisione per conto della società stessa

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Esempio 1

Include le seguenti circostanze:

- Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98;
- Ente di Interesse Pubblico non rientrante nell'art. 16, co. 1, lettera a), del D.Lgs. 39/10 oppure Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05 oppure alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- **Giudizio senza modifica sul bilancio;**
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle norme di legge: il giudizio è senza modifica; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione che non esiste nulla da riportare).

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la sua conformità alle norme di legge.

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non [ho][abbiamo] nulla da riportare.

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Esempio 2

Include le seguenti circostanze:

- Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98;
- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- **Giudizio con modifica sul bilancio a causa di errori significativi ma non pervasivi;**
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle norme di legge; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione degli effetti della modifica sul bilancio).

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la sua conformità alle norme di legge.

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della Relazione sul bilancio[d'esercizio][consolidato], la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non [ho][abbiamo] nulla da riportare oltre a quanto già sopra evidenziato.

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Molto interessante è la previsione, contenuta nel comma 3-bis di nuova introduzione, circa il comportamento da tenere nel caso la revisione legale sia svolta da più revisori legali. In caso di disaccordo è previsto che ogni revisore presenti un giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione indicando i motivi del disaccordo.

Viene, inoltre, previsto dal successivo comma 4, che in caso di **incarico congiunto** la relazione debba essere firmata da tutti i responsabili dell'incarico.

Tali disposizioni, di nuova introduzione, appaiono molto utili nel caso la revisione sia svolta dal collegio sindacale.

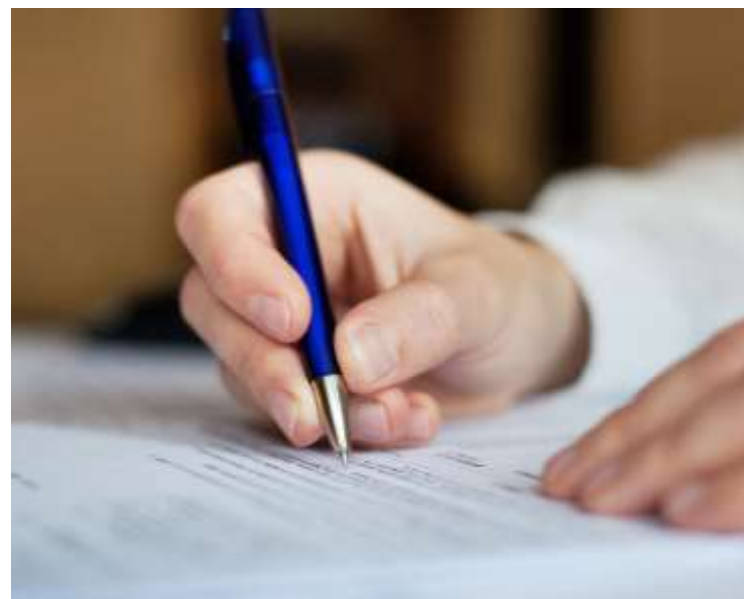
Trovano, in questo caso, diretta fonte normativa casi tipici del collegio sindacale quali l'espressione del dissenso nella relazione di revisione e la formalizzazione delle sottoscrizioni della stessa.



La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Anche la relazione di revisione deve osservare gli stessi termini e modalità di deposito della relazione dei sindaci e del bilancio, ex art. 2429 c.c., comma 3, e 2435, comma 1, del codice civile, salvo quanto disposto dall'art. 154-ter del Tuf.

Rimane, quindi, fissato **il termine di deposito presso la sede della società in quindici giorni prima di quello fissato per l'assemblea** (identico termine previsto per la relazione dei sindaci) **e il termine di trenta giorni dall'approvazione del bilancio per il deposito presso il registro delle imprese competente.**



La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Principi che hanno impatto diretto sulla relazione di revisione:

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

"ISA Italia 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente"

"ISA Italia 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente"

"ISA Italia 710 "Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo"

"ISA Italia 720 "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile"

"ISA Italia 720B "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza "

Altri ISA Italia che possono avere un impatto sulla relazione di revisione:

"ISA Italia 510 "Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura"

"ISA Italia 560 "Eventi successivi"

"ISA Italia 570 "Continuità aziendale"

"ISA Italia 580 "Attestazioni scritte"



"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

1. Titolo

- La relazione di revisione deve avere un titolo che indichi chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore **indipendente**.
- Il titolo della relazione di revisione deve altresì indicare il **riferimento normativo** ai sensi del quale è emessa la relazione.
- In particolare il titolo della relazione di revisione emessa ai sensi di legge deve indicare il riferimento all'art. 14 del D.Lgs. 39/10 ai sensi del quale viene emessa la relazione di revisione, nonché gli eventuali ulteriori riferimenti normativi applicabili. Per gli EIP il titolo della relazione di revisione deve altresì indicare il riferimento all'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14

2. Destinatario

- La relazione di revisione deve indicare il destinatario secondo quanto richiesto dalle circostanze dell'incarico.
- Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del **D.Lgs. 39/2010**, destinatari della relazione di revisione sono rappresentati dai soggetti che hanno conferito l'incarico ai sensi del medesimo Decreto, vale a dire gli **azionisti/soci** della società.
- Negli incarichi **volontari** normalmente i destinatari sono rappresentati dal **Consiglio di Amministrazione**

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

3. Giudizio

Il paragrafo del giudizio è preceduto da un paragrafo introduttivo nel quale si deve:

- a) identificare **l'impresa** il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- b) dichiarare che il bilancio è stato oggetto di **revisione contabile**;
- c) identificare l'intestazione di ciascun **prospetto** che costituisce il bilancio;
- d) fare riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre **note esplicative**;
- e) specificare la **data** di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

Nell'esprimere il giudizio (senza modifica) il revisore deve utilizzare la seguente espressione:

«Il bilancio fornisce una **rappresentazione veritiera e corretta** della in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].»

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

4. Elementi alla base del giudizio

Immediatamente dopo la sezione "Giudizio", la relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "Elementi alla base del giudizio" che:

- a) dichiara che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali **ISA Italia**
- b) fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che descrive le **responsabilità** del revisore stabilite dai principi di cui sopra;
- c) include una dichiarazione che il revisore è **indipendente** dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile.
- d) dichiara se il revisore ritiene di aver acquisito **elementi probativi sufficienti** ed appropriati sui cui basare il proprio giudizio.

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

5. Continuità aziendale

- In caso di incertezze significative sulla continuità aziendale, se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo **"Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale"** al fine di:
 - a) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio;
 - b) dichiarare che tali eventi o circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere **dubbi significativi** sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il giudizio espresso dal revisore, per quanto concerne tale aspetto, è un giudizio senza modifica.
- Se non ci sono incertezze significative la sezione va **omessa**

Se il presupposto della continuità aziendale **non è corretto** oppure l'informativa **non è adeguata** è necessario esprimere un giudizio con **rilievi**, ovvero un giudizio **negativo**, secondo le circostanze, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

6. Aspetti chiave della revisione (applicabile solo agli EIP)

Per le revisioni contabili dei bilanci degli **EIP**, il revisore deve comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale ISA 701.

La comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile:

- a) **non sostituisce l'informativa** di bilancio che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiede alla direzione di fornire o che sia altrimenti necessaria per conseguire una corretta rappresentazione;
- b) **non sostituisce** l'espressione da parte del revisore di **un giudizio con modifica** laddove richiesto dalle circostanze di uno specifico incarico di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 ;
- c) **non sostituisce** l'espressione di un giudizio che, quando esiste un'incertezza significativa sulla **continuità aziendale**, deve tener conto di quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570;
- d) **non rappresenta un giudizio separato** su singoli aspetti.

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

7. Richiamo d'informativa (qualora presente)

Definizione: Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata 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.

Si applicano le disposizioni contenute nell'ISA Italia 706 (vedi nel seguito)

8. Paragrafo relativo ad altri aspetti (se presenti)

Definizione: 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.

Si applicano le disposizioni contenute nell'ISA Italia 706 (vedi nel seguito)

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

9. Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio

In questa sezione devono essere indicate le responsabilità degli **amministratori** per la redazione del bilancio e, in particolare:

- a) nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- b) per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

Devono essere altresì indicate le responsabilità del **collegio sindacale** per la supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

10. Responsabilità del revisore

La sezione della responsabilità del revisore è molto articolata e include informazioni in merito a:

- Gli obiettivi del revisore,
- La nozione di ragionevole sicurezza,
- La dichiarazione che errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali,
- Il concetto di significatività,
- La dichiarazione dell'esercizio del giudizio professionale e dello scetticismo,
- La valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali,
- Lo svolgimento di procedure di revisione in risposta a tali rischi,
- L'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio,
- L'acquisizione di una comprensione del controllo interno,
- La valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili utilizzati,
- La conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale
- In caso di consolidato, la dichiarazione che il revisore è l'unico responsabile del giudizio di revisione espresso.

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014 (solo EIP)

La relazione di revisione degli EIP deve includere, in un apposito paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014", quanto segue:

- l'indicazione del **soggetto o organo che ha conferito l'incarico** di revisione legale;
- l'indicazione della **data** in cui è stato conferito l'incarico di revisione legale e la **durata** dello stesso;
- la dichiarazione che **non sono stati prestati i servizi vietati** diversi dalla revisione contabile di cui all'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/14 e che il revisore legale o la società di revisione, nell'esecuzione della revisione, sono rimasti **indipendenti** rispetto all'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione;
- l'indicazione di **qualsiasi servizio**, in aggiunta alla revisione legale, che è stato prestato dal revisore legale o dalla società di revisione alla società il cui bilancio è sottoposto a revisione, o alle sue controllate, **che non è stato oggetto di specifica informazione** nella relazione sulla gestione o nel bilancio;
- la conferma che il **giudizio** sul bilancio espresso nella relazione di revisione è **in linea** con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, predisposta ai sensi dell'art.11 del citato Regolamento.

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, al revisore è richiesto:

- di esprimere un **giudizio sulla coerenza** delle informazioni contenute nella **relazione sulla gestione con il bilancio** e sulla **conformità** delle stesse **alle norme di legge**.
- di rilasciare una dichiarazione sugli eventuali **errori significativi** formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio.
- Inoltre, in presenza di società quotate in mercati regolamentati, al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 28 febbraio 1998, n.58, il giudizio sulla coerenza di alcune informazioni contenute nella **relazione sul governo societario** e gli assetti proprietari, con il bilancio.
- Tali dichiarazioni sono inserite in una apposita sezione della relazione di revisione in calce alle sezioni relative alla revisione del bilancio
- Si applicano le disposizioni contenute nel principio di revisione **(SA Italia) n. 720B**

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

La struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

Altri elementi della relazione di revisione

Nome

- Il nome del responsabile dell'incarico deve essere indicato nella relazione di revisione

Firma

- La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore (normalmente il Socio responsabile dell'incarico)

Sede

- La relazione di revisione deve indicare il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività

Data

- La relazione di revisione deve riportare una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito tutti gli elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZIO POSITIVO

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZIO POSITIVO

Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

"ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZIO POSITIVO

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore]

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico]

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Il concetto di pervasività

Pervasivo – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- i) **non si limitano a specifici elementi**, conti o voci del bilancio;
- ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o **potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio**; ovvero
- iii) con riferimento all'informativa di bilancio, **assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio** stesso da parte degli utilizzatori.

Il giudizio con modifica

Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, egli deve intitolare il paragrafo contenente il giudizio **"Giudizio con rilievi"**, **"Giudizio negativo"** o **"Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio"**, come appropriato.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio

Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, egli, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, deve includere nella relazione di revisione un **paragrafo che fornisca una descrizione dell'aspetto** che ha dato origine alla modifica.

Il revisore deve inserire tale paragrafo nella relazione di revisione, **immediatamente dopo** il paragrafo contenente **il giudizio** ed utilizzare il titolo **“Elementi alla base del giudizio con rilievi”, “Elementi alla base del giudizio negativo”** o **“Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”**, come appropriato.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Rilievi: quantificazione degli effetti

- Se il revisore esprime un giudizio con rilievi in ragione di un errore significativo presente in bilancio, egli deve dichiarare nel paragrafo contenente il giudizio che, **ad eccezione degli effetti** dell'aspetto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", a suo giudizio il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- Laddove la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve utilizzare per il giudizio con modifica la corrispondente espressione "ad **eccezione dei possibili effetti** di quanto descritto nel paragrafo...".
- Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusi quelli presenti nell'informativa di bilancio), il revisore deve includere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio, una descrizione e, ove fattibile, una **quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore**.
- **Qualora non sia fattibile** quantificare tali effetti, il revisore deve **dichiarare tale circostanza** nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Natura degli errori significativi

un errore significativo del bilancio può insorgere con riferimento:

all'**appropriatezza**
dei principi
contabili scelti

all'**applicazione**
dei principi
contabili scelti

all'appropriatezza o
l'adeguatezza
dell'**informativa** di
bilancio.

Esempi di rilievi per errori significativi

- Insufficienti o mancate svalutazioni di attività
- Rivalutazioni non ammesse
- Capitalizzazioni improprie
- Ammortamenti insufficienti
- Imposte differite attive in assenza dei requisiti per l'iscrizione
- Mancata iscrizione di passività (fondi) o iscrizione per importi diversi da quelli effettivi
- Mancata contabilizzazione di costi o ricavi di competenza
- Contabilizzazione di ricavi non ancora realizzati
- Carenze di informativa

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

- L'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (intesa anche come una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione) può derivare da:
 - a) circostanze **fuori del controllo dell'impresa**, ad esempio:
 - i. le registrazioni contabili dell'impresa siano andate distrutte;
 - ii. le registrazioni contabili di una componente significativa siano state sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità competenti.
 - b) circostanze relative alla **natura o alla tempistica** del lavoro del revisore, ad esempio:
 - i. l'impresa sia tenuta ad utilizzare il metodo del patrimonio netto per una impresa collegata, e il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima per valutare se il metodo del patrimonio netto sia stato applicato in modo appropriato;
 - ii. la tempistica del conferimento dell'incarico al revisore è tale da non consentirgli di presenziare all'inventario delle rimanenze di magazzino;
 - iii. il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione di procedure di validità, ma i controlli dell'impresa non sono efficaci.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

- c) **limitazioni imposte** dalla direzione, ad esempio:
 - i. il caso in cui la direzione impedisca al revisore di presenziare agli inventari delle rimanenze di magazzino;
 - ii. il caso in cui la direzione impedisca al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Paragrafo del giudizio: Giudizio negativo

Laddove il revisore esprima un giudizio negativo, egli deve dichiarare nel paragrafo contenente il giudizio che, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", a suo giudizio il bilancio **non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta** della situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Paragrafo del giudizio: Impossibilità di esprimere un giudizio

Laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, nel paragrafo contenente il giudizio egli deve dichiarare che:

- a) **non esprime un giudizio** sul bilancio
- b) a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nel paragrafo "Elementi alla base dell'impossibilità di esprimere un giudizio", egli **non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** su cui basare il proprio giudizio

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Altri casi di impossibilità di esprimere un giudizio

- Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da **molteplici incertezze**, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.
- Un caso molto frequente è quello delle incertezze sulla continuità aziendale (ISA Italia 570). «In situazioni caratterizzate da **molteplici incertezze significative** per il bilancio nel suo complesso, il revisore può considerare appropriato, in casi estremamente rari, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, anziché aggiungere un richiamo d'informativa».

