

A hand is holding a tablet computer in the foreground. The background shows a library with wooden bookshelves filled with books. A yellow banner is overlaid on the right side of the image.

Corso di formazione in materie obbligatorie per Revisori Legali

Relatore

Dott. Vincenzo Capone – Manager EY



Agenda

Agenda

- ▶ La responsabilità del revisore
- ▶ Il Comitato per il controllo interno e la revisione contabile e i rapporti con il soggetto incaricato della revisione
- ▶ I rapporti con il Collegio Sindacale e gli altri organi di governance
- ▶ I controlli di qualità
- ▶ La vigilanza e la procedura sanzionatoria del MEF e della Consob
- ▶ I reati in tema di revisione

Introduzione

- ▶ In data 31 luglio 2017, il Ragioniere Generale dello Stato ha determinato l'adozione di nuove versioni di alcuni principi di revisione internazionale (ISA Italia), che definiscono il processo di emissione del giudizio di revisione sul bilancio.
- ▶ Tali principi sono applicabili:
 - ▶ per gli EIP, per le revisioni dei bilanci relativi agli esercizi che hanno inizio a partire dal 17 giugno 2016.
 - ▶ Per i non-EIP, per le revisioni dei bilanci relativi agli esercizi che hanno inizio a partire dal 5 agosto 2016.

ISA Italia 700 (R) – Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

ISA Italia
701 (NEW)
Aspetti
chiave della
revisione

ISA Italia
705 (Rev)
Modifiche al
giudizio

ISA Italia
706 (Rev)
paragrafi di
enfasi e di
altri aspetti

ISA Italia
570 (Rev)
Continuità
aziendale

SA 720B
(Rev)
Relazione
sulla
gestione

ISA Italia
260 (Rev)
Comunicaz
con gli
organi di
governance

**Solo
per
EIP**

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (1/8)

RELAZIONE 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 [consolidato]

Giudizio

1

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio [consolidato] della Società ABC S.p.A. (la Società) [del Gruppo ABC (il Gruppo)], 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 [consolidato] che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio [consolidato] fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società [del Gruppo] 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)].

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (2/8)

Elementi alla base del giudizio **2**

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

2.1

Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale / Richiamo di informativa (se applicabili) **3**

Aspetti chiave della revisione contabile **4**

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

[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701]

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (3/8)

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

5

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio [consolidato] 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)].

Nel redigere il bilancio [consolidato] gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società [del Gruppo] di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, fornendo l'informativa, per quanto applicabile, in merito agli aspetti relativi alla continuità aziendale e utilizzando il presupposto della continuità aziendale a meno che gli amministratori non intendano liquidare la Società [la capogruppo ABC S.p.A.] o interromperne l'attività o non abbiano alternative realistiche a tale scelta.

5.1

Il collegio sindacale ha la responsabilità della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società [del Gruppo].

5.2

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (4/8)

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

6

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio [consolidato] 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 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 [consolidato].

6.1

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio [consolidato], dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno.

6.2

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (5/8)

- abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società [del Gruppo]. **6.3**
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori e della relativa informativa; **6.4**
- siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società [del Gruppo] di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a esprimere un giudizio con modifica. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società [il Gruppo] cessi di operare come un'entità in funzionamento; **6.5**
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio [consolidato] nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio [consolidato] rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione. **6.6**
- [abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese [o sulle differenti attività] all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. Siamo responsabili della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. Siamo gli unici responsabili del giudizio di revisione espresso.] **6.7**

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (6/8)

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

6.8

Abbiamo fornito ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che abbiamo rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e abbiamo comunicato loro ogni situazione che si può ragionevolmente ritenere abbia un effetto sulla nostra indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

6.9

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, abbiamo identificato quelli che sono stati più rilevanti nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame, che hanno costituito quindi gli aspetti chiave della revisione.

6.10

Abbiamo descritto tali aspetti nella relazione di revisione tranne nei casi in cui leggi o regolamenti ne vietino la diffusione al pubblico o quando, in circostanze estremamente rare, abbiamo stabilito che un aspetto non debba essere comunicato nella relazione di revisione perché ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative che ne deriverebbero superino i relativi benefici per il pubblico interesse.

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (7/8)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

7

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

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

7.1

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 e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, con il bilancio d'esercizio [consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

7.2

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio d'esercizio [consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sono redatte in conformità alle norme di legge.

7.3

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, c.2, lettera e), del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

7.4

Introduzione

Esempio di relazione di revisione EIP (8/8)

Informazioni ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14

8

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. ci ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

8.1

Confermiamo che il giudizio sul bilancio d'esercizio espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del Regolamento (UE) 537/14.

8.2

Dichiariamo che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/14 e che siamo rimasti indipendenti rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

8.3

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che abbiamo prestato alla Società [e alle su controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

Luogo e data

9

Nome e Cognome
(Revisore)

Introduzione

La nuova struttura della relazione di revisione

- 1 Paragrafo del giudizio
 - 2 Elementi alla base del giudizio,
 - 2.1 inclusi i riferimenti ai requisiti etici e di indipendenza
 - 3 Paragrafo sulle incertezze significative in tema di continuità aziendale / Paragrafo di enfasi (*se applicabili*)
 - 4 Aspetti chiave della revisione
 - 5 Responsabilità degli amministratori e degli organi di controllo
 - 5.1 estesa alla valutazione della continuità aziendale
 - 5.2 indicazione delle responsabilità dell'organo di controllo
- # La numerazione riguarda i collegamenti con i singoli punti della relazione di revisione (cfr allegato)



Introduzione

La nuova struttura della relazione di revisione

- 6 Responsabilità della società di revisione
 - 6.1 definizione di errore significativo
 - 6.2 valutazione dei rischi di errore significativo
 - 6.3 comprensione del sistema di controllo interno
 - 6.4 appropriatezza dei principi contabili
 - 6.5 appropriatezza del postulato della continuità aziendale
 - 6.6 valutazione del bilancio nel suo complesso
 - 6.7 responsabilità sul bilancio consolidato
 - 6.8 comunicazione ai responsabili di governance dei risultati della revisione
 - 6.9 dichiarazione di indipendenza
 - 6.10 rimando agli aspetti chiave della revisione

Introduzione

La nuova struttura della relazione di revisione

- 7 Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari
 - 7.1 responsabilità sulla relazione sulla gestione
 - 7.2 portata delle procedure
 - 7.3 giudizio di conformità e di coerenza della relazione sulla gestione
 - 7.4 dichiarazione sugli errori significativi

- 8 Paragrafo di altre informazioni
 - 8.1 conferimento e durata del mandato
 - 8.2 dichiarazione di coerenza con la Relazione Aggiuntiva
 - 8.3 servizi diversi dalla revisione



- 9 Firma della relazione

A black and white photograph of a hand holding a tablet computer in a library. The hand is positioned on the left side of the frame, holding the tablet which is angled towards the right. The background shows a bookshelf filled with books, with the spines of several books visible. A bright yellow horizontal bar is overlaid on the image, containing the text 'La responsabilità del revisore' in a bold, black, sans-serif font.

La responsabilità del revisore

La responsabilità del revisore

Art. 15 del del D. Lgs. 39/2010

I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato.

Il responsabile della revisione ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

La responsabilità del revisore in tema di frode

ISA 240

Il revisore ha la responsabilità di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, tuttavia a causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere identificati, anche se la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.

Il principio di revisione ISA n. 240 prevede che il revisore debba mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale durante l'intero processo di revisione, tenendo presente che il bilancio può contenere errori significativi dovuti a frodi, indipendentemente dall'esperienza precedentemente acquisita presso l'impresa in merito all'onestà e all'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili dell'attività di governance.

Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali.

La responsabilità del revisore in tema di frode

I ruoli

La responsabilità della prevenzione e dell'individuazione di frodi od errori è della **direzione aziendale**. Il revisore non può essere ritenuto responsabile della prevenzione di frodi od errori. La sua responsabilità rimane limitata all'espressione di un giudizio professionale sull'attendibilità di un bilancio.

Il **revisore** deve comunque, in ogni fase del processo di revisione, mantenere un atteggiamento di *scetticismo professionale* che gli consenta di riconoscere il potenziale rischio di frodi o errori e di pianificare/effettuare procedure di revisione mirate a contenere tale rischio.

Il revisore deve comprendere come la direzione aziendale gestisce il rischio che il bilancio possa essere non attendibile come conseguenza di frodi perpetuate all'interno della società oggetto di revisione contabile. A questo fine occorrerà comprendere in che modo il sistema di controllo interno messo in atto dal management della società riesce a prevenire e a controllare il rischio di frodi.

La responsabilità del revisore in tema di frode

I ruoli

A causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.

Occorre inoltre evidenziare che:

1. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato del rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali;
2. Il rischio di non individuare errori significativi dovuti a frodi poste in essere dalla direzione è maggiore rispetto a quello dovuto a frodi perpetrate dai dipendenti poiché la direzione è spesso nella posizione di manipolare, direttamente o indirettamente le registrazioni contabili, di presentare un'informativa finanziaria falsa o di forzare le procedure di controllo.

La responsabilità del revisore in tema di frode

Definizioni

Frode

Un atto intenzionale perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti.

Errore

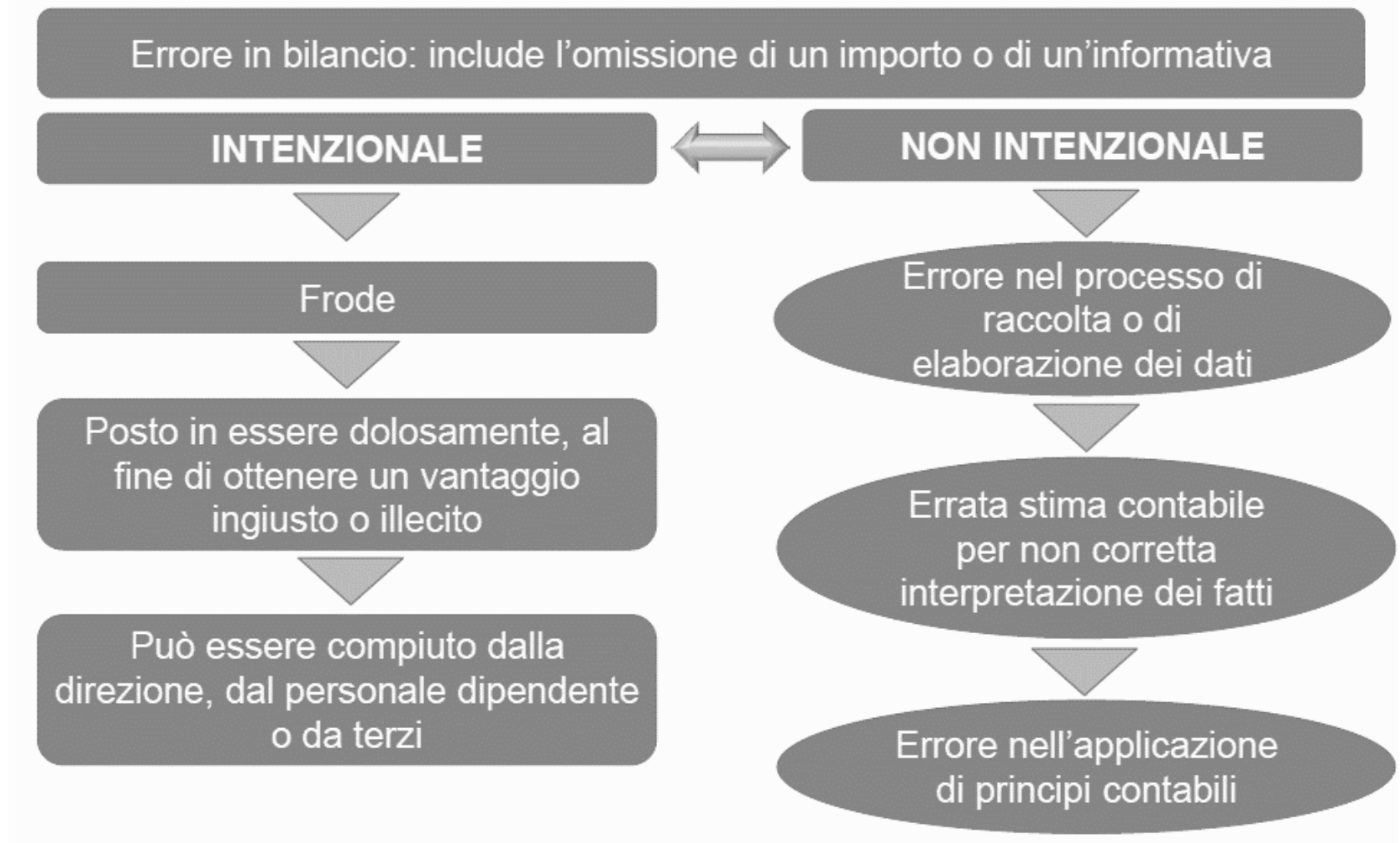
Sbaglio non intenzionale che porta ad un'errata rappresentazione di bilancio.

La distinzione tra i due concetti riguarda soprattutto la presenza di una specifica motivazione a commettere una frode per ottenere un proprio obiettivo mentre l'errore non comporta intenzionalità.

Sebbene il termine frode rappresenti, da un punto di vista giuridico, un concetto più ampio, ai fini dei principi di revisione il revisore si occupa di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio.

La responsabilità del revisore in tema di frode

Definizioni



La responsabilità del revisore in tema di frode

Definizioni

Il revisore è interessato a quelle frodi che comportano la presenza di errori significativi in bilancio

Manipolazione dell'informativa finanziaria



Appropriazioni illecite di beni aziendali

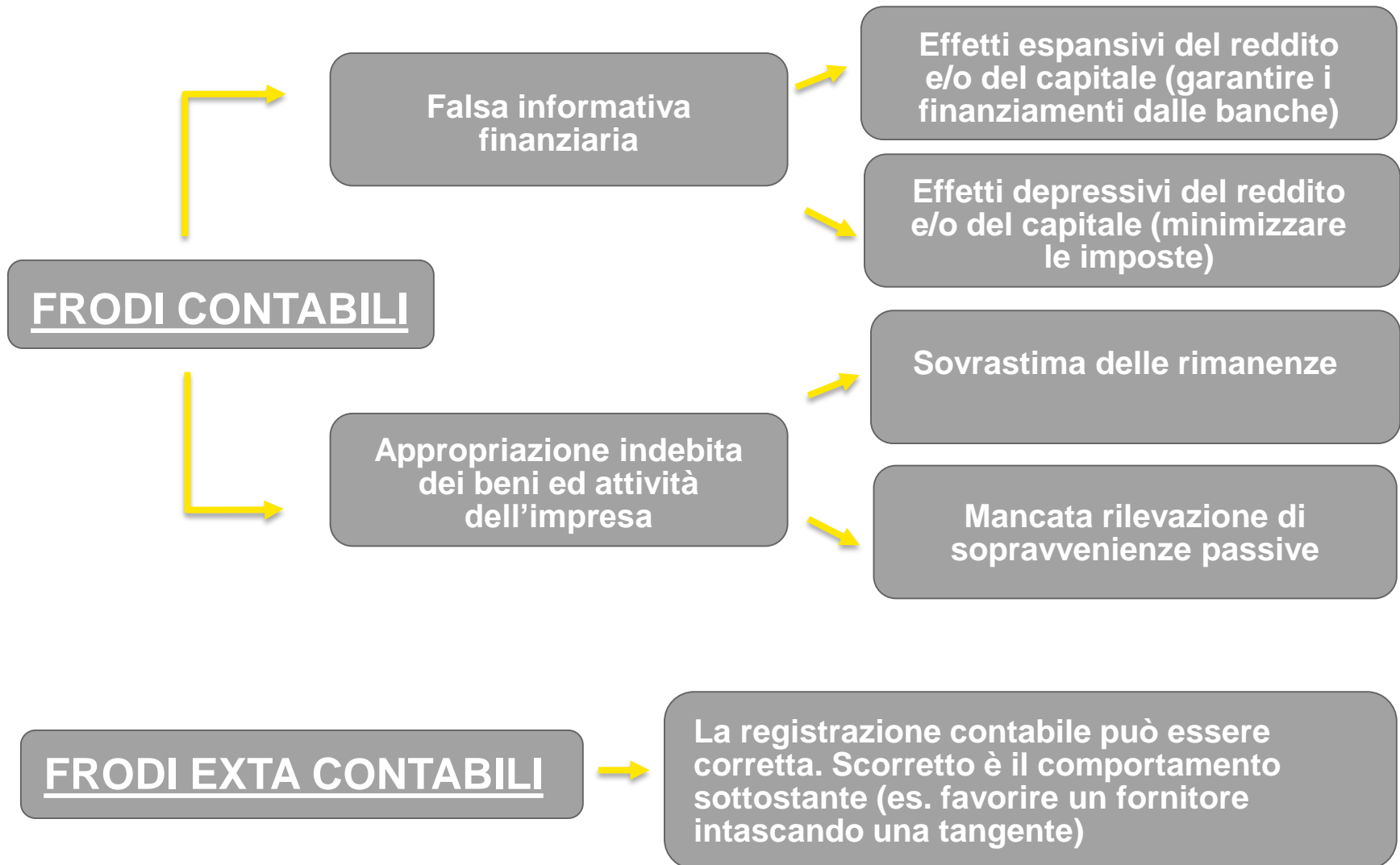
Posta in essere al fine di ingannare gli utilizzatori del bilancio

Spesso comporta la sottrazione di beni dell'impresa da parte di dipendenti

A volte coinvolge la direzione che ha maggiore possibilità di occultare o dissimulare le appropriazioni illecite, con modalità che sono difficili da individuare

La responsabilità del revisore in tema di frode

Definizioni



La responsabilità del revisore in tema di frode

Manipolazione informativa finanziaria: esempi

Falsificazioni o alterazioni delle scritture contabili (di periodo e di assestamento) e/o della relativa documentazione di supporto

Rappresentazioni fuorvianti o omissioni intenzionali nei bilanci di fatti, operazioni o altre informazioni significative

Illecita variazione delle ipotesi alla base delle stime di bilancio

Applicazioni intenzionalmente errate dei principi contabili

La responsabilità del revisore in tema di frode

Appropriazione illecita di beni aziendali: esempi

Sottrazione di denaro dalla cassa

Distrazione di incassi

Furto di beni materiali (magazzino o cespiti) o di proprietà intellettuali

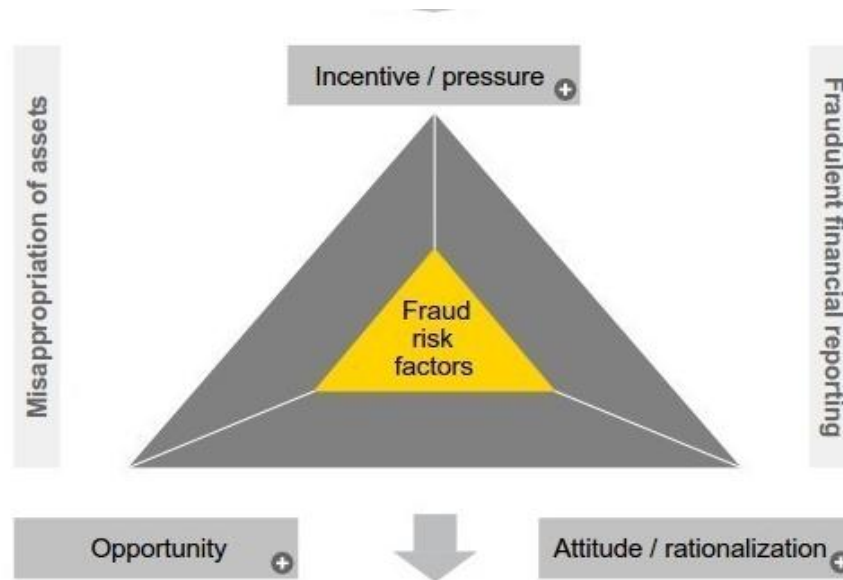
Pagamenti per beni e servizi non ricevuti