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Descrizione della responsabilità del revisore laddove dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio

Laddove il revisore dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve rettificare la sezione delle responsabilità del revisore includendo soltanto quanto segue:

- a) una dichiarazione sul fatto che la responsabilità del revisore consiste nello svolgimento della revisione contabile del bilancio dell'impresa in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e nell'emissione della relazione di revisione;
- b) una dichiarazione sul fatto che, tuttavia, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", egli non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;
- c) una dichiarazione sull'indipendenza del revisore in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e indipendenza applicabili alla revisione richiesta dal paragrafo 28 c) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

La struttura della relazione di revisione con modifiche

Considerazioni applicabili laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

- Laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, l'ISA Italia 701 **vieterrebbe** di **includere** la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile", tuttavia, in quanto richiesto dal Regolamento (UE) 537/14, tali aspetti devono quindi essere indicati anche in presenza di una impossibilità di esprimere un giudizio.
- Laddove un aspetto chiave sia all'origine dell'impossibilità di esprimere il giudizio, la descrizione di tale aspetto è inserita nel paragrafo *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*, aggiungendo un riferimento a tale paragrafo nella sezione Aspetti chiave della revisione contabile.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZIO CON MODIFICA

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa][, dal conto economico], dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZI CON MODIFICA

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo; ciò costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea. Le registrazioni della Società indicano che qualora gli amministratori avessero valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx. Conseguentemente, il costo del venduto sarebbe stato superiore di xxx, e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx.

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio.]

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione]* per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZI CON MODIFICA

Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il [mio][nostro] giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono stati da [me][noi] affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non [esprimo][esprimiamo] un giudizio separato.

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi*, [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZI CON MODIFICA

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d'esercizio.

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ESEMPIO DI RELAZIONE CON GIUDIZI CON MODIFICA

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio con rilievi sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n.720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e delle informazioni della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98, la cui responsabilità compete agli Amministratori della Abc S.p.A., con il bilancio d'esercizio della Abc S.p.A. al [gg][mm][aa]. A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della Relazione sul bilancio d'esercizio, la relazione sulla gestione e le informazioni della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio d'esercizio della Abc S.p.A. al [gg][mm][aa].

(Nome del revisore legale firmatario)

Socio

Città, data|

ISA Italia 705 Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ESEMPIO DI RELAZIONE CON IMPOSSIBILITA' DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio consolidato del Gruppo. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio consolidato.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

La partecipazione del Gruppo nella joint venture XYZ è iscritta per un importo di xxx nello stato patrimoniale del Gruppo e rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del Gruppo al [gg][mm][aa]. Non [mi][ci] è stato consentito di contattare la direzione e i revisori della XYZ né di accedere alla documentazione della revisione svolta dai revisori della XYZ. Conseguentemente, non [sono stato] [siamo stati] in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche rispetto alla quota proporzionale del Gruppo nelle attività di XYZ che controlla congiuntamente, alla sua quota proporzionale nelle passività di XYZ per le quali è congiuntamente responsabile, alla sua quota proporzionale dei ricavi e dei costi di XYZ per l'esercizio, nonché agli elementi che costituiscono il rendiconto finanziario.

ISA Italia 706 Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

Obiettivo dei richiami d'informativa

- Richiamare l'attenzione degli utilizzatori, **qualora necessario secondo il suo giudizio professionale**, su un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio, riveste **un'importanza tale da risultare fondamentale** ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori

Richiami d'informativa in relazione di revisione

Laddove il revisore inserisca un richiamo d'informativa nella relazione di revisione, egli deve:

- a) inserire il paragrafo nella relazione di revisione **prima della sezione delle responsabilità degli amministratori**;
- b) utilizzare il titolo **"Richiamo di informativa"** o altro titolo appropriato;
- c) inserire nel richiamo d'informativa un chiaro riferimento alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto nel bilancio;
- d) **indicare che, il giudizio del revisore non è espresso con modifica** in relazione all'aspetto evidenziato.

ISA Italia 706 Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

Esempio di richiamo d'informativa

Giudizio

.....

Elementi alla base del giudizio

.....

Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

.....

Aspetti chiave della revisione (solo EIP)

.....

Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X del bilancio che descrive l'incertezza relativa all'esito dell'azione legale intentata nei confronti della Società dalla società XYZ. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

ISA Italia 706 Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

Circostanze che possono rendere necessario un richiamo d'informativa

- Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d'informativa sono ad esempio:
 - **un'incertezza relativa** all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
 - un **evento successivo** significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
 - **l'applicazione anticipata** rispetto alla data di entrata in vigore (ove consentito) di un nuovo principio contabile che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
 - **una grave catastrofe** che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

ISA Italia 706 Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

Richiami d'informativa

- Un **ampio utilizzo dei richiami d'informativa riduce l'efficacia della comunicazione** del revisore riguardo agli aspetti oggetto del richiamo d'informativa.
- Inoltre, l'inserimento nel richiamo d'informativa di **maggiori informazioni** rispetto a quelle presentate o oggetto di informativa nel bilancio può sottintendere che l'aspetto non è stato appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio; di conseguenza si limita l'utilizzo del richiamo d'informativa agli aspetti presentati o **oggetto di informativa nel bilancio**.

ISA Italia 706 Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

ESEMPIO DI RELAZIONE CON RICHIAMO D'INFORMATIVA

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Richiamo d'informativa¹³

[Richiamo][Richiamiamo] l'attenzione sulla Nota X al bilancio d'esercizio, che descrive gli effetti di un incendio negli impianti di produzione della Società. Il [mio][nostro] giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI ASPETTI

Trattasi di 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.

Il revisore deve inserire tale paragrafo, dal titolo **“Altri aspetti”**, **dopo** l’eventuale **richiamo di informativa**.

Esempi di paragrafi relativi ad «altri aspetti»

- Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un **altro revisore**
- Bilancio del periodo amministrativo precedente **non oggetto di revisione contabile**
- Caso di revisione **volontaria** quando vi è un altro soggetto incaricato della revisione legale
- Caso di inserimento in nota integrativa dei dati della società che esercita la **direzione e coordinamento**
- Bilanci di liquidazione - caso di inserimento di **allegati sui quali non è richiesto il giudizio del revisore**

ISA Italia 710 INFORMAZIONI COMPARATIVE – DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO

Dati corrispondenti e bilancio comparativo

- Ci sono due diversi approcci di massima agli obblighi di reportistica del revisore rispetto a tali informazioni comparative:
 - a) per i dati **corrispondenti**, il giudizio del revisore sul bilancio riguarda **unicamente il periodo amministrativo in esame**;
 - b) per il bilancio **comparativo**, il giudizio del revisore riguarda, invece, **ciascun periodo amministrativo** per il quale il bilancio è presentato.
- Nell'ordinamento italiano, l'approccio agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative è normalmente quello dei **dati corrispondenti**.
- Analogo approccio è presente nei Principi Contabili Internazionali IAS/IFRS.

ISA Italia 710 INFORMAZIONI COMPARATIVE – DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO

Riferimento ai dati corrispondenti nella relazione di revisione

- Qualora siano presentati i dati corrispondenti, il giudizio del revisore **non deve fare riferimento** ad essi, eccetto che in talune circostanze definite:
 - Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un **altro revisore**, riportando anche la **tipologia di giudizio** e la data della relativa relazione
 - Bilancio del periodo amministrativo precedente **non oggetto di revisione** contabile (Tale dichiarazione, tuttavia, non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame)
 - Presenza di rilievi relativi alla **comparabilità dei dati** con quelli relativi all'esercizio precedente.

SA Italia 720B: Relazione sulla gestione - giudizio di coerenza, di conformità e dichiarazione di identificazione di eventuali errori

Giudizio di coerenza e conformità (Art. 14 D.Lgs 39/2010)

COERENZA

- Il revisore esprime, nella relazione di revisione, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e, ove applicabile (es. quotate), di alcune **informazioni** contenute nella relazione sul governo societario con il bilancio.

CONFORMITA'

- Il revisore esprime, nella relazione di revisione, un giudizio sulla conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge.

ERRORI

- 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.

SA Italia 720B: Relazione sulla gestione - giudizio di coerenza, di conformità e dichiarazione di identificazione di eventuali errori

Informazioni oggetto del giudizio di coerenza e di conformità

- Informazioni: dati, importi e commenti presenti nella **relazione sulla gestione** e/o, ove applicabile, nella **relazione sul governo societario**, classificabili in:
 - (i) **informazioni finanziarie**: dati, importi e commenti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società (o del gruppo), estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile o riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso;
 - (ii) **informazioni non finanziarie**: dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile né riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso.

SA Italia 720B: Relazione sulla gestione - giudizio di coerenza, di conformità e dichiarazione di identificazione di eventuali errori

Informazioni finanziarie

Alcuni esempi di informazioni finanziarie possono essere:

- bilanci **riclassificati**;
- **ripartizione** di ricavi per linea di prodotto;
- **indicatori di risultato** finanziari, ivi inclusa la posizione finanziaria;
- altri **indicatori finanziari** di *performance*;
- risultati operativi dei **settori** di attività;
- rapporti con parti **correlate**;
- informazioni sulle **azioni proprie** e sulle azioni o quote di società controllanti;
- informazioni finanziarie relative a **fatti di rilievo** avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Informazioni non finanziarie

Alcuni esempi di informazioni non finanziarie possono essere:

- informazioni sul portafoglio ordini;
- informazioni sulle quote di mercato;
- informazioni economiche generali, sul settore ed i *competitor*;
- informazioni sulla capacità produttiva e sul suo utilizzo;
- indicatori di risultato non finanziari (ad esempio indici di puntualità delle consegne, tasso di soddisfazione della clientela);
- informazioni ambientali e sociali ovvero di sostenibilità;
- informazioni previsionali;
- informazioni relative alle rielaborazioni di dati storici finalizzate a rappresentare con criteri alternativi fatti o operazioni aziendali;
- informazioni estratte da contratti;
- informazioni estratte da sistemi di reportistica interni;
- informazioni sul governo societario e gli assetti proprietari.

SA Italia 720B: Relazione sulla gestione - giudizio di coerenza, di conformità e dichiarazione di identificazione di eventuali errori

Attività da svolgere – Giudizio di coerenza

- Al fine della verifica sulla coerenza delle informazioni finanziarie con il bilancio, il revisore deve svolgere le seguenti procedure:
 - **lettura** della relazione sulla gestione e, ove applicabile, della relazione sul governo societario;
 - **riscontro** delle informazioni finanziarie con il bilancio, i dettagli utilizzati per la predisposizione dello stesso, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti.
- Al fine della verifica sulla coerenza delle informazioni **non finanziarie** con il bilancio e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, il revisore deve effettuare una **lettura d'insieme di tali informazioni**, esercitando il suo **spirito critico** sulla base della sua conoscenza della società (o del gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile.

Attività da svolgere – Giudizio di conformità

Al fine della verifica della conformità della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario alle norme di legge, il revisore, nell'ambito della **lettura** della relazione sulla gestione e, ove applicabile, della relazione sul governo societario, deve unicamente **riscontrare che le informazioni** richieste da tali norme siano state **incluse** in tali relazioni.

SA Italia 720B: Relazione sulla gestione - giudizio di coerenza, di conformità e dichiarazione di identificazione di eventuali errori

Attività da svolgere – Identificazione errori significativi

Al fine del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, il revisore, nell'ambito della **lettura di tali documenti**, deve **esclusivamente considerare le conoscenze e la comprensione** dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

SA Italia 720B: Relazione sulla gestione - giudizio di coerenza, di conformità e dichiarazione di identificazione di eventuali errori

Tipologie di giudizio

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio di coerenza e conformità
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio di coerenza e di conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Effetto sul giudizio di coerenza e di conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza

6. La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.14 RELAZIONE DI REVISIONE E GIUDIZIO SUL BILANCIO	
Vecchia Versione	Nuova versione
1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti: ... e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.	1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti: ... 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.

6. La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.14 RELAZIONE DI REVISIONE E GIUDIZIO SUL BILANCIO

Vecchia Versione	Nuova versione
3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilita' di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.	3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilita' di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione. 3-bis. Qualora la revisione legale sia stata effettuata da piu' revisori legali o piu' societa' di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o societa' di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.
4. La relazione e' datata e sottoscritta dal responsabile della revisione.	4. La relazione e' datata e sottoscritta dal responsabile dell'incarico. Quando la revisione legale e' effettuata da una societa' di revisione, la relazione reca almeno la firma dei responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della societa' medesima. Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a piu' revisori legali, la relazione di revisione e' firmata da tutti i responsabili dell'incarico.

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art 14 del D.lgs 39/2010 dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.14 RELAZIONE DI REVISIONE E GIUDIZIO SUL BILANCIO

Vecchia Versione

5. Si osservano i termini e le modalita' di deposito di cui agli articoli 2429, terzo comma, e 2435, primo comma, del codice civile, salvo quanto disposto dall'articolo 154-ter del TUIF.

...

7. Il revisore legale o la societa' 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 societa' di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato.

Nuova versione

5. Si osservano i termini e le modalita' di deposito di cui agli articoli 2429, terzo comma, e 2435, primo comma, del codice civile. Si osservano i termini e le modalita' di deposito di cui agli articoli 2429, terzo comma, e 2435, primo comma, del codice civile, salvo quanto disposto dall'articolo 154-ter del TUF.

...

7. La relazione del revisore legale o della societa' di revisione legale sul bilancio consolidato deve rispettare i requisiti di cui ai commi da 2 a 4. Nel giudicare la coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come prescritto dal comma 2, lettera e), il revisore legale o la societa' di revisione legale considerano il bilancio consolidato e la relazione consolidata sulla gestione.

2. La direttiva 2006/43/CE così come modificata dalla Direttiva 2014/56/UE; Disciplina normativa del controllo legale dei conti

il decreto legislativo 27 gennaio 2010 n.39 e le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135.

Normativa di riferimento

In tema di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati la direttiva europea di riferimento è l'ottava Direttiva (ora Dir. 2006/43/CE, che ha abrogato la precedente Dir. 84/253/CEE): essa è stata recepita nell'ordinamento italiano tramite il D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010. Il decreto ha profondamente innovato il quadro normativo previgente.

Tuttavia, il Parlamento europeo e il Consiglio dell'Unione europea hanno ulteriormente innovato la materia con l'approvazione della **Direttiva 2014/56/UE** (che modifica la Dir. 2006/43/CE) relativa alla «revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati» e del **Reg. 537/2014** sui requisiti relativi alla «revisione legale di enti di interesse pubblico» (che abroga la decisione 2005/909/CE della Commissione).

Direttiva
2014/56/UE &
D.Lgs. n. 39 del 27
gennaio 2010



Normativa di riferimento

L'applicabilità della nuova **Direttiva europea** è subordinata al **recepimento nelle legislazioni nazionali** dei singoli Stati membri, che ha avuto come dead-line il 17 giugno 2016.

Il **Regolamento**, invece, è **immediatamente applicabile** nei vari Stati membri senza necessità di un atto di recepimento. Tuttavia le profonde correlazioni esistenti tra i due testi legislativi hanno portato a posticipare l'applicabilità del Regolamento di due anni, per farla coincidere con quella della nuova Direttiva "revisione".

Le principali novità introdotte dalla riforma della revisione legale sono contenute nella "**Direttiva revisione**" (Dir. 2014/56/UE) e nel "**Regolamento revisione**" (Re. 537/2014).