Utilizzo dei beni dell'impresa per finalità personali

La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

L'ISA 240 definisce i fattori di rischio di frodi come: «*eventi e circostanze che indicano incentivi e pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di errori*». Tali esempi di fattori sono classificati sulla base delle tre condizioni che sono generalmente presenti al verificarsi di una frode:



La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

Fattori di rischio connessi ad errori derivanti da FALSA INFORMATIVA FINANZIARIA

Incentivi/Pressioni



1. Forte concorrenza o saturazione del mercato
2. Significativa riduzione della domanda e crescenti insuccessi commerciali
3. Ricorrenti flussi di cassa operativi negativi o incapacità di generarne positivi
4. Necessità di trovare nuovi finanziamenti
5. Esistenza di garanzie personali a fronte di debiti dell'impresa

Occasioni



1. Significative operazioni con parti correlate non rientranti nell'attività ordinaria dell'impresa
2. Attività, passività, ricavi e costi basati su stime significative che implicano valutazioni soggettive
3. Utilizzo di intermediari per i quali non sembra sussistere una motivazione economica evidente

Giustificazioni



1. Inefficace comunicazione, attuazione, sostegno o verifica del rispetto di valori e di principi etici da parte della direzione
2. Il mancato intervento della direzione per porre tempestivo rimedio alle carenze significative conosciute nel controllo interno
3. Liti tra i soci

La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

Fattori di rischio connessi ad errori derivanti da APPROPRIAZIONE ILLECITA DI BENI E ATTIVITA' DELL'IMPRESA

Incentivi/Pressioni



1. Obbligazioni pecuniarie personali possono creare pressioni sulla direzione o suoi dipendenti che hanno accesso alla gestione delle disponibilità liquide
2. Situazione conflittuale tra direzione e dipendenti dovuta a:
 - a. Riduzione del personale
 - b. Modifiche al sistema retributivo

Occasioni



1. Esistenza o gestione di rilevanti disponibilità liquide
2. Esistenza di beni facilmente convertibili (titoli al portatore, diamanti)
3. Inadeguatezza nella separazione delle funzioni o nei controlli indipendenti
4. Mancanza di una tempestiva ed appropriata documentazione di NC per merci rese

Giustificazioni



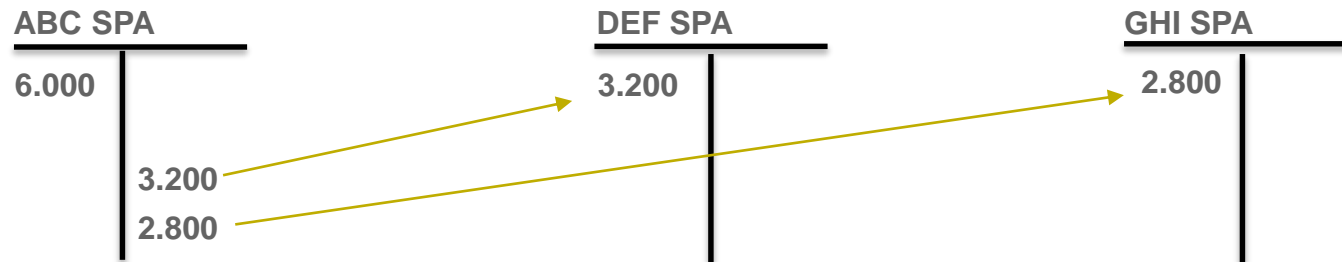
1. Cambiamento nel comportamento o nello stile di vita che possono segnalare che dei beni sono oggetto di appropriazione illecita
2. Tolleranza di piccoli furti
3. Disinteresse per la necessità di monitorare o di ridurre i rischi connessi ad appropriazioni illecite

La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

ESEMPIO DI FRODE:

Tecnica di frode:



Scritture:

DEF SPA	a	ABC SPA	3.200
---------	---	---------	-------

GHI SPA	a	ABC SPA	2.800
---------	---	---------	-------

La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

ESEMPIO DI FRODE:

Responsabile della frode:

Credit manager

Anzianità nel ruolo: 15 anni

Portafoglio clienti: circa 1.000

Cause determinanti la frode:

1. Problema di insolvenza di alcuni clienti
2. Accesso diretto al sistema contabile da parte del Credit Manager per inserire registrazioni in PD e/o posticipare la data di scadenza del credito
3. Metodi di pagamento accettati: assegni bancari e cash
4. Assenza di procedure interne e carenza di controlli sulla gestione
5. Cultura aziendale

Come individuare la frode:

1. Attività di audit
2. Ageing clienti

Voci di bilancio interessate:

1. Crediti verso clienti (C2.1 – SP)
2. Perdite su crediti (B10.d – CE)

La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

Tavola relativa ai rischi di frode
(INCENTIVI/PRESSIONI)

Fattori generali di rischio	Possibili effetti sui comportamenti aziendali	Asserzioni di bilancio				
		Totale	Completezza	Accuratezza	Esistenza	Misurazione
Chiusura dei fidi bancari	Manipolazione dei risultati economici/della situazione finanziaria	X				
Agenti remunerati a provvigione	«Gonfiatura» delle vendite				X	
Litigiosità dei soci	Manipolazione dei risultati economici	X				
Manager remunerati in base ai risultati	Manipolazione dei risultati economici	X				
Tagli agli stipendi e ai salari	Appropriazione di denaro o di beni in magazzino		x		x	

La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

Tavola relativa ai rischi di frode
(OPPORTUNITA')

Fattori generali di rischio	Possibili effetti sui comportamenti aziendali	Asserzioni di bilancio				
		Totale	Completezza	Accuratezza	Esistenza	Misurazione
Debolezza dei controlli sulle disponibilità liquide	Facilità di furti di denaro				X	
Debolezza dei controlli sul magazzino	Facilità di furti di beni di magazzino				X	
Intensi rapporti con parti correlate	Possibilità di manipolare costi o ricavi	X				
Scarsi controlli sul ciclo vendite	Possibilità di manipolare le vendite		X		X	

La responsabilità del revisore in tema di frode

Fattori di rischio di frodi

Tavola relativa ai rischi di frode
(**GIUSTIFICAZIONE**)

Fattori generali di rischio	Possibili effetti sui comportamenti aziendali	Asserzioni di bilancio				
		Totale	Completezza	Accuratezza	Esistenza	Misurazione
Immoralità economica diffusa	Ogni tipo di manipolazione	x				
Comportamenti dei concorrenti	Imitazione (manipolazione dei risultati)	x				
Sentimenti di ingiustizia dei dipendenti	Furti di beni o di denaro					x

La responsabilità del revisore in tema di frode

Le procedure di risposta al rischio di frode

1. Discussione all'interno del team di revisione
2. Procedure di valutazione del rischio di frode
 - Indagini
 - Analisi dei fattori di rischio di frode
 - Analisi comparativa
3. Identificazione e valutazione dei rischi di errore significativo dovuto di frode
4. Procedure in risposta ai rischi di frode identificati
 - Risposte generali
 - Personale assegnato all'incarico
 - Esame dei principi contabili
 - Elementi di imprevedibilità
 - Risposte specifiche
 - Natura
 - Estensione
 - Tempistica
 - Forzatura dei controlli
 - Scritture contabili
 - Stime contabili
 - Operazioni inusuali
5. Attestazioni della direzione

La responsabilità del revisore in tema di frode

Le procedure di risposta al rischio di frode

❖ Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività' di governance

a. Direzione

Quando il revisore ha acquisito elementi probativi circa l'effettiva o la possibile esistenza di una frode è importante che quanto prima la questione sia posta all'attenzione di un appropriato livello della direzione.

Normalmente si considera appropriato il livello di direzione che sia almeno un grado al di sopra dei soggetti che appaiono essere coinvolti nella sospetta frode

b. Responsabili attività di governance

Le comunicazioni possono avvenire in forma **verbale** o **scritta**. Nelle circostanze eccezionali in cui il revisore nutre dei dubbi circa l'integrità o l'onestà della direzione o dei responsabili delle attività di governance, egli può considerare appropriato richiedere un parere legale di supporto nello stabilire le azioni più appropriate da intraprendere.

❖ Comunicazioni alle autorità di vigilanza

L'obbligo professionale di mantenere la riservatezza sulle informazioni raccolte relative al cliente può impedire al revisore di comunicare l'esistenza di frodi a soggetti terzi rispetto al cliente.

Tuttavia, il revisore ha l'obbligo di comunicare gli errori alle autorità di vigilanza nei casi in cui la direzione e i responsabili delle attività di governance non abbiano adottato dei provvedimenti correttivi.

A black and white photograph of a hand holding a tablet computer. The background shows a library with bookshelves filled with books. A yellow rectangular box is overlaid on the image, containing text in bold black font.