Normativa di riferimento

Le novità introdotte dalla Dir. 56/2014 sono le seguenti:

1

definizioni connesse alla disciplina della revisione legale (art. 2) ;

2

Revisione ed abilitazione negli altri Stati membri;

3

il principio dello scetticismo professionale (art. 21);

4

i principi dell'indipendenza e dell'obiettività (art. 22);

5

l'organizzazione interna del revisore (artt. 24 bis);

Normativa di riferimento

6

i principi di revisione (art. 26);

7

la relazione di revisione (art. 28);

8

i Sistemi di controllo della qualità (art. 29);

9

Nomina e revoca dei revisori.

Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

1. Definizione di revisione legale.

È stata parzialmente modificata la definizione di “**revisione legale**”.

La modifica ha rilevanza per individuare la tipologia di imprese soggette all’obbligo di revisione. La novellata Direttiva contabile (Dir. 2013/34/UE), che ha sostituito la quarta e la settima Direttiva comunitaria, ha riformulato le definizioni delle varie categorie di imprese:

- grandi imprese,
- medie imprese,
- piccole imprese,
- micro imprese.

La Direttiva contabile (34/2013) ha disposto che gli Stati membri assicurino che i bilanci degli **Enti di interesse Pubblico** (EIP), delle medie e delle grandi imprese siano sottoposti a revisione legale, escludendo così la categoria delle piccole imprese dall’obbligo della revisione. La nuova definizione di “revisione legale” contenuta nella Direttiva “revisione” (Dir. 56/2014) sembra consentire agli Stati membri di comprendere, attraverso la legislazione nazionale, la categoria delle piccole imprese nell’ambito di applicazione.

Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

2. Revisione e abilitazione negli altri Stati membri.

La nuova Direttiva "revisione" contiene una norma per quelle società di revisione già abilitate in uno Stato membro che intendano svolgere l'attività di revisione in un altro Stato.

In questo caso, è richiesta l'iscrizione presso l'autorità competente dello Stato membro ospitante, a condizione che il responsabile della revisione che effettua la revisione legale per conto della società di revisione sia abilitato nello Stato membro ospitante.

La nuova Direttiva revisione modifica parzialmente la procedura per l'abilitazione dei revisori legali già abilitati in altri Stati membri.

È previsto, in alternativa alla prova attitudinale, **un tirocinio di adattamento ai sensi della Direttiva**, per un riconoscimento delle qualifiche professionali. La scelta tra le due procedure alternative (tirocinio di adattamento o prova attitudinale) è rimessa alla volontà dello Stato membro ospitante.

«è richiesta
l'iscrizione presso
l'autorità
competente dello
Stato membro
ospitante»

Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

3. Scetticismo professionale.

Viene introdotto 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:



Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

4. Indipendenza e obiettività.

La Dir. 56/2014 prevede **maggiori disposizioni** da rispettare rispetto al passato. **Il requisito dell'indipendenza** del soggetto sottoposto a revisione è richiesto anche per qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione.

La Direttiva si riferisce ad esempio ai dirigenti della società di revisione, ai suoi revisori ma anche a qualsiasi persona fisica che rende prestazioni di servizi al revisore legale o alla società di revisione. L'approccio generale di valutare l'indipendenza del revisore rimane invariato, ma viene posta maggior attenzione alla posizione dell'ex revisore assunto dalla società revisionata.



Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

4. Indipendenza e obiettività.

La Direttiva prevede il **divieto ad un ex revisore assunto da una società revisionata** di assumere le seguenti funzioni: dirigente di rilievo, membro del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile, membro senza incarichi esecutivi dell'organo di amministrazione o membro dell'organo di controllo (prima che sia trascorso **almeno un anno** dalla cessazione delle sue attività in qualità di revisore, **due anni** nel caso di revisione di **Eip**).

È specificato che, prima di accettare di proseguire un incarico di revisione, il revisore (o la società di revisione) deve documentare se è in regola con i requisiti di indipendenza richiesti, se sussistono rischi per la sua indipendenza, se sono state adottate misure per mitigare tali rischi e se dispone di tempo, risorse e personale competente per svolgere l'incarico..



Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

5. Organizzazione interna del revisore.

Il revisore e la società di revisione sono tenuti ad **adottare direttive/procedure interne volte a garantire che:**

- in una società di revisione, **l'indipendenza del responsabile della revisione non sia compromessa** da ingerenze da parte degli azionisti e dei membri degli organi di amministrazione, di direzione e di controllo;
- 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;
- il personale che partecipa all'incarico di revisione abbia le **conoscenze e l'esperienza adeguata** per farlo;
- l'esternalizzazione di funzioni di revisione non comprometta la qualità del suo controllo interno, né la capacità delle autorità competenti di vigilare sul revisore o sulla società di revisione;
- **eventuali rischi per l'indipendenza** siano prevenuti, identificati, eliminati, gestiti e resi pubblici;
- **l'attività del personale** che partecipa all'incarico **sia monitorata ed esaminata** e sia predisposto un fascicolo di revisione per ogni incarico di revisione;
- 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 consenta di monitorare ed esaminare l'attività del personale che partecipa all'incarico;
- le attività di revisione siano svolte in maniera continua e regolare e che eventuali incidenti siano efficacemente fronteggiati e registrati;
- **le politiche di retribuzione del personale che partecipa all'incarico di revisione incentivino la qualità della revisione** e siano svincolate dal fatturato derivante dalla fornitura di servizi diversi dalla revisione alla società revisionata.

Le direttive delle procedure di cui sopra sono documentate, comunicate ai dipendenti del revisore e sono monitorate e valutate al fine di garantire l'efficacia e l'adeguatezza con riferimento all'organizzazione del lavoro.

Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

6. Principi di revisione.

La nuova Direttiva conferma il meccanismo di adozione dei principi di revisione internazionali da parte della Commissione europea (tramite il meccanismo di *endorsement*).

I principi di revisione internazionali comprendono gli Isa, l'Iscq1, nonché gli altri principi correlati emanati dall'Ifac tramite lo Iaasb nella misura in cui gli stessi siano rilevanti ai fini della revisione.

Gli Stati membri possono, a determinate condizioni, imporre procedure e **obblighi di revisione aggiuntivi**, ma non è consentito loro di stralciare parte degli Isa. Se gli Stati membri impongono la revisione legale alle imprese di piccole dimensioni, possono stabilire che l'applicazione degli Isa debba essere proporzionata alla dimensione e alla complessità della società sottoposta a revisione.



Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

7. Relazione di revisione

La nuova Direttiva elenca i requisiti minimi della relazione di revisione, che sono quelli già previsti in passato dalle direttive contabili. Elemento di **novità** rispetto a queste ultime 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.

È inoltre prevista la “**revisione congiunta**” (*joint audit*), cioè svolta da più di un revisore della società di revisione. In questo caso, la nuova Direttiva richiede che i revisori raggiungano un accordo sui risultati della revisione e che esprimano un giudizio congiunto.



In caso di disaccordo, ogni revisore (società di revisione) presenterà il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione indicando i motivi del disaccordo. del controllo legale dei conti

Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

8. Sistemi di controllo della qualità.

La disciplina non viene modificata. Tuttavia la frequenza dei controlli introduce il concetto della valutazione del rischio: conseguentemente i controlli della qualità dovranno essere effettuati sulla base di un'analisi del rischio anche se, nel caso di revisioni legali prescritte dal diritto europeo, rimane il limite massimo di sei anni tra una verifica di qualità e la successiva.

È introdotto il **concetto di proporzionalità dei controlli di qualità** rispetto alla complessità dell'attività di revisione o della società di revisione o dell'ente revisionato. Gli Stati membri devono imporre alle autorità competenti che, nell'effettuazione dei controlli di qualità sulle revisioni dei bilanci di PMI, si debba tenere in considerazione il concetto della proporzionalità dei principi di revisione internazionali rispetto alla dimensione e complessità del soggetto sottoposto a revisione.

La nuova Direttiva specifica anche i **criteri per la selezione dei soggetti incaricati di eseguire le verifiche di qualità**; la normativa mira a garantire l'assenza di conflitti d'interesse tra gli stessi e il revisore o la società di revisione. A tal fine, ora viene richiesto ai controllori di rilasciare un'apposita dichiarazione di assenza di conflitti di interesse, ma viene anche previsto che gli stessi non possano effettuare verifiche presso il revisore o la società di revisione del quale siano stati dipendenti o al quale siano stati legati da altri rapporti di lavoro o di associazione prima che siano decorsi almeno tre anni dalla cessazione di tali rapporti.

Novità introdotte dalla Dir. 56/2014

9. Nomina e revoca del revisore o della società di revisione.

La nuova Direttiva introduce **il divieto di clausole contrattuali che possono limitare o condizionare la scelta da parte dell'assemblea di uno specifico revisore o società di revisione.**

La previsione vieta ad esempio che i bandi per l'assegnazione dell'incarico di revisione richiedano ai candidati il possesso di determinati requisiti dimensionali e/o di precedenti esperienze. Con riferimento alla revoca del revisore di un Eip la nuova Direttiva introduce la facoltà in capo agli azionisti che rappresentano il 5% del capitale sociale o alle autorità competenti di adire un giudice nazionale per la revoca del revisore.



Novità introdotte dal Reg. 537/2014

Novità introdotte

Con riferimento ai requisiti specifici relativi alla revisione legale dei bilanci degli Eip, le disposizioni sono contenute nel Regolamento europeo. **Le novità introdotte dal Reg. 537/2014 sono le seguenti:**

1. Corrispettivi della revisione.

Il Regolamento introduce un **tetto ai corrispettivi derivanti da servizi non di revisione**, diversi da quelli espressamente vietati dall'art. 5. Essi sono **limitati al 70% della media dei corrispettivi versati negli ultimi tre anni consecutivi** per la revisione legale del bilancio della stessa società, della sua controllata, della controllante o del bilancio consolidato di tale gruppo di imprese. I corrispettivi complessivi derivanti dai servizi non di revisione sono quelli resi dal revisore o dalla società di revisione alla società revisionata, nonché alla sua controllata o controllante. Il Regolamento prevede un ulteriore tetto ai corrispettivi per limitare il rischio di eccessiva dipendenza dai compensi percepiti dal revisore (o dalla società di revisione) del gruppo da un unico Eip. Se il totale dei corrispettivi versati da un Eip in ciascuno degli ultimi tre anni consecutivi supera il 15% del totale dei corrispettivi percepiti dal revisore (o dalla società di revisione, o dal revisore del gruppo) in ciascuno di questi anni di riferimento, il revisore o la società di revisione deve informare il Comitato per il controllo interno e la revisione contabile, e discutere con quest'ultimo i rischi per la propria indipendenza. Il Comitato per il controllo interno e la revisione contabile valuta se sottoporre l'incarico di revisione ad un controllo sulla qualità dell'incarico da parte di un altro revisore/società di revisione. Questa situazione non potrà comunque protrarsi per ulteriori due anni.

Novità introdotte dal Reg. 537/2014

2. Riesame della qualità dell'incarico.

Il Regolamento introduce l'**obbligo del riesame interno della qualità dell'incarico prima dell'emissione della relazione di revisione**. Tale riesame è condotto da un revisore che non ha partecipato allo svolgimento dell'incarico. Qualora tutti revisori avessero preso parte allo svolgimento dell'incarico o nel caso di revisore individuale, il riesame deve essere effettuato da un altro revisore esterno.

Novità introdotte dal Reg. 537/2014

3. Relazione di revisione.

Il Regolamento introduce un doppio livello di reportistica: una relazione di revisione che ha rilevanza esterna, il cui contenuto informativo è stato potenziato rispetto a quello attualmente in vigore, e una relazione aggiuntiva interna più dettagliata destinata al "Comitato per il controllo interno e la revisione contabile". La relazione di revisione deve essere elaborata secondo previsto dall'art. 28 della nuova Direttiva di revisione e deve in aggiunta ottenere **le seguenti informazioni**:

- **chi ha conferito l'incarico, la data di conferimento dello stesso,**
- **una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi esaminati e valutati dal revisore compresi i rischi di errori significativi dovuti a frodi, nonché delle risposte approntate per fronteggiare tali rischi,**
- **una spiegazione di come la revisione svolta sia ritenuta in grado di rilevare irregolarità incluse le frodi,**
- **una conferma che il giudizio di revisione è in linea con la relazione aggiuntiva destinata al Comitato per il controllo interno e la revisione contabile,**
- **una dichiarazione che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione, né servizi vietati e che l'indipendenza non è stata compromessa,**
- **l'identificazione di servizi non di revisione consentiti e forniti alla società revisionata che non siano già stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.**

Novità introdotte dal Reg. 537/2014

4. Durata dell'incarico

Limite di 10 anni alla durata di un incarico di revisione del bilancio di un Eip. Gli Stati membri possono prevedere una **durata massima inferiore**. Gli Stati membri possono derogare a tale regola e prorogare la durata dell'incarico fino a vent'anni qualora, allo scadere dei primi 10 anni, si svolga un appalto pubblico per il conferimento dell'incarico. È prevista una proroga fino a 24 anni qualora, allo scadere dei primi 10 anni, l'incarico sia conferito a più revisori o più società di revisione (*joint audit*) che emettono una relazione congiunta.

Al termine della durata massima consentita dell'incarico, il revisore non può assumere nuovamente l'incarico per la stessa società se non sono decorsi quattro anni dalla data di cessazione del precedente incarico.

Oltre alla rotazione del revisore, il Regolamento conferma il meccanismo di rotazione interna del responsabile della revisione già disciplinato dalla precedente Direttiva prevedendo che egli debba essere sostituito ogni sette anni e che non possa nuovamente partecipare alla revisione dello stesso ente se non sono decorsi tre anni dalla cessazione del precedente incarico (la precedente Direttiva prevedeva un periodo di *cooling-off* di 2 anni).

5. Controllo qualità

Il Regolamento introduce una diversificazione nella frequenza dei controlli legata al parametro dimensionale dell'Eip sottoposto a revisione. Per gli Eip di piccole medie dimensioni i controlli di qualità dovranno essere condotti almeno ogni sei anni, mentre negli altri casi la frequenza dei controlli rimane triennale.

La normativa italiana

Il D.Lgs. 39/2010

La disciplina giuridica di riferimento per la revisione legale è contenuta nel D.Lgs. 39/2010 che ha recepito, ai sensi della delega contenuta nell'art. 1 della L. 7 luglio 2009, n. 88 (Legge comunitaria 2008) la Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006 relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati. La Dir. 2006/43, recepita dal D.Lgs. 39/2010, ha modificato le precedenti Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del consiglio e abrogato la Direttiva 84/253/CEE del Consiglio.

Dal 2010 il decreto ha unificato tutte le disposizioni in materia di revisione legale in un unico testo normativo, consentendo di disciplinare e coordinare i temi di *governance* societaria e attività di revisione. Il contenuto della legge riguarda i seguenti argomenti:

- **soggetti abilitati a svolgere la revisione legale,**
- **soggetti i cui bilanci devono essere assoggettati a revisione legale,**
- **modalità di svolgimento della revisione legale,**
- **disposizioni specifiche per gli Eip (enti di interesse pubblico),**
- **controllo della qualità del lavoro svolto dai revisori,**
- **sanzioni amministrative e penali.**

Il sistema di controllo pubblico delineato dal decreto individua nella Consob e nel MEF le autorità competenti per la vigilanza sui revisori (persone fisiche e società di revisione) che, rispettivamente, svolgono o meno incarichi di revisione legale sugli Eip.

La normativa italiana

Il D.Lgs. 39/2010

Il decreto è entrato in vigore il 7 aprile 2010 e, al suo interno, sono presenti sia norme immediatamente applicabili, sia altri precetti specifici entrati (o che entreranno) in vigore solo successivamente alla pubblicazione dei diversi regolamenti attuativi previsti dal decreto medesimo.

Inoltre alcune norme sono state immediatamente abrogate dal decreto, mentre altre (sia primarie che secondarie) rimangono in vigore per un periodo transitorio fino all'emanazione dei regolamenti attuativi. Il testo ha previsto l'emissione di numerosi decreti e regolamenti attuativi, alcuni dei quali ancora non sono stati emessi dalle Autorità competenti del controllo legale dei conti.



La normativa italiana

Il D.Lgs. 39/2010

La struttura del D.Lgs. 39/2010 è la seguente:



La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.1 Definizioni	
Vecchia Versione	Nuova versione
1. Nel presente decreto legislativo si intendono per: a) «affiliata di una società' di revisione legale»: un ente legato alla società' di revisione tramite la proprietà' comune, la direzione comune o una relazione di controllo; b) «Codice delle assicurazioni private»: il decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, recante Codice delle assicurazioni private; c) «enti di interesse pubblico»: le società' individuate ai sensi dell'articolo 16; d) «ente di revisione di un Paese terzo»: un ente che, indipendentemente dalla sua forma giuridica, effettua la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati di una società' avente sede in un Paese terzo; e) «gruppo»: l'insieme delle società' incluse nel consolidamento ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991 n. 127; f) «Paese terzo»: uno Stato che non è membro dell'Unione europea;	1. Nel presente decreto legislativo si intendono per: a) «affiliata di una società' di revisione legale»: un ente legato alla società' di revisione tramite la proprietà' comune, la direzione comune o una relazione di controllo; b) «Codice delle assicurazioni private»: il decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, recante Codice delle assicurazioni private; c) «enti di interesse pubblico»: le società' individuate ai sensi dell'articolo 16; (c-bis) "enti sottoposti a regime intermedio": le società' individuate ai sensi dell'articolo 19-bis; d) "ente di revisione di un Paese terzo": un ente che, indipendentemente dalla sua forma giuridica, effettua la revisione del bilancio d'esercizio o consolidato di una società' avente sede in un Paese terzo e che è diverso da un ente iscritto nel registro di uno Stato membro in seguito all'abilitazione all'esercizio della revisione legale; e) «gruppo»: l'insieme delle società' incluse nel consolidamento ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991 n. 127; f) «Paese terzo»: uno Stato che non è membro dell'Unione europea; f-bis) "principi di revisione internazionali": i principi di revisione internazionali (ISA), il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC 1) e altri principi correlati definiti dall'International Federation of Accountants (IFAC) tramite l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), nella misura in cui gli stessi siano rilevanti ai fini della revisione legale;

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.1 Definizioni	
Vecchia Versione	Nuova versione
g) «Registro/Registro dei revisori legali»: il registro nel quale sono iscritti i revisori legali e le società di revisione legale, istituito ai sensi dell'articolo 2, comma h) «relazione di revisione legale»: il documento contenente il giudizio sul bilancio espresso dal soggetto cui è stato conferito l'incarico di revisione e che è firmato dal responsabile della revisione; i) «responsabile della revisione»: 1) il revisore legale cui è stato conferito l'incarico; 2) il soggetto, iscritto nel Registro, responsabile dello svolgimento dell'incarico, se l'incarico è stato conferito ad una società di revisione legale;	g) "Registro/Registro dei revisori legali": il registro tenuto dal Ministero dell'economia e delle finanze nel quale sono iscritti i revisori legali e le società di revisione legale ai sensi dell'articolo 2, comma 1; h) "relazione di revisione legale": la relazione del revisore legale o della società di revisione legale di cui all'articolo 14 e, ove applicabile, all'articolo 10 del regolamento n. 537/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio; i) "responsabile/responsabili dell'incarico": 1) il revisore legale o i revisori legali ai quali è stato conferito l'incarico di revisione legale e che firmano la relazione di revisione; 2) nel caso in cui l'incarico di revisione legale sia stato conferito ad una società di revisione legale, il revisore legale o i revisori legali designati dalla società di revisione legale come responsabili dell'esecuzione della revisione legale per conto della società di revisione legale e che firmano la relazione di revisione. i-bis) "responsabile/responsabili chiave della revisione": 1) il responsabile/i responsabili dell'incarico come definiti alla lettera i) del presente articolo; 2) nel caso della revisione legale di un gruppo, il revisore o i revisori legali designati da una società di revisione legale come i responsabili dell'esecuzione della revisione legale del bilancio consolidato, nonché il revisore o i revisori legali designati come i responsabili a livello delle società controllate significative;

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.1 Definizioni	
Vecchia Versione	Nuova versione
l) «rete»: la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una societa' di revisione legale, che e' finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprieta', un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualita', la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali; m) «revisione legale»: la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati effettuata in conformita' alle disposizioni del presente decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro; o) «revisore di un Paese terzo»: una persona fisica che effettua la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati di una societa' avente sede in un paese non appartenente all'Unione europea;	l) "rete": la struttura piu' ampia alla quale appartengono un revisore legale o una societa' di revisione legale che e' finalizzata alla cooperazione e che: 1) persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o 2) e' riconducibile a una proprieta', un controllo o una direzione comuni o 3) condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualita', o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali; m) "revisione legale": la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati effettuata in conformita' alle disposizioni del codice civile e del presente decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell'Unione europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE, vigenti in tale Stato membro; o) "revisore di un Paese terzo": una persona fisica che effettua la revisione del bilancio d'esercizio o consolidato di una societa' avente sede in un Paese terzo e che e' diversa da una persona iscritta nel registro di uno Stato membro in seguito all'abilitazione all'esercizio della revisione legale;

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.1 Definizioni	
Vecchia Versione	Nuova versione
.... s) «TUIF»: il testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.	... s) "TUF": il testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; s-bis) "piccole imprese": le imprese che alla data di chiusura del bilancio non superano i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti: 1) totale dello stato patrimoniale: 4.000.000 di euro; 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 8.000.000 di euro; 3) numero medio di 50 dipendenti occupati durante l'esercizio; s-ter) "Stato membro di origine": uno Stato membro nel quale un revisore legale o una società' di revisione legale sono abilitati ai sensi delle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE; s-quater) "Stato membro ospitante": uno Stato membro nel quale un revisore legale abilitato nel proprio Stato membro di origine aspira altresì ad ottenere l'abilitazione o uno Stato membro nel quale una società' di revisione legale abilitata nel proprio Stato membro di origine aspira ad essere iscritta al registro o è iscritta al registro ai sensi dell'articolo 2, comma 4, lettera f-bis); s-quinqies) "Regolamento europeo": regolamento UE n. 537/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014 sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.3 Tirocinio	
Vecchia Versione	Nuova versione
.... c) e' svolto presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'Unione europea e che hanno la capacita' di assicurare la formazione pratica del tirocinante.	... c) e' svolto presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'Unione europea e che hanno la capacita' di assicurare la formazione pratica del tirocinante. Il revisore legale puo' accogliere un numero massimo di tre tirocinanti; d) comporta l'obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della societa' di revisione legale presso i quali il tirocinio e' svolto. I revisori legali e le societa' di revisione legale presso cui il tirocinio e' svolto devono assicurare e controllare l'effettiva collaborazione del tirocinante all'attivita' relativa a uno o piu' incarichi di revisione legale; la violazione del predetto obbligo da parte dei revisori legali e delle societa' di revisione legale equivale alla violazione delle norme di deontologia professionale; e) il tirocinante osserva le disposizioni in materia di segreto professionale. 1-bis. Il tirocinio puo' essere svolto contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento di laurea specialistica o magistrale ovvero ad una sua parte, in base ad appositi accordi, nell'ambito di una convenzione quadro tra il Ministero dell'istruzione, dell'universita' e della ricerca e del Ministero dell'economia e delle Finanze

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.3 Tirocinio	
Vecchia Versione	Nuova versione
.... 4. Entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante redige una relazione sull'attivita' svolta, specificando gli atti ed i compiti relativi ad attivita' di revisione legale alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato, con l'indicazione del relativo oggetto e delle prestazioni tecnico-pratiche rilevanti alla cui trattazione ha assistito o collaborato. La relazione e' sottoscritta dal soggetto presso il quale e' svolto il tirocinio e trasmessa al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio.	... 4. Entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante redige una relazione sull'attivita' svolta, specificando gli atti ed i compiti relativi ad attivita' di revisione legale alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato, con l'indicazione del relativo oggetto e delle prestazioni tecnico-pratiche rilevanti alla cui trattazione ha assistito o collaborato. La relazione, con la dichiarazione del revisore legale o della societa' di revisione legale presso cui e' stato svolto il tirocinio attestante la veridicita' delle indicazioni ivi contenute, e' trasmessa al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio; in caso di dichiarazioni mendaci potranno essere applicate le sanzioni di cui all'articolo 24, a carico del tirocinante e del revisore legale o della societa' di revisione legale presso cui e' stato svolto il tirocinio.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.4 Esame di idoneità	
Vecchia Versione	Nuova versione
.... 3. Per le materie indicate al comma 2, lettere da m) a u), l'accertamento delle conoscenze teoriche e della capacita' di applicarle concretamente e' limitato a quanto necessario per lo svolgimento della revisione dei conti.	... 3. Per le materie indicate al comma 2, lettere da m) a u), l'accertamento delle conoscenze teoriche e della capacita' di applicarle concretamente e' limitato a quanto necessario per lo svolgimento della revisione dei conti. 3-bis. Nell'ambito della convenzione quadro di cui all'articolo 3, comma 1-bis, vengono definite le modalita' di esonero dal controllo delle conoscenze teoriche per le materie, di cui al comma 2, che hanno gia' formato oggetto di esame universitario. 4-bis. Ai fini dell'iscrizione al Registro sono esonerati dall'esame di idoneita' i soggetti che hanno superato gli esami di Stato di cui agli articoli 46 e 47 del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, fermo l'obbligo di completare il tirocinio legalmente previsto per l'accesso all'esercizio dell'attivita' di revisore legale, nel rispetto dei requisiti previsti, in conformita' alla direttiva 2006/43/CE, con decreto del Ministro della giustizia, sentito il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro venti giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, senza la previsione, per i candidati, di maggiori oneri e di nuove sessioni di esame. 5. Con il regolamento di cui al comma 4, il Ministro della giustizia puo' integrare e specificare le materie di cui al comma 2.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.5 Formazione continua

Vecchia Versione

1. Gli iscritti nel Registro e gli iscritti nel registro del tirocinio prendono parte a programmi di aggiornamento professionale, finalizzati al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali, secondo le modalità stabilite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.
2. Il regolamento di cui al comma 1 definisce le modalità con cui la formazione continua può essere svolta presso società o enti dotati di un'adeguata struttura organizzativa e secondo programmi accreditati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.

Nuova versione

- 1. Gli iscritti nel Registro sono tenuti al rispetto degli obblighi di formazione continua.**
- 2. La formazione continua consiste nella partecipazione a programmi di aggiornamento professionale definiti annualmente dal Ministero dell'economia e delle finanze e finalizzati al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali. Almeno metà del programma di aggiornamento riguarda le materie caratterizzanti la revisione dei conti, ovvero la gestione del rischio e il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali applicabili allo svolgimento della revisione legale previsti dalla direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE, la disciplina della revisione legale, la deontologia professionale, l'indipendenza e la tecnica professionale della revisione.**
- 3. Il periodo di formazione continua è triennale. I trienni formativi decorrono dal 1° gennaio al 31 dicembre di ciascun anno.**
- 4. L'impegno richiesto per l'assolvimento degli obblighi formativi è espresso in termini di crediti formativi.**
- 5. In ciascun anno l'iscritto deve acquisire almeno 20 crediti formativi, per un totale di un minimo di 60 crediti formativi nel triennio.**

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.5 Formazione continua	
Vecchia Versione	Nuova versione
	6. L'attivita' di formazione continua puo' essere svolta: a) attraverso la partecipazione a programmi di formazione a distanza erogati dal Ministero dell'economia e delle finanze, anche attraverso organismi convenzionati; b) presso societa' o enti pubblici e privati, provvisti di struttura territoriale adeguata alla natura dell'attivita' di formazione ed alle modalita' di svolgimento dei programmi formativi, accreditati dal Ministero dell'economia e delle finanze attraverso la sottoscrizione di apposita convenzione. 7. Possono richiedere l'accreditamento di cui al comma 6, lettera b), i soggetti in possesso dei seguenti requisiti: a) numero di dipendenti adeguato a garantire, tenendo conto della struttura organizzativa, della articolazione territoriale e della esperienza professionale, la qualita' della formazione offerta; b) comprovata esperienza, almeno triennale, nel campo della formazione professionale di studenti universitari, professionisti nell'ambito giuridicoeconomico e contabile, dirigenti e funzionari pubblici, nelle materie di cui all'articolo 4; c) impiego, nell'attivita' di formazione, di docenti con una comprovata esperienza professionale nell'ambito delle materie di cui all'articolo 4; d) organizzazione ispirata a criteri di economicita' della prestazione.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.5 Formazione continua	
Vecchia Versione	Nuova versione
	8. I soggetti pubblici o privati, di cui al comma 6, lettera b), sono responsabili della qualita' e della pertinenza dei programmi formativi, dell'effettivita' della partecipazione degli iscritti ai corsi e comunicano annualmente al registro l'assolvimento degli obblighi di formazione in relazione a ciascun partecipante. 9. In caso di violazione degli obblighi previsti nel presente articolo, ai soggetti pubblici e privati indicati al comma 6, lettera b), e' revocato l'accreditamento concesso dal Ministero dell'economia e delle finanze. 10. L'attivita' di formazione, effettuata dai revisori legali prevista dagli Albi professionali di appartenenza e da coloro che collaborano all'attivita' di revisione legale o sono responsabili della revisione all'interno di societa' di revisione che erogano formazione, viene riconosciuta equivalente se dichiarata conforme dal Ministero dell'economia e delle finanze al programma annuale di aggiornamento professionale di cui al comma 2. 11. Gli ordini professionali e le societa' di revisione legale devono comunicare annualmente al Ministero medesimo l'avvenuto assolvimento degli obblighi formativi da parte dei revisori iscritti che hanno preso parte ai programmi di cui al comma 2, nell'ambito della formazione prevista

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.5 Formazione continua	
Vecchia Versione	Nuova versione
	rispettivamente dai singoli ordini professionali e dalle societa' di revisione. 12. Il Ministero dell'economia e delle finanze verifica l'effettivo assolvimento degli obblighi formativi da parte degli iscritti nel registro e procede, in caso di mancato adempimento, all'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 24. 13. Nell'espletamento delle proprie funzioni il Ministero dell'economia e delle finanze puo' delegare allo svolgimento di compiti connessi alla formazione continua, enti pubblici o privati, selezionati con le procedure previste dalla legge, proponendo la sottoscrizione di apposita convenzione che indichi i compiti delegati e le condizioni alle quali tali compiti devono essere svolti.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.8 Sezione del registro per i revisori inattivi