Il Comitato per il Controllo Interno e la revisione contabile (CCICR) e i rapporti con il soggetto incaricato della revisione



CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

I compiti del CCIRC

L'art.19 , comma 1, del D.lgs. n.39 del 27 gennaio 2010, sancisce che negli enti di interesse pubblico il *comitato per il controllo interno e la revisione contabile* vigila su:

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

Negli enti che adottano un Sistema di amministrazione e controllo tradizionale, il comitato per il controllo interno coincide con il Collegio Sindacale.

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

Requisito di indipendenza

- Principali caratteristiche dei corrispettivi (commi 9 e 10)
 - non subordinati ad alcuna condizione
 - non stabiliti in funzione dei risultati della revisione
 - non legati alla prestazione di servizi diversi dalla revisione
 - garanzia di qualità ed affidabilità dei lavori
- La misura della retribuzione dei dipendenti della società di revisione non può essere in alcun modo determinata dall'esito delle revisioni da esse compiute (comma 11)
- Principi di indipendenza ed obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal MEF, sentita la Consob, ovvero emanati dal MEF, sentita la CONSOB (comma 12)
- Inserimento in nota integrativa dell'informazione sui corrispettivi spettanti al revisore, anche per servizi diversi dalla revisione (artt. 37 e 38 del Decreto)

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

I compiti del CCIRC

Sotto il profilo specifico della revisione legale il CCIRC è tenuto a:

- ▶ Essere responsabile della **procedura volta alla selezione dei revisori legali**
- ▶ **Verificare e monitorare l'indipendenza del revisore** in particolare per i servizi diversi dalla revisione: «adeguatezza della prestazione di servizi diversi dalla revisione ...conformemente all'art. 5 del Regolamento» -> tutti i servizi diversi dalla revisione devono essere pre-approvati dal CCIRC
- ▶ Monitorare la revisione legale del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato
- ▶ Informare l'organo di amministrazione o di controllo **sull'esito della revisione legale**
- ▶ Trasmettere all'organo di amministrazione o di controllo **la relazione aggiuntiva**

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

Requisito di indipendenza

L'INDIPENDENZA DEL REVISORE (Art. 10 del D.Lgs 139/2010)

- Revisore indipendente e non coinvolto nel processo decisionale della società (comma1)
- Vietate le relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, comprese quelle derivanti dalle prestazioni di servizi diverse dalla revisione dalle quali un terzo trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore risulta compromessa (comma 2)
- Adozione di misure volte a ridurre i rischi di autoriesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, se l'indipendenza rischia di essere compromessa; se i rischi sono di rilevanza tale da compromettere l'indipendenza non può essere effettuata la revisione legale (commi 3 e 4)

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

Requisito di indipendenza (continua)

- Istituzione e funzionamento di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che possono compromettere l'indipendenza, documentati per poter essere assoggettati a controllo qualità (commi 5 e 6)
- I rischi rilevanti per l'indipendenza e le misure adottate per limitarli devono essere documentati nelle carte di lavoro (comma 7) – *CONTROLLO QUALITA'*
- I soci e i componenti degli organi di amministrazione della società di revisione non possono intervenire (interferire) nello svolgimento della revisione in modo tale da compromettere l'indipendenza e l'obiettività del responsabile (comma 8)
- Sono definiti i criteri generali per la determinazione delle risorse professionali ed ore da impiegare nell'incarico (comma 10)

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva»

I revisori legali o le imprese di revisione contabile che effettuano la revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico presentano una «relazione aggiuntiva» al comitato per il controllo interno e la revisione contabile dell'ente sottoposto a revisione.

Ai sensi dell'art. 11 del Regolamento N. 537/2014, la Relazione deve essere presentata al Comitato non oltre la data di emissione della relazione di revisione sul bilancio. Tenuto conto inoltre che il revisore sarà in grado di emettere la Relazione Aggiuntiva solo a conclusione delle sue attività di revisione legale del bilancio, la stessa sarà emessa contestualmente alla relazione di revisione.

Il revisore legale dovrà, inoltre, trasmettere la Relazione alle autorità competenti a svolgere la vigilanza sulla società di revisione esclusivamente in presenza di specifica richiesta (CONSOB).

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - flusso informativo



(*) ad eccezione degli argomenti che riguardano competenza/integrità della direzione aziendale

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - Il contenuto

I temi oggetto di comunicazione riguardano:

- ▶ gli aspetti connessi ai risultati dell'attività di revisione,
- ▶ gli elementi connaturati al processo di pianificazione e svolgimento della revisione e alle relative scelte metodologiche,
- ▶ il rispetto di principi etici (questioni significative riguardanti casi di non conformità, effettiva o presunta, a leggi e regolamenti o disposizioni statutarie)

I temi in oggetto possono essere inquadrati nell'ambito dei principi di revisione di riferimento i quali forniscono le linee guida volte ad agevolare l'identificazione ed estensione dei contenuti più appropriate.

In particolare, i principi di revisione internazionale (ISA Italia) 260 Comunicazione con i responsabili delle attività di governance e (ISA Italia) 265 Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione possono costituire il riferimento professionale per definire le modalità, la tempistica e i contenuti delle comunicazioni del revisore agli organi di *governance*, e pertanto della redazione della Relazione di cui all'art. 11 del Regolamento

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - Il contenuto (continua)

La relazione aggiuntiva destinata al comitato per il controllo interno e la revisione contabile è in forma scritta. Essa spiega i risultati della revisione legale dei conti effettuata e quanto meno (art 11 Reg. 537/2014):

- a) include la dichiarazione relativa all'indipendenza di cui all'articolo 6, paragrafo 2, lettera a);
- b) nel caso in cui la revisione legale sia stata effettuata da un'impresa di revisione contabile, la relazione indica ciascun responsabile della revisione coinvolto nella revisione stessa;
- c) nel caso in cui il revisore legale o l'impresa di revisione contabile abbia preso accordi affinché una delle sue attività sia svolta da un altro revisore legale o un'altra impresa di revisione contabile che non sia membro della stessa rete, ovvero abbia fatto ricorso a esperti esterni, la relazione lo indica e attesta che il revisore legale o l'impresa di revisione contabile hanno ricevuto conferma dall'altro revisore legale o dall'altra impresa di revisione contabile e/o dagli esperti esterni in merito alla loro indipendenza;
- d) descrive la natura, la frequenza e la portata delle comunicazioni con il comitato per il controllo interno e la revisione contabile o con l'organo che espleta funzioni equivalenti in seno all'ente sottoposto a revisione, l'organo di direzione e l'organo di amministrazione o di controllo dell'ente sottoposto a revisione, comprese le date delle riunioni con detti organi;

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - Il contenuto (continua)

- e) include una descrizione della portata e della tempistica della revisione contabile;
- f) nel caso in cui più di un revisore legale o di una impresa di revisione contabile siano stati incaricati, descrive la distribuzione dei compiti tra i revisori legali e/o le imprese di revisione contabile;
- g) descrive la metodologia utilizzata, in particolare quali categorie dello stato patrimoniale sono state verificate direttamente e quali categorie sono state verificate sulla base di verifiche di sistema e procedure di conformità, compresa una spiegazione di eventuali variazioni sostanziali intervenute nell'entità delle verifiche di sistema e delle procedure di conformità effettuate rispetto all'anno precedente, anche se la revisione legale dei conti dell'anno precedente era stata eseguita da altro(i) revisore(i) legale(i) o altra(e) impresa(e) di revisione contabile;
- h) indica il livello quantitativo di significatività applicato in fase di esecuzione della revisione legale dei conti per i bilanci nel loro insieme e, se del caso, il o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, e indica i fattori qualitativi presi in considerazione in sede di fissazione del livello di significatività;
- i) riferisce e spiega i giudizi su eventi o circostanze identificati nel corso della revisione che possano sollevare dubbi significativi sulla capacità dell'ente di continuare a operare come un'entità in funzionamento e se sussiste un'incertezza significativa; fornisce inoltre una sintesi di tutte le garanzie, lettere di conforto, impegni di intervento pubblico e altre misure di supporto di cui si è tenuto conto per valutare la continuità aziendale;

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - Il contenuto (continua)

- j) segnala eventuali carenze significative nel sistema di controllo interno per l'informativa finanziaria e/o nel sistema contabile dell'ente sottoposto a revisione o, in caso di bilancio consolidato, dell'impresa madre. Per ciascuna di dette carenze significative la relazione aggiuntiva indica se essa sia stata risolta o meno dalla direzione;
- k) segnala eventuali questioni significative riguardanti casi di non conformità, effettiva o presunta, a leggi e regolamenti o disposizioni statutarie rilevati nel corso della revisione, nella misura in cui tali questioni sono ritenute importanti per consentire al comitato per il controllo interno e la revisione contabile di espletare le proprie funzioni;
- l) indica e valuta i metodi di valutazione applicati alle diverse voci del bilancio d'esercizio o consolidato, compreso l'eventuale impatto delle modifiche di tali metodi;
- m) in caso di revisione legale di un bilancio consolidato, spiega l'ambito del consolidamento e i criteri di esclusione applicati dall'ente sottoposto a revisione agli eventuali enti non consolidati, e se i criteri applicati siano conformi al quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- n) se del caso, individua qualsiasi attività di revisione svolta in relazione alla revisione legale di un bilancio consolidato da revisore(i) di un paese terzo, revisore(i) legale(i), ente(i) di revisione di un paese terzo o impresa(e) di revisione contabile che non siano membri della stessa rete di cui fa parte il revisore del bilancio consolidato;

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - Il contenuto (continua)

- o) indica se l'ente sottoposto a revisione ha fornito tutte le spiegazioni e i documenti richiesti;
- p) segnala:
 - i) eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione legale;
 - ii) eventuali questioni significative emerse dalla revisione legale che sono state oggetto di discussioni o scambi di corrispondenza con la direzione; e
 - iii) eventuali altre questioni emerse dalla revisione legale che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significative ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - Gli aspetti chiave

- ▶ Gli aspetti chiave della revisione costituiscono una significativa evoluzione nel reporting del revisore.

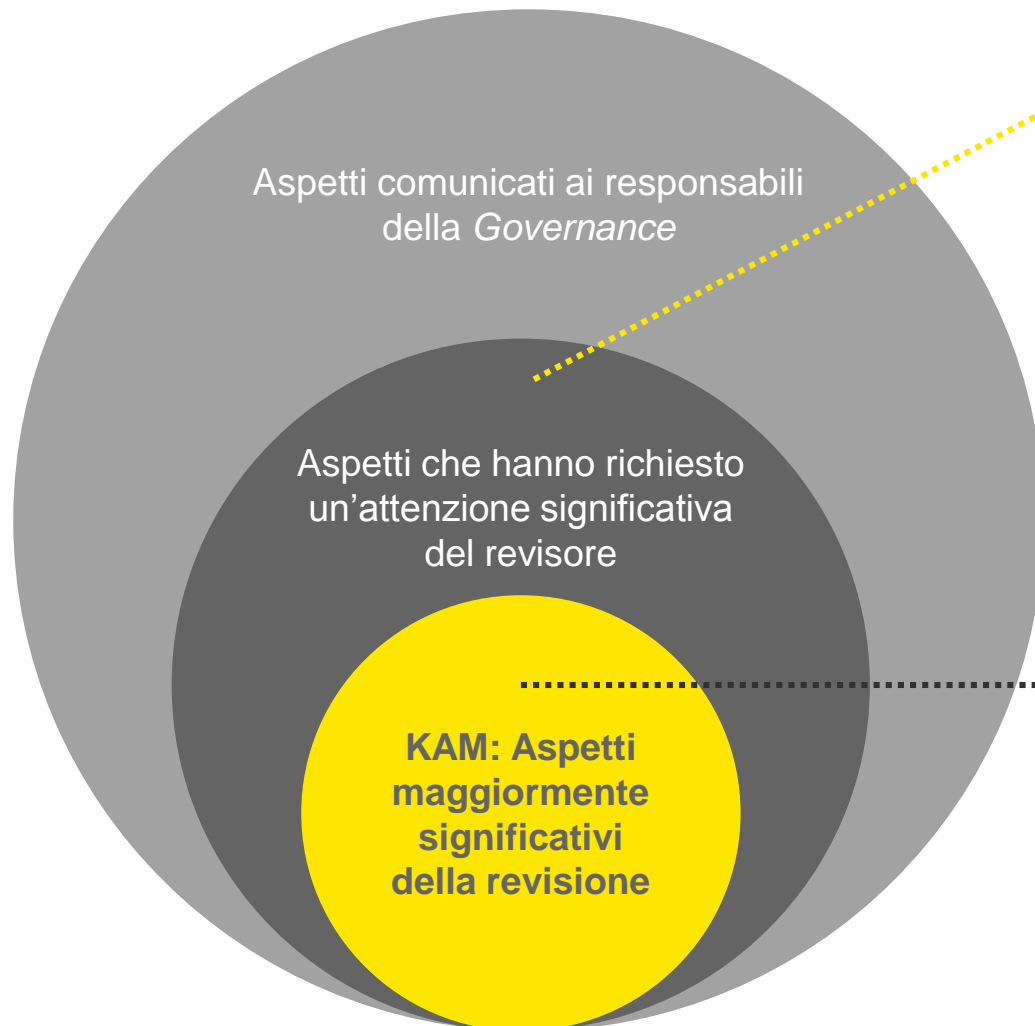
Definizione:

Quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame. Gli aspetti chiave della revisione sono scelti tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance. **(ISA Italia 701.8 e ISA 701)**

I più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, sono inclusi tra gli aspetti chiave della revisione, in accordo con quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14. **(ISA Italia 701.8(I))**

CCIRC e il soggetto incaricato della revisione

La relazione «aggiuntiva» - Gli aspetti chiave



Occorre considerare (ISA Italia 701.9):

- ▶ I rischi ritenuti più elevati e i rischi significativi
- ▶ Aree con giudizi significativi del management e incertezze delle stime
- ▶ Transazioni o eventi significativi

La descrizione di ogni KAM nella relazione deve riportare (ISA Italia 701.13):

- ▶ perché è stato ritenuto maggiormente significativo e quindi identificato come un aspetto chiave;
- ▶ in che modo l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione
- ▶ un chiaro riferimento all'informativa nel bilancio, laddove attinente

Per i più rilevanti rischi di errori significativi (ISA Italia 701.13 (I)), compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, inclusi tra gli aspetti chiave della revisione, il revisore fornisce, le seguenti informazioni:

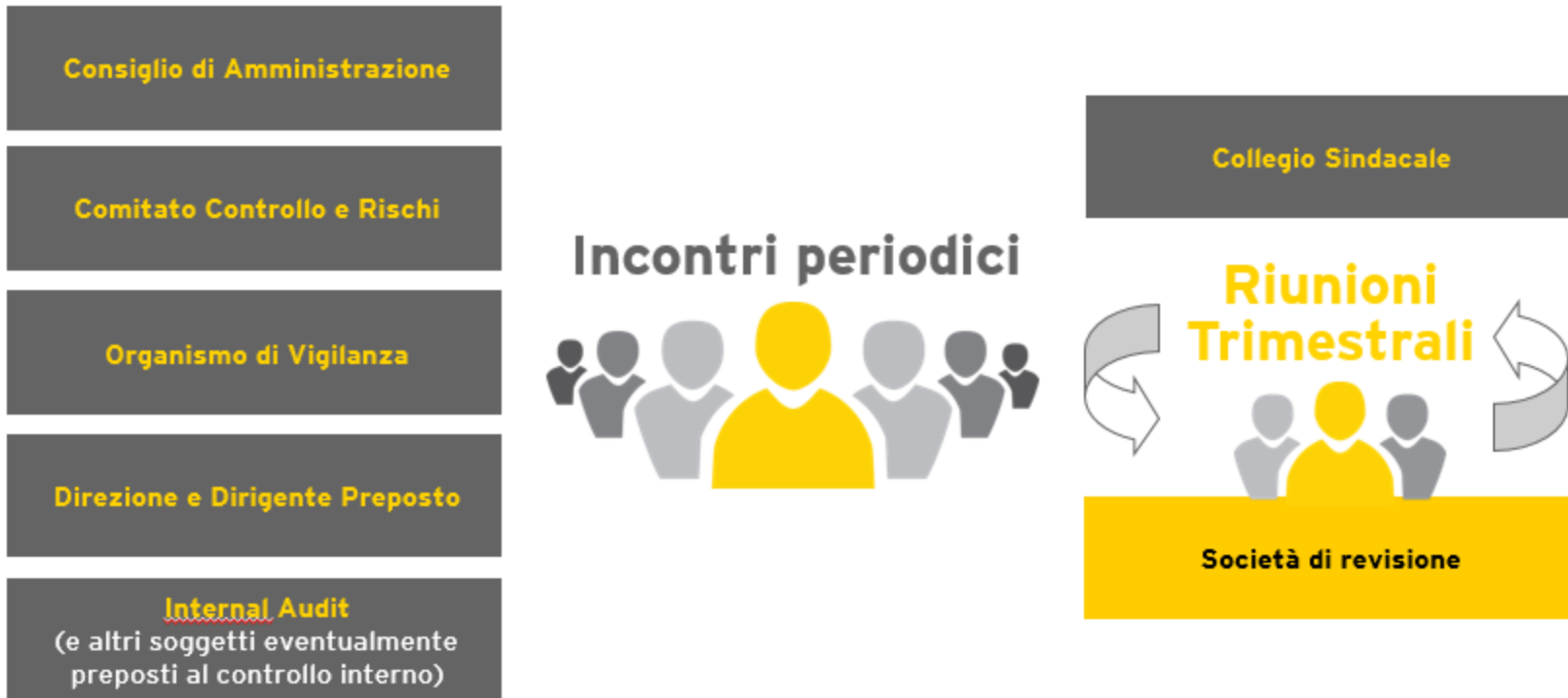
- a) una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode;
- b) una sintesi della risposta del revisore a tali rischi;
- c) ove pertinente, le osservazioni principali formulate in relazione a tali rischi

A black and white photograph of a hand holding a tablet computer in a library. The background shows bookshelves filled with books. A yellow banner is overlaid on the image, containing the text.

I rapporti con il Collegio sindacale e gli altri organi di governance

I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

Gli incontri tra il revisore, la Direzione e gli Organi di Controllo **devono avvenire con una frequenza predefinita e ogni qualvolta si rendano necessari**, oltre che nel rispetto delle previsioni di legge e regolamentari.



I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

Il conferimento dell'incarico di revisione

Le fasi del processo di proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale sono:

- ▶ **Valutazione preliminare:** Analisi della struttura e della complessità della società oggetto di revisione con particolare riferimento alle dimensioni, composizione e rischiosità delle grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie di bilancio, nonché dei profili di rischio connessi all'eventuale processo di consolidamento; valutazione dei requisiti di indipendenza, professionalità e onorabilità;
- ▶ **Richiesta di presentazione delle lettere di incarico,** anche per il tramite della direzione aziendale;
- ▶ **Valutazione delle lettere di incarico ricevute,** sulla base delle dichiarazioni di indipendenza rilasciate dal revisore e dell'idoneità tecnico-professionale nonché dell'organizzazione della struttura in funzione dell'ampiezza e della complessità dell'incarico, nonché valutazione sull'**adeguatezza del corrispettivo richiesto in relazione all'ampiezza e complessità dell'incarico**
- ▶ **Redazione e presentazione della proposta motivata ex art. 13 D.Lgs. 39/2010**

I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

Attività di vigilanza sull'attività del Revisore

Doveri del collegio sindacale (art. 2403 CC)

- ▶ Vigila sull'osservanza della legge e dello statuto
- ▶ Vigila sul rispetto dei principi di corretta amministrazione
- ▶ Vigila sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento

Negli EIP il Collegio sindacale/CCIRC svolge anche il ruolo di Comitato per il controllo interno e della revisione contabile (art.19 D.Lgs. 39/2010) e pertanto:

- ▶ Vigila sul processo di informativa finanziaria
- ▶ Vigila sull'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di gestione del rischio
- ▶ Vigila sulle attività di revisione legale dei conti
- ▶ Vigila sull'indipendenza del revisore

I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

Attività di vigilanza sull'attività del Revisore

Nell'ambito della vigilanza sulle attività di revisione legale dei conti, il Collegio sindacale/CCIRC deve acquisire informazioni utili a valutare l'efficacia dell'attività svolta dal revisore. Il controllo non riguarda le modalità operative con cui il revisore svolge la propria attività o sulla scelta delle procedure da svolgere.