Vecchia Versione	Nuova versione
1. I soggetti iscritti nel Registro comunicano al soggetto incaricato della tenuta del Registro gli incarichi di revisione legale assunti. Le società di revisione legale comunicano altresì, per ciascun incarico, il responsabile della revisione e i revisori legali che hanno collaborato al suo svolgimento. 2. I soggetti che non hanno assunto incarichi di revisione legale o non hanno collaborato a un'attività di revisione legale in una società di revisione legale per tre anni consecutivi e quelli che ne fanno richiesta sono iscritti in un'apposita sezione del Registro e, salvo che abbiano volontariamente preso parte ai programmi di aggiornamento professionale di cui all'articolo 5, comma 1, possono assumere nuovi incarichi di revisione legale solo dopo la partecipazione a un corso di formazione e aggiornamento, secondo le modalità definite dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, con regolamento. 3. Gli iscritti nell'apposita sezione del Registro ai sensi del comma 2 non sono tenuti a osservare gli obblighi in materia di formazione continua di cui all'articolo 5 e non sono soggetti al controllo della qualità di cui all'articolo 20, né al pagamento dei contributi finalizzati alla copertura dei relativi costi.	1. Il soggetto incaricato della tenuta del Registro acquisisce con le modalità di cui all'articolo 21, comma 6, lettera d), gli incarichi di revisione legale conferiti in conformità del presente decreto legislativo. Le società di revisione legale comunicano, per ciascun incarico, il responsabile dell'incarico e i revisori legali che hanno collaborato al suo svolgimento. 2. I revisori legali iscritti al Registro che svolgono attività di revisione legale o che collaborano a un'attività di revisione legale in una società di revisione legale, o che hanno svolto le predette attività nei tre anni precedenti, sono collocati in un'apposita sezione denominata «Sezione A». 3. Gli iscritti che non hanno assunto incarichi di revisione legale o non hanno collaborato a un'attività di revisione legale in una società di revisione legale per tre anni consecutivi, sono collocati, d'ufficio, in un'apposita sezione del registro denominata «Sezione B», e non sono soggetti ai controlli di qualità di cui all'articolo 20.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.8 Sezione del registro per i revisori inattivi

Vecchia Versione

Nuova versione

4. I soggetti iscritti nella «Sezione A» e nella «Sezione B» del Registro, sono in ogni caso tenuti agli obblighi di comunicazione e di aggiornamento del contenuto informativo ai sensi dell'articolo 7, ad osservare gli obblighi in materia di formazione continua, nonché al pagamento del contributo annuale di iscrizione.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.9 Deontologia e scetticismo professionale

Vecchia Versione	Nuova versione
1. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attivita' di revisione legale dei conti rispettano i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, elaborati da associazioni e 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. 2. Il revisore legale o la societa' di revisione legale consultano il soggetto precedentemente incaricato della revisione, al fine di ottenere ogni informazione utile allo svolgimento della revisione in merito alla societa' che conferisce l'incarico. Il soggetto precedentemente incaricato della revisione consente l'accesso a tali informazioni. 3. Il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, da' attuazione con regolamento alle misure di esecuzione adottate dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 21, paragrafo 2, della direttiva 2006/43/CE.	1. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attivita' di revisione legale rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalita' di elaborazione dei principi. 2. Il revisore legale o la societa' di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale, riconoscendo la possibilita' che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarita', compresi frodi o errori. 3. Il revisore legale o la societa' di revisione legale che effettua la revisione legale esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value (valore equo), la riduzione di valore delle attivita', gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacita' dell'impresa di continuare come un'entita' in funzionamento.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.9 Deontologia e scetticismo professionale

Vecchia Versione

Nuova versione

3. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value (valore equo), la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.9-bis RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

Vecchia Versione

Nuova versione

- 1. Tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal segreto professionale.**
- 2. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.**
- 3. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 non ostacolano l'applicazione delle disposizioni del presente decreto e, ove applicabile, del regolamento europeo.**
- 4. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 continuano a valere anche successivamente al termine della partecipazione all'incarico di revisione**
- 5. Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.**

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.9-bis RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

Vecchia Versione

Nuova versione

6. Nel caso in cui un revisore legale o una società' di revisione legale effettui la revisione legale conti di un'impresa che appartiene a un gruppo la cui società' controllante ha sede in un Paese terzo, le regole in materia di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 non pregiudicano il trasferimento al revisore di gruppo situato nel Paese terzo, da parte del revisore legale o della società' di revisione legale, della documentazione inerente all'attività' di revisione, se la suddetta documentazione e' necessaria per eseguire la revisione del bilancio consolidato della società' controllante.

7. Un revisore legale o una società' di revisione legale incaricato della revisione legale di una società' che ha emesso valori mobiliari in un Paese terzo o appartenente a un gruppo che presenta il bilancio consolidato in un Paese terzo può' trasferire all'autorità' competente del Paese terzo in questione le carte di lavoro o gli altri documenti che detiene inerenti alla revisione dell'ente in causa soltanto in presenza di accordi di cooperazione di cui all'articolo 36.

8. Il trasferimento delle informazioni al revisore del gruppo situato in un Paese terzo e' effettuato ai sensi del capo IV della direttiva 95/46/CE e delle norme nazionali applicabili alla protezione dei dati di carattere personale.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10 INDIPENDENZA E OBIETTIVITA'

Vecchia Versione	Nuova versione
1. Il revisore legale e la societa' di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una societa' devono essere indipendenti da questa e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.	1. Il revisore legale e la societa' di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonche' qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla societa' sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale. 1-bis. Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa. 1-ter. Il revisore legale o la societa' di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la societa' di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della societa' di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla societa' di revisione legale.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10 INDIPENDENZA E OBIETTIVITA'

Vecchia Versione	Nuova versione
2. Il revisore legale e la societa' di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una societa' qualora tra tale societa' e il revisore legale o la societa' di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della societa' di revisione legale risulta compromessa.	2. Il revisore legale o la societa' di revisione legale non effettua la revisione legale di una societa' qualora sussistano dei rischi di autoriesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarita' ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale societa' e il revisore legale o la societa' di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della societa' di revisione legale risulti compromessa.
3. Se l'indipendenza del revisore legale o della societa' di revisione legale rischia di essere compromessa, come in caso di autoriesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarita', fiducia eccessiva o intimidazione, il revisore legale o la societa' di revisione legale devono adottare misure volte a ridurre tali rischi.	3. Il revisore legale, la societa' di revisione legale, i loro responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo di tale revisore legale o societa' di revisione legale e che partecipa direttamente alle attivita' di revisione legale, nonche' le persone a loro strettamente legate ai sensi dell'articolo 1, punto 2, della direttiva 2004/72/CE, non possono detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale, devono astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non devono avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10 INDIPENDENZA E OBIETTIVITA'

Vecchia Versione	Nuova versione
4. Qualora i rischi siano di tale rilevanza da compromettere l'indipendenza del revisore legale o della societa' di revisione legale questi non effettuano la revisione legale. 5. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attivita' di revisione legale si dotano di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che possono comprometterne l'indipendenza. adottate	4. Il revisore legale o la societa' di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonche' le misure adottate per limitare tale rischi. 5. I soggetti di cui al comma 3 non possono partecipare ne' influenzare in alcun modo l'esito di una revisione legale di un ente sottoposto a revisione se: a) possiedono strumenti finanziari dell'ente medesimo, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati; b) possiedono strumenti finanziari di qualsiasi ente collegato a un ente sottoposto a revisione, la cui proprieta' potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati; c) hanno intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione nel periodo di cui al comma 1-bis, che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10 INDIPENDENZA E OBIETTIVITA'

Vecchia Versione	Nuova versione
6. L'istituzione e il funzionamento di tali procedure sono documentati in modo da poter essere assoggettati a sistemi di controllo della qualita'.	6. Se, durante il periodo cui si riferisce il bilancio, una societa' sottoposta a revisione legale viene rilevata da un'altra societa', si fonde con essa o la rileva, il revisore legale o la societa' di revisione legale deve individuare e valutare eventuali interessi o relazioni in essere o recenti, inclusi i servizi diversi dalla revisione prestati a detta societa', tali da poter compromettere, tenuto conto delle misure disponibili, la sua indipendenza e la sua capacita' di proseguire la revisione legale dopo la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione. Il revisore legale o la societa' di revisione legale adotta, entro tre mesi dalla data di approvazione del progetto di fusione o di acquisizione, tutti i provvedimenti necessari per porre fine agli interessi o alle relazioni di cui al presente comma e, ove possibile, adotta misure intese a ridurre al minimo i rischi per la propria indipendenza derivanti da tali interessi e relazioni.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10 INDIPENDENZA E OBIETTIVITA'

Vecchia Versione	Nuova versione
7. Il revisore legale o la societa' di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonche' le misure adottate per limitare tali rischi.	7. Il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una societa' di revisione legale non puo' rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione ne' prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attivita' in qualita' di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico. Tale divieto e' esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della societa' di revisione, nonche' a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della societa' di revisione legale, nel caso in cui tali soggetti siano stati personalmente abilitati all'esercizio della professione di revisore legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-bis PREPARAZIONE DELLA REVISIONE LEGALE E VALUTAZIONE DEI RISCHI PER L'INDIPENDENZA

Vecchia Versione	Nuova versione
	1. Il revisore legale o la societa' di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare: a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettivita' di cui all'articolo 10 e, ove applicabile, all'articolo 17; b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli; c) la disponibilita' di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione; d) nel caso di societa' di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-ter ORGANIZZAZIONE INTERNA

Vecchia Versione

Nuova versione

- 1. La societa' di revisione legale, al fine di tutelare l'indipendenza e l'obiettivita' del revisore legale che effettua la revisione per conto della societa' di revisione legale, stabilisce direttive e procedure per assicurare il rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 10, comma 8.**
- 2. Il revisore legale o la societa' di revisione legale si dota di procedure amministrative e contabili adeguate, di sistemi di controllo interno della qualita', di procedure efficaci per la valutazione del rischio e di meccanismi efficaci di controllo e tutela in materia di sistemi di elaborazione elettronica dei dati. Tali sistemi di controllo interno della qualita' sono concepiti per conseguire una ragionevole sicurezza che le decisioni e le procedure siano rispettate a tutti i livelli della societa' di revisione legale o della struttura di lavoro del revisore legale.**
- 3. Il revisore legale o la societa' di revisione legale stabilisce direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che i suoi dipendenti, nonche' tutte le persone fisiche i cui servizi sono messi a sua disposizione o sono sotto il suo controllo e che partecipano direttamente all'attivita' di revisione legale dispongano delle conoscenze ed esperienze adeguate per svolgere l'incarico.**

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-ter ORGANIZZAZIONE INTERNA

Vecchia Versione

Nuova versione

- 4. Il revisore legale o la società' di revisione legale stabilisce direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che l'esternalizzazione di attività' di revisione non sia effettuata in modo tale da compromettere l'efficacia del suo controllo interno della qualità', né la capacità' delle autorità' competenti di vigilare sul rispetto, da parte del revisore o della società' di revisione legale, degli obblighi di cui al presente decreto e, ove applicabile, di cui al Regolamento europeo. L'esternalizzazione di attività' di revisione non influisce sulla responsabilità' del revisore legale o della società' di revisione legale nei confronti dell'ente sottoposto a revisione.**
- 5. Il revisore legale o la società' di revisione legale adotta disposizioni organizzative e amministrative appropriate ed efficaci per prevenire, identificare, eliminare o gestire e divulgare al proprio interno eventuali rischi per la sua indipendenza ai sensi degli articoli 10 e 10-bis.**
- 6. Il revisore legale o la società' di revisione legale stabilisce un sistema di controllo interno della qualità' configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità' ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.**

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-ter ORGANIZZAZIONE INTERNA

Vecchia Versione

Nuova versione

Il sistema di controllo interno della qualita' comprende direttive e procedure adeguate per garantire la continuita' e la regolarita' nello svolgimento dell'attivita' e per organizzare la struttura del fascicolo di revisione di cui all'articolo 10-quater, comma 7, nonche' per la formazione, il monitoraggio e il riesame del lavoro di coloro che partecipano direttamente alla revisione.

7. Il revisore legale o la societa' di revisione legale effettua annualmente una valutazione dell'adeguatezza e dell'efficacia del sistema di controllo interno della qualita' stabilito in applicazione del presente decreto e, ove applicabile, del Regolamento europeo e adotta misure appropriate per rimediare a eventuali carenze. Il revisore legale o la societa' di revisione legale conserva la documentazione dei risultati di tale valutazione e degli interventi individuati per superare le eventuali carenze rilevate.

8. Il revisore legale o la societa' di revisione legale adotta disposizioni organizzative e amministrative appropriate ed efficaci per fronteggiare e documentare eventuali incidenti che hanno o potrebbero avere gravi ripercussioni sull'integrita' della propria attivita' di revisione legale.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-ter ORGANIZZAZIONE INTERNA

Vecchia Versione

Nuova versione

- 9. Il revisore legale o la società' di revisione legale adotta direttive e procedure in materia di retribuzioni, inclusa la partecipazione agli utili, atte a fornire adeguati incentivi alla qualità' del lavoro di revisione legale. Ai fini della valutazione e della retribuzione del personale che partecipa alla revisione o che può' influenzarne lo svolgimento non viene considerata l'entità' del fatturato derivante dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione legale all'ente sottoposto a revisione.**
- 10. Le direttive e procedure di cui al presente articolo sono documentate e comunicate ai dipendenti e collaboratori del revisore legale o della società' di revisione legale.**
- 11. Il sistema di controllo interno della qualità' e' proporzionato all'ampiezza e alla complessità' delle attività' di revisione legale svolte. Il revisore legale o la società' di revisione legale e' in grado di dimostrare all'autorità' competente che le direttive e le procedure di controllo interno della qualità' sono adeguate in considerazione dell'ampiezza e della complessità' delle attività' di revisione legale svolte.**

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-quater ORGANIZZAZIONE DEL LAVORO

Vecchia Versione	Nuova versione
	1. Ove la revisione legale sia effettuata da una società di revisione legale, la stessa dovrà designare almeno un responsabile dell'incarico. La qualità della revisione, l'indipendenza e la competenza costituiscono i principali criteri ai quali è improntata la scelta del responsabile dell'incarico ai fini della relativa designazione. Al responsabile dell'incarico vengono assegnate risorse sufficienti e personale dotato delle necessarie competenze affinché egli possa espletare in modo adeguato le proprie attività'. 2. Il responsabile dell'incarico è attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione di cui ha la responsabilità'. 3. Nello svolgimento della revisione legale, il responsabile dell'incarico dedica sufficiente tempo all'incarico e assegna risorse sufficienti allo stesso al fine di poter espletare in modo adeguato le proprie funzioni. 4. Il revisore legale o la società di revisione legale conservano la documentazione delle violazioni delle disposizioni del presente decreto e, ove applicabile, del Regolamento europeo, ad eccezione di quelle di lieve entità, nonché delle eventuali conseguenze di tali violazioni, delle misure adottate per porvi rimedio e per modificare il proprio sistema di controllo interno della qualità'. Il revisore legale o la società di revisione legale predispongono annualmente una relazione contenente una descrizione generale delle eventuali modifiche adottate e comunicano tale relazione al proprio personale.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-quater ORGANIZZAZIONE DEL LAVORO

Vecchia Versione

Nuova versione

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

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

7. Il revisore legale o la società' di revisione legale deve creare un fascicolo di revisione per ogni revisione legale, contenente i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis e, ove applicabile, i dati e i documenti di cui agli articoli da 6 a 8 del Regolamento europeo.

Il fascicolo di revisione deve altresì' contenere tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14 e, ove applicabile, delle relazioni di cui agli articoli 10 e 11 del Regolamento europeo, nonché' i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del presente decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-quater ORGANIZZAZIONE DEL LAVORO

Vecchia Versione

Nuova versione

Il fascicolo di revisione e' chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione di revisione. I documenti e le informazioni di cui al presente comma nonche', ove applicabile, quelli di cui all'articolo 15 del Regolamento europeo sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

8. Il revisore legale o la societa' di revisione legale conserva la documentazione di eventuali reclami scritti relativi all'esecuzione delle revisioni legali effettuate per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-quinques REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Vecchia Versione

Nuova versione

- 1. Nel caso di revisione legale del bilancio consolidato di un gruppo di imprese, il revisore del gruppo assume la piena responsabilit  per la relazione di revisione di cui all'articolo 14 o, ove applicabile, per la relazione di revisione di cui all'articolo 10 del Regolamento europeo e per la relazione aggiuntiva destinata al comitato per il controllo interno e la revisione contabile di cui all'articolo 11 del Regolamento europeo.**
- 2. Ai fini della revisione del bilancio consolidato, il revisore del gruppo valuta il lavoro svolto da eventuali altri revisori legali, societ  di revisione legale, revisori ed enti di revisione di un Paese terzo e mantiene documentazione della natura, tempistica ed estensione del lavoro da essi svolto e, ove opportuno, del riesame effettuato dal revisore sulle parti pertinenti della documentazione di revisione di detti revisori. Il revisore del gruppo esamina il lavoro svolto da eventuali altri revisori legali, societ  di revisione legale, revisori ed enti di revisione di un Paese terzo, ai fini della revisione del gruppo e mantiene documentazione di tale riesame. La documentazione conservata dal revisore del gruppo e' atta a consentire all'autorit  competente di esaminare il lavoro da questi svolto.**

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-quinques REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Vecchia Versione	Nuova versione
	3. Ai fini dello svolgimento dell'attivit� di cui al comma 2, secondo periodo, il revisore del gruppo chiede il consenso dei revisori legali, societ� di revisione legale, nonch� revisori o enti di revisione di un Paese terzo al trasferimento o all'accesso alla documentazione pertinente durante lo svolgimento della revisione del bilancio consolidato, come condizione affinche' il revisore possa basarsi sul lavoro da essi svolto. 4. Se il revisore del gruppo non � nelle condizioni di svolgere le attivita' di cui al comma 2, secondo periodo, egli adotta misure appropriate e ne informa tempestivamente l'autorita' competente. Tali misure includono, ove opportuno, lo svolgimento di un ulteriore lavoro di revisione legale della societ� controllata interessata, che puo' essere svolto sia direttamente sia tramite esternalizzazione, la richiesta agli amministratori della societ� controllata di ulteriori documenti e notizie utili alla revisione e lo svolgimento, da parte del revisore del gruppo, di accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione presso la societ� controllata interessata. 5. Se � oggetto di un controllo della qualita' o di un'indagine riguardante la revisione legale del bilancio consolidato di un gruppo di imprese, il revisore del gruppo rende disponibile all'autorita' competente, laddove richiesta, la documentazione pertinente da egli stesso conservata sul lavoro di revisione svolto dai revisori, enti o imprese di revisione di un paese terzo, ai fini della revisione del gruppo, comprese tutte le relative carte di lavoro.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-quinques REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Vecchia Versione

Nuova versione

6. L'autorita' competente puo' chiedere alle autorita' competenti interessate degli Stati membri documentazione supplementare sul lavoro di revisione svolto da revisori legali o imprese di revisione contabile ai fini della revisione del gruppo, a norma dell'articolo 33. Qualora la revisione di un'impresa controllante o di un'impresa controllata di un gruppo di imprese sia effettuata da uno o piu' revisori o enti di revisione contabile di un Paese terzo, l'autorita' competente puo' chiedere alle autorita' competenti interessate del Paese terzo, documentazione supplementare sul lavoro di revisione svolto dai revisori o dagli enti di revisione contabile del Paese terzo conformemente agli accordi di cooperazione di cui all'articolo 36.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.10-quinques REVISIONE LEGALE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Vecchia Versione

Nuova versione

7. In deroga al comma 6, secondo periodo, qualora la revisione di un'impresa controllante o di un'impresa controllata di un gruppo di imprese sia effettuata da uno o piu' revisori o enti di revisione contabile di un Paese terzo che non ha alcun accordo di cooperazione ai sensi dell'articolo 36, il revisore del gruppo ha anche la responsabilita' di garantire, se richiesto, che la documentazione supplementare sul lavoro di revisione svolto da tali revisori o enti di revisione contabile del Paese terzo, comprese le carte di lavoro pertinenti ai fini della revisione dei conti del gruppo, sia debitamente consegnata. Per garantire tale consegna, il revisore del gruppo conserva una copia di detta documentazione o, in alternativa, concorda con i revisori o gli enti di revisione contabile del Paese terzo che potra' avere un accesso libero e illimitato, su richiesta, a tale documentazione, ovvero adotta ogni altra misura appropriata. Se non e' possibile effettuare la trasmissione delle carte di lavoro da un Paese terzo al revisore del gruppo per motivi giuridici o altri motivi, la documentazione conservata dal revisore del gruppo include la prova che egli ha adottato le misure appropriate per avere accesso alla documentazione di revisione e, nel caso di ostacoli diversi da quelli giuridici derivanti dalla normativa del Paese terzo interessato, la prova a sostegno dell'esistenza di tali ostacoli.

La normativa italiana

Le modifiche introdotte dal Decreto legislativo 17 luglio 2016, n.135

Art.11 PRINCIPI DI REVISIONE

Vecchia Versione	Nuova versione
... 2. 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), puo' 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 specifiche relative alla portata della revisione legale. 3. Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1, la revisione legale e' svolta in conformita' ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob.	... 2. Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1 da parte della Commissione europea, la revisione legale e' svolta in conformita' ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalita' di elaborazione dei principi. 3. In vigenza dei principi di revisione internazionali adottati ai sensi del comma 1, possono essere stabilite dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, procedure o obblighi di revisione supplementari, nella misura necessaria a conferire maggiore credibilita' e qualita' ai bilanci, attraverso la procedura di cui al comma 2.

La normativa italiana

Riportiamo nella **seguente i nuovi principi di revisione applicati in Italia:**

I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE			
ISQC1*			
Italia	Controllo della qualità	505**	Conferme esterne
200**	Obiettivi generali della revisione	510**	Primi incarichi di revisione -saldi iniziali
210**	Accordi relativi ai termini degli incarichi	520**	Procedure di analisi comparativa
220**	Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio	530**	Campionamento di revisione
230**	La documentazione della revisione	540**	Revisione delle stime contabili del fair value
240**	Responsabilità del revisore relativamente alle frodi	550**	Parti correlate
250**	Considerazione di leggi e regolamenti	560**	Eventi successivi
250B*	Le verifiche della regolare tenuta della contabilità	570**	Continuità aziendale
260**	Comunicazione con i responsabili della governance	580**	Attestazioni scritte
265**	Comunicazione delle carenze nel controllo interno	600**	La revisione del bilancio di gruppo
300**	Pianificazione della revisione	610**	Utilizzo del lavoro dei revisori interni
315**	Identificazione e valutazione dei rischi dell'impresa e del contesto in cui opera	620**	Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore
320**	La significatività	700**	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
330**	Le risposte ai rischi identificati e valutati	705**	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore
402**	Considerazioni sulla revisione di imprese che esternalizzano attività	706**	Richiami di informativa nella relazione del revisore
450**	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione	710**	Informazioni comparative
500**	Elementi probativi	720**	Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione
501**	Elementi probativi - considerazioni specifiche su determinate voci	720B**	L'espressione del giudizio sulla coerenza
* in vigore 1° gennaio 2015			
**in vigore dalla revisione dei bilanci relativi a esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2015			

3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

tirocinio ed esame relativo

3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

1. Tirocinio per abilitazione all'esercizio della revisione legale

L'abilitazione all'esercizio della revisione legale richiede il sostenimento di un esame di abilitazione, per il quale è richiesta una laurea triennale in Scienze Economiche. Prima di sostenere l'esame è però necessario effettuare un **tirocinio** di durata triennale presso un revisore legale dei conti.

Richiesta di iscrizione al registro del tirocinio

La **richiesta di iscrizione** al registro del tirocinio deve essere compilata direttamente sul web attraverso l'apposito modulo e deve essere assolto il pagamento del relativo contributo. Al momento della richiesta di iscrizione, l'aspirante tirocinante è tenuto, inoltre, al versamento di un contributo fisso, determinato in € 50,00, a copertura delle spese di segreteria. Alla richiesta devono essere allegati:

- a. la dichiarazione di assenso del soggetto presso il quale si intende svolgere il tirocinio (fornita dal sistema al termine della compilazione del modulo);
- b. copia del documento di identità del richiedente;
- c. copia del documento di identità del revisore legale o di un soggetto munito di legale rappresentanza della società di revisione legale, presso il quale si intende svolgere il tirocinio.

L'articolo 10 del D.M. n. 146 del 25 giugno 2012 stabilisce che *"il tirocinio ha durata di tre anni e decorre dalla data di ricezione della domanda di iscrizione nel registro"*.

L'attuale quadro normativo non consente al tirocinante di avvalersi ulteriormente del periodo di tirocinio "pregresso", svolto cioè antecedentemente alla data di presentazione della domanda di iscrizione.

3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

1. Tirocinio per abilitazione all'esercizio della revisione legale



Richiesta di cancellazione

Il tirocinante, su richiesta, può in qualsiasi momento presentare un'**istanza di cancellazione** dal Registro del tirocinio mediante apposito modulo di cancellazione.

La richiesta di cancellazione deve contenere, in allegato, la copia del documento di identità del richiedente, deve essere conforme alle prescrizioni di legge in materia di bollo e non deve presentare correzioni o abrasioni manuali.

La cancellazione dal Registro del tirocinio è disposta, d'ufficio, anche per il venir meno dei requisiti di onorabilità del tirocinante, ovvero nei casi di intervenuta sospensione del tirocinio, quando la causa che ha prodotto la sospensione non venga rimossa entro il termine di due anni dall'avvenuta sospensione.

In questi casi l'ufficio, sentita la Commissione Centrale per i revisori legali, provvede alla cancellazione dal Registro del tirocinio, dandone comunicazione al tirocinante. In caso di cancellazione dal registro del tirocinio, il periodo di tirocinio già svolto rimane privo di effetti.

3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

Tirocinio per abilitazione all'esercizio della revisione legale

Relazione annuale

Entro 60 giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante redige una **relazione annuale** sull'attività svolta, nella quale devono essere specificati gli atti ed i compiti relativi ad attività di revisione legale alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato, con l'indicazione del relativo oggetto e delle prestazioni tecnico-pratiche rilevanti alla cui trattazione ha assistito o collaborato. La relazione è oggetto di conferma, tramite dichiarazione sottoscritta, dal revisore legale o da un soggetto munito di legale rappresentanza della società presso i quali è stato svolto il tirocinio. Qualora il tirocinante non presenti la relazione annuale nel termine di centoventi giorni successivi allo scadere di ciascun anno, il tirocinio è automaticamente sospeso per un periodo massimo di due anni. Se, nei due anni, il tirocinante presenta la prescritta relazione annuale il tirocinio riprende dalla data di presentazione della relazione. Nel caso in cui non venga presentata, nei due anni, alcuna relazione, il tirocinante è cancellato dal registro ed il tirocinio fino a quel momento svolto rimane privo di effetti. La relazione deve essere presentata anche in occasione del trasferimento del tirocinante presso altro revisore legale o altra società di revisione legale.



3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

Tirocinio per abilitazione all'esercizio della revisione legale

Conclusione del tirocinio

Il provvedimento di conclusione del tirocinio e la cancellazione dal relativo Registro sono disposti dal Ministero dell'economia e delle finanze, Ragioneria generale dello Stato, Ispettorato generale di finanza, su parere della Commissione centrale per i revisori legali, previa verifica del corretto svolgimento degli obblighi riguardanti il tirocinio. Qualora l'attività svolta dal tirocinante non sia conforme alle disposizioni sullo svolgimento del tirocinio, l'ufficio, su proposta della Commissione Centrale per i revisori legali, può disporre le forme e la durata delle integrazioni. Nel caso in cui il tirocinio sia svolto presso un revisore legale o una società di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'Unione Europea, al termine del periodo di tirocinio il Ministero dell'Economia e delle finanze esamina la documentazione presentata dal tirocinante e può procedere, prima del rilascio dell'attestazione di compiuto tirocinio, all'audizione dell'indirizzato circa l'attività svolta nel Paese estero.

Sospensione del tirocinio

È prevista anche la sospensione del tirocinio per cause quali: servizio militare o civile per un periodo non superiore ad un anno; gravidanza o puerperio, per un periodo non superiore ad un anno; malattia e infortunio, adeguatamente certificati, che determinino un impedimento allo svolgimento del tirocinio per un periodo superiore ad un anno; trasferimento all'estero per motivi di studio o di lavoro per un periodo massimo di due anni. **Entro trenta giorni dalla cessazione di una delle cause di sospensione, il tirocinante comunica di aver ripreso il tirocinio mediante compilazione direttamente sul web dell'apposito modulo.**

3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

Esame di abilitazione

Relativamente all'**esame di abilitazione**, la domanda per l'ammissione all'esame, conforme alle prescrizioni di legge in materia di bollo, è indirizzata al Ministero dell'Economia e delle Finanze, ed è presentata entro il termine perentorio di giorni trenta dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto che indice l'esame.

La domanda può essere presentata con modalità telematiche o digitali, ovvero a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso gli effetti si producono dalla data di spedizione.

L'istante deve versare il contributo per le spese d'esame nella misura di 100 euro. L'ammontare dell'importo può essere aggiornato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, nella misura necessaria alla copertura delle spese sostenute.

L'esame è formato da:

Prove scritte

- Contabilità generale, contabilità analitica e di gestione, disciplina dei bilanci di esercizio e consolidati, controllo della contabilità e dei bilanci;
- Diritto civile e commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale, sistemi di informazione e informatica, economia politica e aziendale, principi fondamentali di gestione finanziaria, matematica e statistica;
- Esercitazione sulle materie previste per la prima prova scritta.

Prova Orale

- Relativo alle materie oggetto delle prove scritte, a questioni teoriche-pratiche relative alle attività svolte durante il tirocinio, alla legislazione e alla deontologia professionale.

3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

Esame di abilitazione

Modalità di svolgimento delle prove

Lo **svolgimento delle prove** scritte ha luogo in tre giorni consecutivi. Il mattino del giorno fissato per ciascuna prova scritta, la commissione formula tre temi relativi alle materie d'esame previste per quel giorno dal decreto con cui è stato indetto l'esame. I temi sono scritti su di un foglio che, firmato dal presidente, è chiuso in una busta. Quindi, alla presenza dei candidati, si procede al sorteggio di una delle buste e alla pubblicazione del tema in essa contenuto, dandosi altresì lettura delle tracce dei temi non sorteggiati. I temi sono formulati in modo da dare luogo, nel loro svolgimento, a una parte teorica idonea a dimostrare da parte del candidato la conoscenza dei principi fondamentali di ciascuna delle materie su cui verte la prova. Per lo svolgimento di ciascuna delle prove scritte sono assegnate ai candidati cinque ore dalla dettatura del tema. Non sono ammessi agli esami i candidati non presenti quando la dettatura è iniziata.