Ai fini della vigilanza sulle attività di revisione legale dei conti, il Collegio sindacale/CCIRC deve acquisire informazioni su:

- ▶ Pianificazione della revisione
- ▶ Tempistiche di svolgimento del lavoro di revisione
- ▶ I rischi identificati

Ai fini della vigilanza sull'indipendenza del revisore legale dei conti, il Collegio sindacale deve (art.17 c.9 del D.Lgs. 39/2010):

- ▶ acquisire la comunicazione di eventuali servizi non di revisione forniti dal revisore o anche dalla sua rete di appartenenza
- ▶ discutere con il revisore legale i rischi che quest'ultimo ha individuato per la propria indipendenza, nonché le misure adottata per limitarli

I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

Incontri e scambi di informazioni con il Revisore legale

Il Collegio sindacale/CCIRC e il revisore legale dei conti si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti affinché entrambi possano espletare al meglio i rispettivi compiti (art. 150,c.3, TUF e art. 2409-septies CC).

E' raccomandabile istituzionalizzare degli incontri periodici tra Collegio sindacale/CCIRC e Revisore:

- ▶ Nel corso della pianificazione del lavoro di revisione
- ▶ Antecedentemente la fase conclusiva della revisione
- ▶ Al completamento del lavoro di revisione
- ▶ All'emissione della relazione semestrale, se presente

Oltre alle riunioni periodiche stabilite, il Collegio sindacale deve scambiare informazioni con il revisore legale tutte le volte in cui le circostanze lo richiedano: incertezze significative, operazioni straordinarie, dubbi sulla continuità aziendale.

I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

ISA 260 - Contenuto delle comunicazioni periodiche

Oltre alle prescrizioni del D.Lgs. 39/2010 e alle disposizioni del CC, i principi di revisione stabiliscono le linee guida sulle comunicazioni tra revisore e responsabili delle attività di governance. L'**ISA 260** disciplina il contenuto delle comunicazioni:

- ▶ Obbligo di comunicazione scritta di fatti e circostanze d'interesse per i responsabili delle attività di governance emersi nello svolgimento della revisione e che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono importanti e rilevanti per gli stessi per sovrintendere alla predisposizione ed alla presentazione delle informazioni finanziarie.
- ▶ Il punto di vista del revisore in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, compresi i principi contabili, le stime contabili e l'informativa di bilancio
- ▶ Le eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione contabile
- ▶ Le attestazioni scritte richieste dal revisore e altra corrispondenza con la direzione
- ▶ Eventuali altri aspetti emersi dalla revisione contabile che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria

I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

ISA 265 - Comunicazione delle carenze nel controllo interno

L'obiettivo del revisore è di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel sistema di controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

- ▶ **Carenza** nel controllo interno esiste quando: i) un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; ovvero ii) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.
- ▶ **Carenza significativa** nel controllo interno esiste quando una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

I rapporti con il Collegio sindacale e altri organi

ISA 265 - Comunicazione delle carenze nel controllo interno

Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:

- ▶ una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti
- ▶ sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione. In particolare, il revisore deve chiarire che:
 - i) lo scopo della revisione contabile era quello di esprimere un giudizio sul bilancio;
 - ii) la revisione contabile ha tenuto in considerazione il controllo interno pertinente alla redazione del bilancio, al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno;
 - iii) gli aspetti riportati sono limitati a quelle carenze che il revisore ha identificato nel corso della revisione contabile e che ritiene sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

A black and white photograph of a hand holding a tablet computer in a library. The hand is positioned on the left side of the frame, holding the tablet which is angled towards the right. The background shows a bookshelf filled with books, with the spines of the books visible. A bright yellow horizontal bar is overlaid on the right side of the image, containing the text 'I controlli di qualità' in a bold, black, sans-serif font.

I controlli di qualità

I controlli di qualità

Le Novità del D. Lgs 135/2016

Il decreto, nell'ottica di garantire una migliore qualità e affidabilità del lavoro dei revisori e delle società di revisione, ha rafforzato ulteriormente il sistema di controllo della qualità obbligatorio da esercitare da parte delle Autorità di vigilanza.

Il controllo di qualità viene previsto espressamente anche per i sindaci incaricati della revisione contabile.

Le Autorità di vigilanza preposte al controllo sono:

- ▶ il Mef, per gli enti non di interesse pubblico
- ▶ La Consob, per gli Eip e gli enti assoggettati a regime intermedio.

I controlli di qualità

Chi e come si esegue?

Chi lo esegue?

Il controllo della qualità è effettuato da persone fisiche in possesso di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio, nonché di una formazione specifica in materia di controllo della qualità.

I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione legale di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi sono posti in essere.

Come si esegue?

Il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

I controlli di qualità

Relazione sui risultati raggiunti

Al termine delle verifiche coloro che hanno svolto il compito in tema di controllo della qualità, emettono una relazione con i risultati raggiunti e le relative raccomandazioni, inclusi i relativi termini di attuazione:

- ▶ I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione legale di effettuare specifici interventi, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi sono posti in essere.
- ▶ Il revisore legale e la società di revisione legale provvedono a effettuare gli interventi indicati nella relazione di cui al comma 6, entro il termine nella stessa definito. In caso di mancata, incompleta o tardiva effettuazione di tali interventi il Ministero dell'Economia e delle Finanze e la CONSOB, negli ambiti di rispettiva competenza, possono applicare le sanzioni di cui agli artt. 24 e 26.

I controlli di qualità

Gli elementi del sistema di controllo qualità

E' indubbio come il perseguimento e il mantenimento di elevati standard qualitativi nell'attività di revisione legale non possa esaurirsi nello svolgimento di verifiche periodiche di tipo ispettivo da parti di organismi di emanazione pubblica, ma debba comportare l'adizione di un **sistema interno di controllo qualità** deve includere direttive e procedure volte a disciplinare i seguenti elementi:

- a) **la responsabilità della qualità dell'incarico di revisione contabile:** la persona cui assegnare la responsabilità operativa del sistema di controllo qualità deve avere esperienza e capacità sufficienti ed adeguate, e l'autorità necessaria per assumere tale responsabilità;
- b) **i requisiti etici e professionali:** tutto il personale addetto alla revisione deve attenersi ai principi di indipendenza, integrità, obiettività, riservatezza e professionalità; inoltre, il personale addetto alla revisione deve possedere un adeguato livello di competenza e aggiornamento;

I controlli di qualità

Gli elementi del sistema di controllo qualità (continua)

- c) Assegnazione del team di revisione:** il lavoro di revisione deve essere assegnato a personale che abbia il livello di formazione e di preparazione tecnica richiesti dall'incarico;

- d) Direzione, supervisione e riesame del lavoro:** devono garantire ragionevolmente che il lavoro eseguito rispetti adeguati livelli qualitativi;

- e) Consultazione:** qualora necessario, si devono consultare, all'interno o all'esterno dell'organizzazione del revisore, coloro che hanno l'esperienza e la competenza richieste dalla specifica situazione;

I controlli di qualità

Gli elementi del sistema di controllo qualità (continua)

- f) il processo di accettazione e mantenimento dei clienti e degli incarichi:** il revisore deve valutare ogni cliente potenziale prima di accettarne gli incarichi, e riesaminare continuamente i rapporti con la clientela acquisita considerando debitamente la propria indipendenza e capacità di fornire un servizio adeguato, nonché l'integrità della direzione del cliente;
- g) Monitoraggio:** il revisore deve accertare, con controlli assidui, l'adeguatezza e l'efficacia operativa delle proprie direttive e procedure per il controllo della qualità.

I controlli di qualità

I regolamenti da emanare (art. 20 d. lgs. 39/2010)

- ▶ Con riferimento al controllo di qualità sui **soggetti al comma 1**, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la CONSOB, detta con proprio provvedimento disposizioni di attuazione del presente articolo, definendo in particolare i criteri per lo svolgimento del controllo della qualità, per la selezione delle persone fisiche incaricate di svolgere i controlli e per la redazione della relazione di cui al comma 6.
- ▶ Con riferimento al controllo di qualità sui **soggetti di cui al comma 2**, la CONSOB detta con regolamento disposizioni di attuazione del presente articolo, definendo in particolare i criteri per lo svolgimento del controllo della qualità, per la selezione delle persone fisiche incaricate di svolgere i controlli e per la redazione della relazione di cui al comma 6.
- ▶ Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la CONSOB, dà attuazione con regolamento, alle misure di esecuzione adottate dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 29, paragrafo 2, della direttiva 2006/43/Ce.

A black and white photograph of a hand holding a tablet computer in a library. The background shows a bookshelf filled with books. A yellow banner is overlaid on the image, containing the title text.

**La vigilanza e la procedura sanzionatoria del
MEF e della CONSOB**

La vigilanza e la procedura sanzionatoria

La responsabilità civile - Art. 15 D. Lgs. 39/2010

I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi **sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato**.

Il responsabile della revisione ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili ai sensi del presente articolo si prescrive nel termine di **5 anni dalla data della relazione di revisione** sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.

La vigilanza e la procedura sanzionatoria I compiti del MEF e della CONSOB

Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)

Il d. lgs. 39/2010 attribuisce al Ministero dell'economia e delle finanze, tra l'altro, le competenze relative all'abilitazione, all'iscrizione ed alla tenuta del Registro dei revisori legali e del registro del tirocinio, nonché allo svolgimento della vigilanza sui revisori e sulle società di revisione legale che *non* hanno incarichi su enti di interesse pubblico.

CONSOB

Il d.lgs. n. 39/2010 assegna alla CONSOB il potere di emettere sanzioni nei confronti dei revisori e delle società di revisione per accertate irregolarità da questi compiute nello svolgimento dell'attività di revisione svolta solo *nei confronti degli EIP (Enti di interesse pubblico) (art. 16)*.

La vigilanza e la procedura sanzionatoria

Le sanzioni amministrative del MEF

Il novellato art. 24, prevede una gradualizzazione delle sanzioni amministrative irrogabili da parte del MEF. Esse vengono suddivise in due gruppi:

- ▶ irregolarità relative allo svolgimento dell'attività di revisione legale;
- ▶ irregolarità sull'assolvimento dell'obbligo formativo e all'inosservanza degli adempimenti di comunicazione al registro.

Nel primo caso, previo un avvertimento iniziale da parte del Mef e la possibilità di porre in essere corrispondenti correzioni da parte del revisore, i provvedimenti vanno dalla censura, alla sanzione amministrativa fino a 150 mila euro, per arrivare alla revoca di uno o più incarichi, fino alla cancellazione dal Registro.

Il secondo gruppo di sanzioni, invece, del tutto innovativo, colpisce il mancato assolvimento degli obblighi formativi nonché l'inosservanza degli obblighi di comunicazione delle informazioni anagrafi che di cui all'art. 7 (nome, cognome, luogo e data di nascita numero di iscrizione, residenza, codice fiscale e partita iva, ecc.). Le sanzioni pecuniarie previste vanno da Euro 50 a Euro 2.500.

La vigilanza e la procedura sanzionatoria

Le sanzioni amministrative del MEF (continua)

Nuove sanzioni MEF per le irregolarità sull'attività della revisione legale

Avvertimento

impone al responsabile di porre termine al comportamento

Dichiarazione

nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti dell'art. 14

Censura

consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo

Sanzione amministrativa

da 1 k€ a 159 k€

Sospensione da registro

per un periodo non superiore a tre anni

Revoca

di uno o più incarichi di revisione legale

Divieto

per il revisore legale di accettare nuovi incarichi di revisore per un periodo non superiore a tre anni

Cancellazione dal reg.

del revisore dal registro

La vigilanza e la procedura sanzionatoria

Le sanzioni amministrative del MEF (continua)

Viene altresì prevista (nell'art. 24-bis) la possibilità di una sospensione cautelare del revisore dal registro per un periodo non superiore a cinque anni, nei casi di applicazione da parte dell'autorità giudiziaria di misure cautelari personali o di convalida dell'arresto o del fermo, nonché di condanne, anche non definitive che comportino l'applicazione di una misura di sicurezza detentiva o della libertà vigilata.

Attraverso il nuovo articolo 24-ter viene altresì introdotta la sospensione per morosità, ritenuta necessaria per contrastare l'evasione contributiva. In caso di mancato pagamento del contributo il Mef assegnerà un termine, non superiore a 30 giorni per effettuare il versamento. Decorso lo stesso senza che il pagamento sia stato effettuato, il revisore o la società di revisione saranno sospesi dal registro, con comunicazione alla casella Pec indicata al registro dal soggetto interessato. La revoca del provvedimento è prevista nel caso di pagamento del contributo al lordo di interessi e spese.

La vigilanza e la procedura sanzionatoria

Le sanzioni amministrative del MEF

Oltre alle due tipologie di sanzioni principali, sussistono altresì:

- a) Sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei contributi annuali, che ogni iscritto al Registro deve versare
- b) Le sanzioni di mancata, incompleta o tardiva effettuazione degli interventi richiesti dopo le relazioni emesse a seguito dei controlli di qualità svolti.

PROCEDURA DI CONTESTAZIONE DELLE INFRAZIONI (art. 25)

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

Avverso il procedimento che ha irrogato la sanzione, pubblicato sul sito Internet del MEF è possibile presentare un atto di opposizione alla Corte di Appello del luogo dove ha sede la società di revisione o il revisore legale autore della violazione.

La vigilanza e la procedura sanzionatoria

Le sanzioni amministrative del MEF

Qualora i predetti criteri non siano applicabili, la competenza è della Corte di appello del luogo in cui la violazione è stata realizzata.

Entro 30 giorni dalla comunicazione sul sito internet del provvedimento sanzionatorio, l'atto di opposizione va notificato al MEF per poi essere depositato, entro 30 giorni dall'avvenuta notifica presso la Cancelleria della Corte di Appello competente per territorio. L'avvenuta presentazione dell'atto di opposizione non sospende l'esecuzione del provvedimento salvo che ricorrano gravi motivi.

Il procedimento dinnanzi ai Giudici si svolge in Camera di Consiglio sentito il Pubblico Ministero. Le parti possono richiedere ai giudici la fissazione di un termine per la presentazione delle memorie e documenti nonché per procedere alla loro audizione; in tali casi le istanze sono valutate dalla Corte.

Copia del provvedimento emesso è trasmesso al MEF per la pubblicazione sul sito Internet.

La vigilanza e la procedura sanzionatoria I provvedimenti della Consob

Nelle società maggiori sottoposte alla vigilanza Consob (nell'ambito di intervento della Consob rientrano non soltanto gli enti di interesse pubblico ma anche gli enti sottoposti a regime intermedio), la società di revisione o il revisore soggiacciono al sistema sanzionatorio demandato dall'art. 26 a detta autorità di vigilanza.

La Consob, infatti, può irrogare le sanzioni nei seguenti casi in cui accerta la violazione delle seguenti disposizioni:

- ▶ Art. 9 Deontologia e scetticismo professionale
- ▶ Art. 9-bis Riservatezza e segreto professionale
- ▶ Art. 10 Indipendenza ed obiettività
- ▶ Art. 10-bis Preparazione della revisione e valutazione dei rischi di indipendenza
- ▶ Art. 10-ter Organizzazione interna
- ▶ Art. 10-quater Organizzazione del lavoro
- ▶ Art. 10-quinquies Revisione legale del bilancio consolidato
- ▶ Art. 11 Principi di revisione
- ▶ Art. 14 Relazione di revisione e giudizio sul bilancio
- ▶ Art. 17 Indipendenza negli enti di interesse pubblico

La vigilanza e la procedura sanzionatoria

Le sanzioni amministrative della Consob

Le tipologie di sanzioni amministrative irrogabili da parte della Consob sono:

- ▶ Una sanzione amministrativa pecuniaria da Euro 10 mila a 500 mila nei confronti del revisore legale, della società di revisione legale e del responsabile dell'incarico; per la violazione dei divieti di cui agli articoli 17 (indipendenza) del presente decreto e 4 e 5 del Regolamento europeo, si applica una sanzione amministrativa pecuniaria da Euro 100 mila a 500 mila;
- ▶ la revoca di uno o più incarichi di revisione legale relativi a enti di interesse pubblico o enti sottoposti a regime intermedio;
- ▶ il divieto al revisore legale o alla società di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale relativi a enti di interesse pubblico o enti sottoposti a regime intermedio per un periodo non superiore a tre anni;
- ▶ la sospensione dal Registro, per un periodo non superiore a tre anni, del revisore legale, della società di revisione legale o del responsabile dell'incarico ai quali sono ascrivibili le irregolarità;
- ▶ la cancellazione dal Registro del revisore legale, della società di revisione legale o del responsabile dell'incarico ai quali sono ascrivibili le irregolarità.

La Consob comunica, ovviamente, al MEF i provvedimenti di sospensione o cancellazione dal registro.

A black and white photograph of a hand holding a tablet computer in a library. The hand is positioned on the left side of the frame, holding the tablet which is angled towards the right. The background shows a bookshelf filled with books, with the spines of several books visible. A bright yellow horizontal bar is overlaid on the right side of the image, containing the text 'I reati in tema di revisione' in bold black font.

I reati in tema di revisione

I reati in tema di revisione

La normativa di riferimento

Il Capo VIII del d.lgs. n. 39/2010 oltre a sanzioni di natura amministrativa prevede anche specifiche fattispecie di reato penale con l'accorpamento e la riformulazione di figure criminose presenti nel codice civile e nel TUIF.

I reati previsti dal d. lgs. 39/2010

Art. 27
Falosità nelle
relazioni della
rev. legale

Art. 28
Corruzione
dei revisori

Art. 29
Impedito
controllo

Art. 30
Compensi
illegali

Art. 31
Illeciti rapporti
patrimoniali
con la società
assoggettata
a revisione

I reati in tema di revisione

Art. 27 – Falsità nelle relazioni

Art. 27 – Falsità nelle relazioni

- 1. I responsabili della revisione legale i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la consapevolezza della falsità e l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno.*
- 2. Se la condotta di cui sopra ha cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni, la pena è della reclusione da uno a 4 anni.*
- 3. Se il fatto di cui sopra è commesso dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico, la pena è della reclusione da uno a 5 anni.*

La nuova fattispecie conserva la struttura della condotta costituente reato previsto dall'art. 2621 c.c., prevedendo pene specifiche per i casi nei quali sia interessato alla revisione un ente di interesse pubblico. Si sanziona la condotta del responsabile della revisione legale che scientemente **attesta il falso od occulta informazioni relative alla situazione patrimoniale o finanziaria di soggetti collettivi sottoposti a revisione, con modalità idonee a condurre in errore i destinatari della comunicazione, per conseguire per sé stesso o per altri un ingiusto profitto.**

Al pari dell'autore materiale dell'attività di falsificazione od occultamento, si prevede la responsabilità penale anche per chi dà o semplicemente promette l'utilità, nonché per una serie di soggetti qualificati dell'ente di interesse pubblico sottoposto a revisione che abbiano concorso a commettere il fatto penalmente rilevante, quali ad esempio il direttore generale, i componenti dell'organo di amministrazione e organo di controllo dell'ente di interesse pubblico assoggettato a revisione.