Commissione esaminatrice

La **commissione esaminatrice** è nominata con decreto del direttore generale della Direzione generale della giustizia civile del Ministero della Giustizia sentito il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ed è composta da:

- un magistrato con qualifica non inferiore a quella di magistrato di III valutazione di professionalità, che la presiede;
- due professori universitari ordinari o associati nelle materie indicate nella tabella suindicata;
- un revisore legale iscritto nel registro dei revisori da almeno cinque anni;
- un dirigente di prima fascia del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

3. Abilitazione all'esercizio della revisione legale

Esame di abilitazione

Deroghe alla disciplina generale

Si deve ricordare che coloro che hanno già superato l'esame di Stato da dottore commercialista ed esperto contabile sono esonerati dal sostenere le prove scritte e orali in campo economico e giuridico, mentre dovranno sostenere le prove scritte e orali sulle materie tecnico-professionali e della revisione, incluso un quesito a contenuto pratico inerente l'esercizio della revisione legale.

I soggetti abilitati all'esercizio della professione di avvocato sono esonerati dalla sola prova scritta e orale in materia giuridica. Per i soggetti che hanno già superato un esame teorico-pratico presso la Scuola nazionale della Amministrazione, avente a oggetto le materie economico-giuridiche, è previsto l'esonero totale dal sostenere l'abilitazione prevista.

4. Registro dei revisori contabili

cancellazione e sospensione, sezioni A e B,
formazione continua

4. Registro dei revisori contabili: cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua

Registro dei revisori contabili

Presso il Ministero dell'economia e delle finanze è istituito il Registro dei revisori legali, in applicazione del decreto legislativo n. 39/2010. L'iscrizione nel Registro dà diritto all'uso del titolo di revisore legale. Possono chiedere l'iscrizione al Registro dei revisori legali:

1. **Le persone fisiche che:**

- a. soddisfano requisiti di onorabilità,
- b. siano in possesso di un titolo di laurea almeno triennale,
- c. abbiano svolto un tirocinio triennale
- d. abbiano superato l'esame di idoneità professionale.

2. **Le società che soddisfino congiuntamente i seguenti requisiti:**

- a. i componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione sono in possesso dei requisiti di onorabilità previsti dall'articolo 4, comma 1 del D. M. 20 giugno 2012, n. 145;
- b. la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione, o del consiglio di gestione, è costituita da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea, ovvero, nel caso in cui il componente del consiglio di amministrazione sia una persona giuridica, da un rappresentante persona fisica, designato per l'esercizio della funzione di amministrazione, abilitato all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea;
- c. nelle società semplici, in nome collettivo o in accomandita semplice regolate nei capi II, III e IV del titolo V del libro V del codice civile, la maggioranza numerica e per quote dei soci è costituita da soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea;
- d. nelle società per azioni ed in accomandita per azioni regolate nei capi V e VI del titolo V del libro V del codice civile, le azioni sono nominative e non trasferibili mediante girata;
- e. nelle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata regolate nei capi V, VI e VII del titolo V del libro V del codice civile, la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria spetta a soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea;
- f. i responsabili della revisione legale sono persone fisiche iscritte nel Registro.

4. Registro dei revisori contabili: cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua

Registro dei revisori contabili

Cancellazione dal registro dei revisori contabili

Per quanto riguarda la cancellazione dal registro dei revisori, sono in vigore le stesse regole sia per le persone fisiche sia per le società. In particolare, relativamente alle persone fisiche, il revisore che non ha in corso incarichi di revisione legale può chiedere di essere cancellato dal Registro dei revisori legali. La **richiesta di cancellazione** del revisore dal Registro dei revisori legali deve essere compilata direttamente sul web attraverso l'apposito modulo on-line. La cancellazione dal Registro dei revisori legali non può, in ogni caso, avvenire se è in corso nei confronti del revisore legale un procedimento sanzionatorio ai sensi dell'articolo 25 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 o dell'articolo 195 del TUIF. Il revisore legale che si è cancellato volontariamente dal Registro dei revisori legali può, ricorrendone i presupposti, presentare nuova istanza di iscrizione al registro. La **cancellazione** del revisore dal Registro dei revisori legali viene, inoltre, disposta **d'ufficio** quando sia venuta meno una delle condizioni o dei requisiti previsti per l'iscrizione al registro, quando il revisore abbia ottenuto l'iscrizione attraverso false dichiarazioni o attestazioni mendaci, per morte o interdizione legale. Il revisore legale destinatario di un provvedimento di cancellazione dal Registro dei revisori legali, può chiedere una nuova iscrizione solo a condizione che siano state rimosse le cause che ne avevano originato la cancellazione.



4. Registro dei revisori contabili: cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua

Registro dei revisori contabili

Sospensione dal registro dei revisori contabili

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze può irrogare delle sanzioni, tra cui la sospensione dal registro dei revisori. Il MEF, quindi, se accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale e nei casi di ritardata o mancata comunicazione delle informazioni di cui all'art.7 del D.Lgs.

39/2010, può applicare al revisore legale delle sanzioni amministrative.

In caso di irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione, **le sanzioni possono essere le seguenti:**

- a. sanzione amministrativa pecuniaria da 1000 a 150000 euro;
- b. sospensione dal registro per un periodo non superiore a 5 anni del responsabile della revisione legale al quale sono ascrivibili le irregolarità;
- c. revoca di uno o più incarichi di revisione;
- d. divieto al revisore legale o alla società di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale per un periodo non superiore a 3 anni;
- e. cancellazione dal registro del revisore legale, della società di revisione o del responsabile della revisione.

Il procedimento di contestazione prevede l'emissione di un atto che contenga gli addebiti agli interessati, i quali hanno la facoltà di presentare delle deduzioni difensive. In base all'esito del contraddittorio documentale, il Ministero decide in merito all'applicazione delle sanzioni.

Inoltre, con il D.Lgs. 39/2010, è stato assegnato il potere di emettere sanzioni anche alla Consob, la quale, quando accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale di un Eip, può decidere di irrogare una sanzione amministrativa pecuniaria, può vietare al revisore legale o alla società di revisione di accettare nuovi incarichi o può proporre al MEF la sospensione dal registro dei revisori contabili del responsabile della revisione, per un periodo non superiore a 5 anni.

4. Registro dei revisori contabili: cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua

Registro dei revisori contabili

Sezioni del registro dei revisori contabili

Il registro dei revisori si distingue in due sezioni:

1. **Sezione A**, che comprende i revisori titolari di uno o più incarichi di revisione, precedentemente denominata dei **"revisori attivi"**;
2. **Sezione B**, che comprende i revisori legali che da più di tre anni non sono titolari di almeno un incarico di revisione, precedentemente denominata dei **"revisori inattivi"**. Si ricordi che il revisore legale iscritto nella «Sezione B» del Registro non può assolvere in relazione al tirocinio la funzione di "dominus" per aspiranti revisori legali.

Il revisore legale che non ha in corso incarichi di revisione legale e non collabora ad un'attività di revisione legale in una società di revisione legale, può chiedere, anche prima che siano decorsi tre anni dalla cessazione dell'ultimo incarico di revisione legale o dall'ultima collaborazione presso una società di revisione legale, di essere collocato nella specifica "Sezione B" del Registro dei revisori legali. Il revisore iscritto nella "Sezione B" è abilitato a svolgere revisione legale e quindi conserva il numero e la pregressa anzianità di iscrizione nel Registro dei revisori legali. Egli è tenuto, comunque, al pagamento del contributo annuale di iscrizione, all'obbligo di aggiornare il contenuto informativo del Registro in caso di variazione dei dati ed è soggetto agli obblighi di formazione continua di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 39/2010.

Al revisore legale iscritto nella "Sezione B" del registro è comunque consentito lo svolgimento di attività professionali diverse dalla revisione legale, quali incarichi sindacali, perizie o attestazioni previste dal codice civile. Per passare volontariamente nella "Sezione B" del registro dei revisori legali è necessario compilare l'apposito modulo online.

4. Registro dei revisori contabili: cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua

Registro dei revisori contabili

Formazione continua

Per quanto riguarda la formazione continua, essa è stata introdotta con la direttiva 2006/43/CE, recepita con decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39. Con l'introduzione dell'obbligo della formazione continua si intende garantire e accrescere la preparazione e l'aggiornamento professionale dei revisori legali dei conti, assicurando di conseguenza che gli incarichi di revisione siano svolti in conformità ad adeguati parametri qualitativi. Tale obiettivo è peraltro coerente con il disegno del legislatore europeo che ha concepito il registro della revisione legale quale fondamentale strumento di garanzia della corretta ed efficace revisione dei bilanci. Ogni anno il revisore deve acquisire 20 crediti formativi, in ragione di 60 crediti nel triennio.

Le materie e gli argomenti oggetto dei corsi devono essere corrispondenti a una o più delle materie o degli argomenti di cui al programma annuale del Ministero dell'economia e delle finanze e almeno metà del programma di aggiornamento riguarda le materie caratterizzanti la revisione dei conti, ovvero la gestione del rischio e il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali applicabili allo svolgimento della revisione legale, la disciplina della revisione legale, la deontologia professionale, l'indipendenza e la tecnica professionale della revisione.

L'articolo 24 del decreto legislativo n. 39/2010 include il mancato assolvimento dell'obbligo di formazione o aggiornamento professionale tra le fattispecie sanzionabili.

«L'obbligo riguarda tutti gli iscritti al registro, senza che abbia alcuna rilevanza la collocazione nella sezione A o nella sezione B.»

4. Registro dei revisori contabili: cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua

Registro dei revisori contabili



Le disposizioni legislative prevedono che gli obblighi della formazione professionale obbligatoria continua a capo dei revisori possono essere assolti attraverso **tre canali**:

- a) l'eventuale formazione offerta dal Ministero dell'economia tramite piattaforme digitali accessibili per via telematica o in convenzione con altri soggetti;
- b) il riconoscimento dei crediti acquisiti dai professionisti iscritti agli Ordini e della formazione organizzata all'interno delle società di revisione a favore di collaboratori e responsabili della revisione;
- c) la partecipazione a corsi organizzati da enti pubblici o privati che, in possesso di determinati requisiti previsti dalla legge, abbiano ottenuto l'accreditamento dal Ministero dell'economia e delle finanze.

In tutte e tre le ipotesi sopra richiamate, i programmi di formazione devono riguardare contenuti corrispondenti a uno o più argomenti o materie incluse nel programma di formazione emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze.

5. L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico, onorari per la revisione e loro integrazione.

La proposta motivata dell'organo di controllo per il conferimento degli incarichi di revisione ex art. 13 D.lgs 39/2010 criteri e modalità operative.

5. L'incarico di revisione legale: Iter di selezione e conferimento dell'incarico

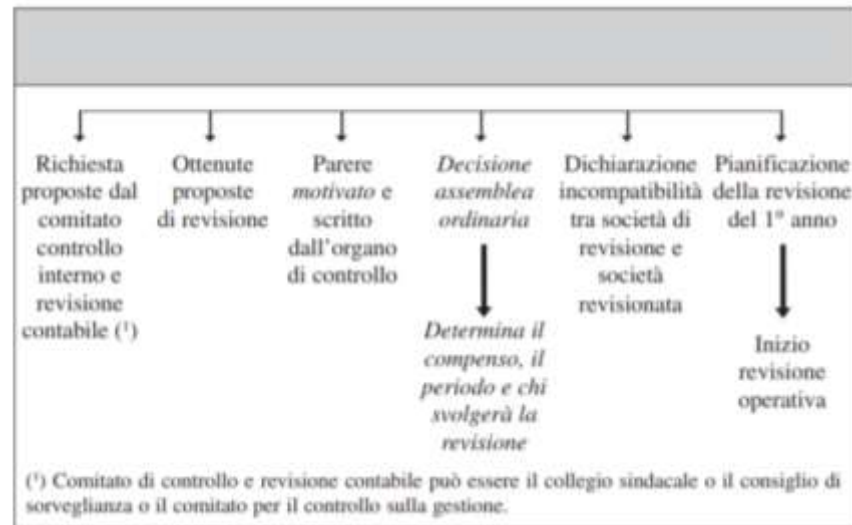
Per quanto riguarda il **conferimento formale dell'incarico**, esso rappresenta solo la conclusione di un lungo processo di selezione del soggetto a cui affidare il controllo contabile e del suo modo di svolgere i controlli. In base alle norme previste dal d.lgs. n. 39/2010 si inizia con la richiesta di una proposta di servizi professionali richiesti dal comitato per il controllo interno e la revisione contabile in caso di EIP.

Si prosegue con l'esame delle proposte ricevute e con la redazione scritta o verbale di un parere motivato del comitato stesso o del collegio sindacale all'assemblea e infine con la approvazione dell'assemblea che dà valenza al contratto stipulato tra le parti confermando l'accettazione della proposta di servizi professionali precedentemente inviata. Dopo la nomina del revisore il collegio sindacale deve comunque avere uno continuo scambio di informazioni con la società di revisione o con il revisore contabile.

5. L'incarico di revisione legale: Iter di selezione e conferimento dell'incarico

Nel caso in cui l'incarico di revisione non sia stato conferito al collegio sindacale, **il revisore legale, prima di esprimere la propria possibile candidatura per l'accettazione alla nomina, dovrà aver svolto le azioni previste dai principi di comportamento della professione e dai principi di revisione ed aver accertato l'inesistenza di ogni causa di ineleggibilità e/o di decadenza con la società che potrebbe assegnare l'incarico.**

Il contratto di revisione non è tra quelli contemplati dall'ordinamento legislativo nazionale con specifiche norme e quindi rientra nei cosiddetti "contratti atipici". Dal punto di vista internazionale se ne tratta solo nel Principio di revisione internazionale n. 210 – Terms of audit engagement, non ancora approvato in sede nazionale.



5. L'incarico di revisione legale

Proposta motivata dell'organo di controllo

Una volta ricevute ed esaminate le proposte, **il collegio sindacale/comitato per il controllo interno e la revisione contabile seleziona quella che ritiene preferibile, fornisce una proposta motivata e la sottopone alla assemblea ordinaria dei soci per l'approvazione**. Il parere va redatto per iscritto in caso di EIP, mentre non è obbligatorio che sia per iscritto per le altre società. Se l'assemblea non approva la proposta del collegio sindacale/comitato per il controllo interno e la revisione contabile, il processo ricomincia.