I reati in tema di revisione

Art. 28 – Corruzione dei revisori

Art. 28 – Corruzione dei revisori

I responsabili della revisione legale, i quali, a seguito della dazione o della promessa di utilità, per sè o per un terzo, compiono od omettono atti, in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio, cagionando nocimento alla società, sono puniti con la reclusione sino a tre anni. La stessa pena si applica a chi dà o promette l'utilità.

La corruzione del responsabile della revisione si realizza qualora questi ponga in essere oppure ometta atti in violazione degli obblighi derivanti dal suo ufficio in seguito alla dazione o alla semplice promessa di conseguire qualsiasi tipologia di utilità, causando un danno alla società soggetta a revisione.

Se la corruzione viene posta in essere durante lo svolgimento di un incarico di revisione di un EIP (ente di interesse pubblico), o di società da questa controllata, allora la pena varia da un minimo di uno ad un massimo di 5 anni. In tale ultimo caso la responsabilità è prevista per il responsabile della revisione, nonché per gli amministratori, soci e dipendenti della società di revisione. L'art. 32, al comma 1, dispone l'aumento fino alla metà delle pene previste per i fatti di cui al predetto comma qualora le condotte ivi previste determinino un danno di rilevante gravità per la società di revisione. La disposizione opera sempre che non sia configurabile la fattispecie di cui all'art. 30 - *Compensi illegali*. Si procede anche nei confronti del corruttore.

I reati in tema di revisione

Art. 29 – Impedito controllo

Art. 29 – Impedito controllo

I componenti dell'organo di amministrazione che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di revisione legale sono puniti con l'ammenda fino a Euro 750 mila.

Il comma 2 dell'art. 29 prevede che, se la condotta di cui sopra ha cagionato un danno ai soci o a terzi, si applica, oltre che la pena dell'ammenda fino a Euro 75 mila, anche l'arresto fino a diciotto mesi (prima era un anno). In caso di revisione legale di enti di interesse pubblico, le pene di cui sopra sono raddoppiate. In entrambi i casi si procede d'ufficio e non più a querela della parte offesa.

I reati in tema di revisione

Art. 30 – Compensi illegali

Art. 30 – Compensi illegali

Il responsabile della revisione legale e i componenti dell'organo di amministrazione, i soci, e i dipendenti della società di revisione legale, che percepiscono, direttamente o indirettamente, dalla società assoggettata a revisione legale compensi in denaro o in altra forma, oltre quelli legittimamente pattuiti, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro mille a euro centomila.

Ai sensi del secondo comma la stessa pena si applica ai componenti dell'organo di amministrazione, ai dirigenti e ai liquidatori della società assoggettata a revisione legale che hanno corrisposto il compenso non dovuto.

L'art. 32, al comma 1, prevede l'aumento fino alla metà delle pene previste per i fatti indicati nel presente articolo se le condotte ivi previste determinano un danno di tale rilevante gravità per la società di revisione o per quella assoggettata a revisione.

I reati in tema di revisione

Art. 31 – Illeciti rapporti patrimoniali

Art. 31 – Illeciti rapporti patrimoniali

Gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della società di revisione che contraggono prestiti, sotto qualsiasi forma, sia direttamente che per interposta persona, con la società assoggettata a revisione o con una società che la controlla, o ne è controllata, o si fanno prestare da una di tali società garanzie per debiti propri, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da Euro 206 a Euro 2.065.

L'art. 32, al comma 1, prevede l'aumento fino alla metà delle pene previste per i fatti indicati nel presente articolo se le condotte ivi previste determinano un danno di tale rilevante gravità per la società di revisione o per quella assoggettata a revisione.

I reati in tema di revisione

Responsabilità penali: il codice civile

Non bisogna dimenticare che alcune norme del codice civile si applicano a tutti i soggetti coinvolti in gestione e controllo delle imprese per cui anche al collegio sindacale nel caso in cui svolga compiti legati al controllo contabile:

❑ **FALSITA'**

- Art. 2621 – False comunicazioni sociali
- Art. 2622 – False comunicazioni sociali a danno di soci o creditori

❑ **ILLECITI COMPIUTI CON OMISSIONE**

- Art. 2630 – Omessa esecuzione di denunce, comunicazioni, depositi di atti
- Art. 2631 – Omessa convocazione dell'assemblea

❑ **ALTRI CASI**

- Art. 2635 – Infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità
- Art. 2636 – Illecita influenza sull'assemblea
- Art. 2637 – Aggiotaggio
- Art. 2638 – Ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza

I reati in tema di revisione

IL CASO “*Evelina de Puitter*”

Nel 1932 Eugenio Greco raccolse ben 212 casi di falsi realizzati da amministratori, direttori generali, sindaci, personale dipendente (ad esempio magazzinieri e contabili) e dagli stessi imprenditori.

Il titolo “Evelina de Puitter” del capitolo del suo libro sta ad indicare l'intestazione di uno dei conti del Crédit Valdotaïn, una banca fallita nel 1930. Cosa ha reso questa signora degna di essere menzionata dal ragioniere?

In realtà, Evelina de Puitter non era una cliente della banca, bensì semplicemente l'anagramma di "perdite eventuali", espressione ambigua utilizzata dagli amministratori dell'istituto di credito, per segnalare quei conti utilizzati per «truccare» il bilancio: conto Evelina de Puitter = conto Perdite Eventuali.

Era un conto dell'attivo patrimoniale nel quale si giravano e si accumulavano perdite occultate, scoperte dal revisore grazie ad una felice intuizione e ad un paziente lavoro di indagine; il revisore degli anni '30, infatti, si dedicava ancora a scoprire le frodi contabili con intuito e fantasia.

I reati in tema di revisione

Altri casi

Atri casi simili:

- ▶ inventariazione di casse vuote da parte del consigliere di amministrazione insieme a casse piene e come se fossero piene pur di arrivare a distribuire dividendi;
- ▶ alterazione di quantitativi delle merci inventariate anteponendo per esempio un 2 alle 1.000 casse che diventavano così 21.000. Aggiungere un 2 davanti alle cifre delle voci ricavi di vendita, crediti e debiti, mantenendo così una proporzione credibile su ogni bilancio redatto;
- ▶ iscrizione nell'inventario di fine anno fra la merce in magazzino, quella che deve essere spedita ai clienti, già a loro fatturata e quindi addebitata;
- ▶ prelievo ogni quindici giorni da parte di un consigliere con il titolo «Cottimo operai», mentre si trattava di prelievi per usi di illecito personale;
- ▶ esposizione al passivo di debiti inferiori al vero perché compensati con una minore esposizione di crediti.

I reati in tema di revisione

Altri casi

- ▶ creazioni di società alle quali si vendono a condizioni favorevoli immobili sociali conseguendo un utile apparente che si distribuisce, mentre nell'attivo si tengono tutte le azioni a vece degli immobili (caso della bolla speculativa dei c.d. immobiliare);
- ▶ costellazione di società create intorno ad un'azienda individuale per creare cambiali e create con effetti che entreranno nel vortice dei risconti;
- ▶ società che rinuncia ad interessi attivi e fa delle condizioni di favore ad un'altra di cui possedeva il pacchetto di maggioranza, affinché quest'ultima presentasse un bilancio lusinghiero e le sue azioni fossero desiderate e quindi vendibili;
- ▶ aziende madri che controllano anonime figlie, di cui hanno la maggioranza, e dalle stesse si fanno corrispondere un lauto compenso come corrispettivo dell'amministrazione svolta, così che agli azionisti delle figlie non rimane nulla (caso Enron).

I reati in tema di revisione

Altri casi

A questo punto si riportano casi di frodi compiuti dai piccoli e grandi roditori, cioè i dipendenti, sull'esempio proveniente dall'alto (white crime collar):

- ▶ rubano nelle spese francobolli, di carta bollata, di viaggio, segnano operai morti, assenti, licenziati, per riscuoterne il salario;
- ▶ rovesciano calamai sui libri contabili per imbrattare alcune cifre o parole ovvero per aver la scusa di dover ricopiare determinate pagine;
- ▶ lacerano pagine e le sostituiscono con altre di altri libri preordinati o stati preparati mai più credendo dovessero ricevere ignobile destinazione;
- ▶ consegnano o fanno consegnare a cliente quantità di merce maggiore di quella fatturata;
- ▶ non caricano a magazzino la merce resa dai clienti che realizzano nel loro esclusivo personale interesse;
- ▶ aprono conti a persone che ignorano di averli, utilizzando queste partite per fare addebiti o accrediti non rispondenti a realtà, ma preordinati a fine truffaldino;
- ▶ falsificano documenti, ricevute, lettere e cambiali;
- ▶ fanno forniture a condizioni di favore nei prezzi al cliente, così ottengono prestiti e regali.

A hand is holding a tablet computer in front of a bookshelf. The background is filled with books, and a yellow banner is overlaid on the right side of the image. The text on the banner reads "Grazie per l'attenzione".

**Grazie per
l'attenzione**