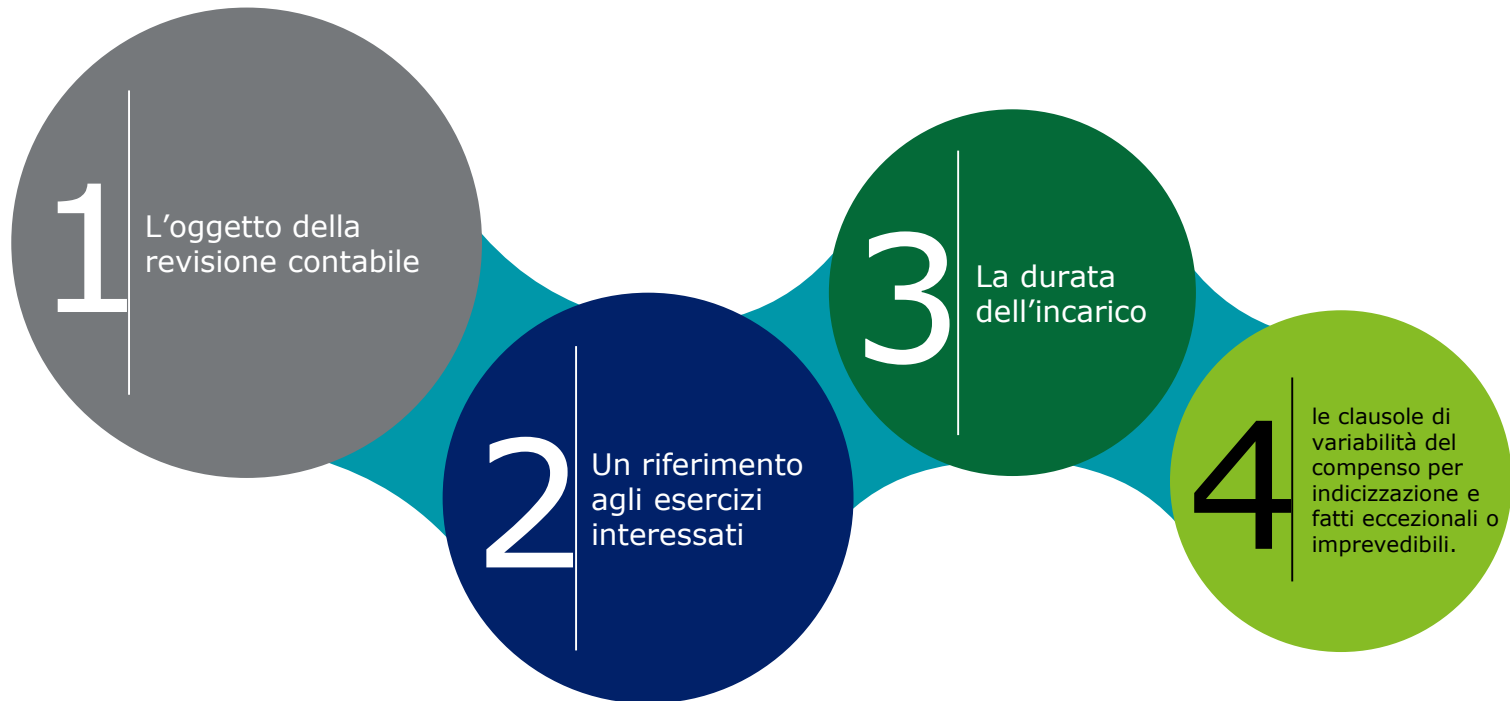
L'iter si conclude con il conferimento dell'incarico da parte dell'assemblea ordinaria degli azionisti della società – unico organo deliberativo – che ha richiesto i servizi e con lo scambio delle reciproche dichiarazioni di inesistenza di clausole di incompatibilità tra società di revisione/revisore legale e la società revisionata.



5. L'incarico di revisione legale

Proposta motivata dell'organo di controllo

La delibera dell'assemblea ordinaria deve contenere:



5. L'incarico di revisione legale

Proposta motivata dell'organo di controllo

La proposta motivata dell'organo di controllo riguarda la novità più importante, in quanto assegna all'organo di controllo il potere di iniziativa in merito alla scelta del revisore, compito quindi sottratto agli amministratori. I motivi di questa decisione possono essere diversi, ma l'opinione prevalente sostiene che desiderio del legislatore sia stato quello di mantenere un certo livello qualitativo della revisione che negli ultimi anni è stato compromesso da una discesa degli onorari, con riflessi negativi sul livello qualitativo del servizio reso.

Per esprimere il suo parere motivato il collegio sindacale dovrà assumere informazioni sufficienti per esprimersi sugli aspetti inerenti l'indipendenza della società di revisione o del revisore legale, nonché la sua idoneità tecnica, con riguardo all'organizzazione, in relazione all'ampiezza e complessità dell'incarico e deve inoltre valutare l'adeguatezza e la completezza del piano di revisione, nonché l'adeguatezza del compenso richiesto.



5. L'incarico di revisione legale

Proposta motivata dell'organo di controllo

In particolare, l'obbligo di motivazione comporta l'espletamento da parte del collegio sindacale:

- 1. di un'esauriente attività istruttoria volta all'esame della/e candidatura/e pervenuta/e alla società;** più precisamente, il collegio sindacale provvederà ad esaminare le informazioni e la documentazione a corredo ricevuta e raccolta dalla società e, in adempimento del dovere di vigilanza nonché nell'esercizio dei poteri ad esso attribuiti; potrà, se del caso, acquisire dal candidato revisore ulteriori informazioni che ritenga necessarie e/o utili per la formulazione della propria proposta, ferma restando la possibilità di richiedere ulteriori informazioni, documenti e chiarimenti all'organo amministrativo (in merito specialmente ad eventuali relazioni e a rapporti – anche non di revisione – intercorrenti fra il candidato e la società o il gruppo sottoposto a revisione, ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010). In caso di gruppi societari, tali informazioni potranno essere richieste ai corrispondenti organi di controllo delle società controllate;
- 2. dello svolgimento di un'adeguata attività di valutazione** nel corso della quale i sindaci sono chiamati a vagliare il processo di valutazione del revisore legale o della società di revisione legale.

Sulla base dell'attività istruttoria effettuata e delle valutazioni a cui è pervenuto, il collegio sindacale formulerà la propria proposta accompagnata dalla relativa motivazione. In caso di una pluralità di candidature la proposta potrà prevedere una "graduatoria" dei candidati fornendo adeguate motivazioni al riguardo.

5. L'incarico di revisione legale

Proposta motivata dell'organo di controllo

Occorre precisare che la formulazione della proposta motivata non richiede da parte dei sindaci lo svolgimento di **un'apposita attività di "natura ispettiva"**, in quanto la valutazione sarà effettuata sulla base:

- a. delle informazioni desumibili dalle candidature pervenute alla società e della documentazione eventualmente allegata alle stesse (in ordine all'indipendenza, ad esempio, il candidato revisore potrebbe rilasciare, dunque, specifica dichiarazione in merito al possesso dei requisiti a tal uopo previsti dalla legge e dai principi etici applicabili);
- b. delle informazioni e della documentazione ricevute a seguito di eventuali chiarimenti richiesti al candidato revisore o all'organo amministrativo e in caso di gruppo ai corrispondenti organi di controllo;
- c. del riscontro delle verifiche svolte dalla società emittente al proprio interno in ordine a eventuali carenze di indipendenza dei candidati revisori;
- d. delle informazioni comunque disponibili (come nel caso di notizie divulgate dagli organi di stampa). Occorre precisare che la proposta motivata è frutto di una decisione collegiale assunta da parte del collegio sindacale di cui verrà fornita evidenziazione in apposito verbale da trascriversi nel libro delle adunanze e delle deliberazioni.

5. L'incarico di revisione legale

Onorari per la revisione

Gli onorari professionali devono riflettere il valore dei servizi professionali prestati al cliente, tenendo conto di:

- a. capacità e conoscenze richieste per il tipo di servizi professionali;**
- b. livello di istruzione ed esperienza delle persone impegnate nella prestazione dei servizi;**
- c. tempo che è stato necessariamente utilizzato da ogni persona impegnata nell'esecuzione del servizio;**
- d. grado di responsabilità connesso all'esecuzione del servizio.**

L'onorario dovrebbe essere normalmente calcolato in base all'appropriata tariffa oraria o giornaliera per ogni persona impegnata nell'esecuzione del servizio e le tariffe dovrebbero essere basate sul presupposto fondamentale che l'organizzazione e l'attività del contabile nella prestazione dei servizi sono ben pianificate, controllate e gestite.

Fondamentale è che l'onorario di un incarico di "revisione contabile" non può essere subordinato al risultato del lavoro. Inoltre, gli onorari calcolati come percentuali sono considerati subordinati al risultato a meno che non siano autorizzati dalla legge o da un ordine professionale.

5. L'incarico di revisione legale

Onorari per la revisione

Le spese, in particolare quelle di viaggio, sono generalmente addebitate separatamente in aggiunta agli onorari professionali. È nell'interesse di entrambe le parti stabilire preventivamente in forma scritta le basi di calcolo dell'onorario e le modalità di fatturazione al fine di evitare fraintendimenti.

La società di revisione deve specificare che i corrispettivi sono stati determinati in conformità ai criteri generali fissati dalla Consob e devono essere inoltre indicate le tariffe orarie applicate alle diverse qualifiche professionali impiegate nello svolgimento dei lavori oggetto della proposta.

Devono infine essere separatamente indicate le eventuali altre spese che la società proponente, nella sua libera determinazione, ritenga di porre a carico della società conferente.



5. L'incarico di revisione legale

Onorari per la revisione

Dunque, ricapitolando, il corrispettivo spettante alla società di revisione deve essere commisurato alle caratteristiche peculiari della società revisionata e deve garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori svolti nonché l'indipendenza del revisore.

In particolare, secondo quanto previsto direttamente dalla Consob:

1. **Il revisore deve acquisire gli elementi informativi relativi ai principali aspetti dell'attività e dell'organizzazione dell'azienda tra i quali il suo sistema di controllo interno.** Sulla base di tali elementi il revisore stima il numero delle ore necessarie allo svolgimento dei lavori di revisione e certificazione. Nei casi di società già sottoposte a revisione il revisore in carica deve essere consultato per acquisire informazioni in merito alle caratteristiche societarie e al numero delle ore prestate a consuntivo per la revisione dell'ultimo bilancio.
2. In linea generale, **le ore impiegate devono essere parametrare alla dimensione aziendale.** Infatti, a dimensione crescente corrisponde un numero di ore progressivamente maggiore. Il rischio di revisione risulta così proporzionale alle grandezze patrimoniali ed economiche della società revisionata. Non sempre però il parametro dimensionale ha una diretta correlazione con il rischio di revisione. Infatti, a parità di dimensioni, per due distinte società possono aversi diversi "**audit risk**", in funzione della composizione e della qualità delle rispettive classi di attivo e di ricavi e della affidabilità assegnata al sistema di controllo interno.
3. **Il numero delle ore di revisione può tenere conto del lavoro svolto dal revisore interno** ovvero dal servizio ispettorato. Nell'avvalersi della collaborazione del revisore interno o del servizio ispettorato, il revisore deve attenersi alle modalità indicate in proposito dal principio di revisione "Sistema di controllo interno e revisione contabile". L'attività del revisore interno o del servizio ispettorato, da utilizzarsi a livello di personale con qualifica di assistente, deve essere contenuta *nel limite del 30%* del totale delle ore di revisione preventivate.
4. **Le risorse impiegate nella revisione e certificazione devono essere qualitativamente e quantitativamente idonee al raggiungimento dell'obiettivo prefissato.**

5. L'incarico di revisione legale

Integrazione dei compensi

Secondo quanto previsto dalla Comunicazione Consob n. DAC/RM/96003556 del 18-4-1996, nel caso in cui intervengano fatti eccezionali ed imprevedibili, come ad es. operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, ecc), essi potrebbero rendere il compenso inattuale.

Per questo motivo, saranno necessari degli adeguamenti, così come è necessaria la parametrizzazione dei compensi con *l'inflazione*.

La variabilità dei compensi dovrà essere esplicitamente indicata nella delibera dell'assemblea ordinaria relativa al conferimento dell'incarico al revisore e la società di revisione dovrà provvedere a presentare un'integrazione della proposta.



6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

Le fattispecie di revoca, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione vengono disciplinate dal Decreto ministeriale del 28 dicembre 2012, n. 261 recante il «Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39».

Revoca

L'incarico affidato ai revisori legali o alle società di revisione legale può essere revocato solo per giusta causa. Le divergenze di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione non costituiscono 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.



6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

Costituiscono giusta causa di revoca:

- a) il cambio del soggetto che, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, esercita il controllo della società assoggettata a revisione, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
- b) il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento;
- c) i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;
- d) la sopravvenuta inidoneità del revisore legale o della società di revisione legale ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse;
- e) il riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo;
- f) i gravi inadempimenti del revisore legale o della società di revisione legale che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;
- g) l'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;
- h) la situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
- i) la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge.

6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico per giusta causa sono nulli.

Per gli enti di interesse pubblico di cui all'art. 16. In detti enti, ad evidente tutela della minoranza, viene introdotta una disposizione particolare (art. 13 comma 9): le minoranze qualificate, che detengono almeno il 5% del capitale, ma altresì l'organo di controllo (collegio sindacale, consiglio di sorveglianza o comitato di controllo a seconda del sistema di governante prescelto), oppure la Consob hanno la possibilità di rivolgersi al Tribunale qualora si verificassero adeguate motivazioni che giustificassero la revoca del revisore



6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

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;
- 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.

6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

Il revisore legale o la società di revisione legale possono, altresì, presentare le dimissioni dall'incarico in presenza di **altre circostanze**, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale. Le dimissioni, in ogni caso, vanno formulate in tempi e modi idonei per consentire alla medesima società assoggettata a revisione di provvedere conseguentemente e di poter procedere all'affidamento di un nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale. Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di presentare le dimissioni dall'incarico per giusta causa sono nulli.

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.

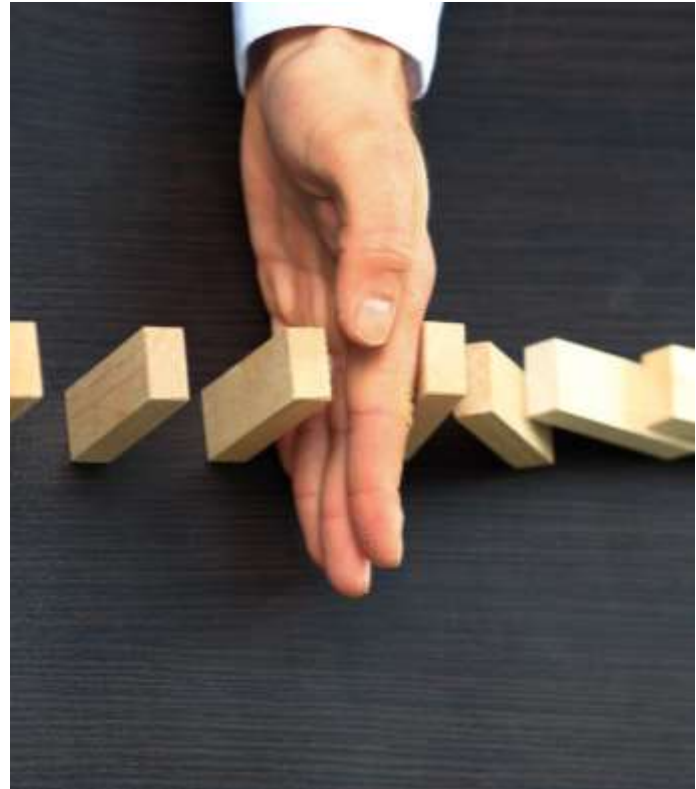
«le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni»

6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

Risoluzione consensuale del contratto

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.

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.



6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

Comunicazioni della cessazione anticipata dell'incarico

Gli **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 di revisione legale, 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 Consob, 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.*

Il revisore legale o la società di revisione, nel caso di dimissioni, trasmettono alla Consob una copia delle stesse entro quindici giorni dall'avvenuta presentazione. Entro il medesimo termine, trasmettono alla Consob copia delle osservazioni formulate all'ente di interesse pubblico nei casi di revoca e di risoluzione consensuale. L'organo di controllo dell'ente di interesse pubblico vigila in ordine all'osservanza delle disposizioni in materia di comunicazione.

6. Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione

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.*

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.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

© 2017 Deloitte&Touche S.p.A.