



Formazione per revisori legali

DISCIPLINA DELLA REVISIONE LEGALE

Bari, 2 Ottobre 2017

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI
Dott. Giovanni D'Erasmus

Agenda

La disciplina della revisione legale

1. 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
2. Abilitazione all'esercizio della revisione legale: tirocinio ed esame relativo
3. Registro dei revisori contabili: cancellazione e sospensione, sezioni A e B, formazione continua





Le norme di riferimento

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI
Dott. Giovanni D'Erasmus

Premessa

- Come definito dal principio di revisione internazionale che tratta dello svolgimento della revisione contabile ("**ISA Italia**" **200.11**) l'obiettivo generale del revisore indipendente è quello di *"acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile"*.
- Lo stesso principio precisa altresì che tale giudizio non rappresenta una garanzia del *"futuro funzionamento dell'impresa e neppure che la stessa sia stata amministrata in modo efficace ed efficiente"*



Premessa (segue)

- La revisione legale dei conti assolve quindi ad una **funzione di interesse pubblico**, peraltro ben esplicitata nella Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'Unione Europea del 17 maggio 2006 quando precisa che: *“per funzione di interesse pubblico dei revisori legali dei conti si intende il fatto che una vasta comunità di persone e istituzioni fa affidamento sulla qualità del loro lavoro. La buona qualità della revisione contabile contribuisce al regolare funzionamento dei mercati, migliorando l'integrità e l'efficienza dei bilanci pubblicati”*.



Premessa (segue)

- La disciplina giuridica che regola analiticamente l'attività di revisione e i soggetti che la svolgono nel nostro Paese è stata più volte oggetto di modifiche da parte del legislatore, attraverso un susseguirsi di leggi, decreti, comunicazioni e principi.
- Tra essi la Legge 23 novembre 1939, n. 1966; l'istituzione della Consob con Legge 7 giugno 1974, n. 216; il D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136 (la prima norma che rende obbligatoria la revisione delle società quotate in borsa); il D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 88; il D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (noto come "Testo Unico della Finanza" – T.U.F. – o Legge Draghi); il D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (riforma del diritto societario); e, infine, il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 successivamente modificato dal D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 135.



Premessa (segue)

- Il **D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39** ha avuto un impatto significativo sul panorama delle previgenti norme applicabili alle attività di controllo contabile o di revisione contabile. Con tale Decreto, infatti, il legislatore italiano ha accorpato in un unico documento le disposizioni in materia di revisione legale cogliendo altresì l'occasione per abrogare o coordinare disposizioni che erano presenti, oltre che nel codice civile, anche in diversi altri dispositivi normativi quali il Testo Unico della Finanza (D.Lgs. 58/1998), il Testo Unico Bancario (D.Lgs. 385/1993), il Testo Unico sulle Assicurazioni (D.Lgs. 209/05) e il D.Lgs. 127/1991 in materia di bilanci consolidati, abrogando peraltro anche gli artt. 2409-ter, 2409-quater, 2409-quinquies, 2409-sexies del codice civile.



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

- Come anticipato, la disciplina della revisione legale dei conti è stata significativamente modificata con l'adozione del **D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39** (di recepimento della **Direttiva 2006/43/CE** che abrogava la Direttiva 253/1984, conosciuta come “Ottava Direttiva”), successivamente modificato dal **D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 135** (di recepimento della **Direttiva europea 2014/56/UE**) e dalle previsioni del **Regolamento 2014/537/UE** sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico.
- Entrambe le direttive oggetto di recepimento hanno avuto un ruolo importante nella disciplina della revisione legale dei conti, avendo peraltro l'obiettivo dichiarato di armonizzare a livello europeo la materia di revisione legale dei conti al fine di adottare un approccio comune di riferimento che regolamenti la professione, delegando al Regolamento 2014/537/UE il compito di definire più stringenti requisiti di indipendenza per gli Enti di interesse pubblico in considerazione delle esigenze di maggior tutela richieste per tali società.



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (segue)

- In particolare, il Decreto disciplina i seguenti aspetti:
- abilitazione e formazione continua (artt. 2-5bis);
 - registro dei revisori legali e delle società di revisione (artt. 6-8);
 - svolgimento della revisione legale (artt. 9-15);
 - disposizioni speciali riguardanti gli enti di interesse pubblico e gli enti sottoposti a regime intermedio (artt. 16-19ter);
 - controllo della qualità (art. 20);
 - vigilanza, sanzioni amministrative e penali (artt. 21-32);
 - aspetti internazionali (artt. 33-36);
 - modifiche e abrogazioni alla normativa vigente (artt. 37-43).



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Principi etici di riferimento

- Con riferimento allo svolgimento dell'attività di revisione legale, il Nuovo D.Lgs. 39/2010 identifica i principi etici cui far riferimento:
- deontologia e scetticismo professionale (art. 9);
 - riservatezza e segreto professionale (art. 9-bis);
 - indipendenza e obiettività (art. 10);

richiedendo altresì al revisore legale o alla società di revisione legale di valutarne e documentarne l'esistenza prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale (art. 10-bis).



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Deontologia e scetticismo professionale

- L'art. 9 del D. Lgs. 39/2010 richiede il rispetto dei 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.
- La nuova formulazione dell'art. 9 del Decreto riserva particolare importanza all'esercizio dello **scetticismo professionale**, inteso come *"atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare l'esistenza una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione"* (comma 4), con particolare riferimento alla *"revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la continuità aziendale"* (comma 3).



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Riservatezza e segreto professionale

- Sul tema della **riservatezza** e del **segreto professionale**, l'art. 9-bis del riformato D. Lgs. 39/2010 impone il rispetto di tali obblighi con riguardo alle informazioni e ai documenti ottenuti dal revisore nello svolgimento del suo incarico, oltre che l'osservanza delle ulteriori prescrizioni di merito stabilite dalle norme. Tali obblighi continuano a valere anche successivamente al termine dell'incarico di revisione.

- Per gli incarichi di revisione contabile non conferiti ai sensi del Nuovo Decreto, l'ISA 200, par. A14, specifica che, oltre all'indipendenza, il revisore è soggetto ai principi etici esplicitati nelle parti A e B del Code of Ethics for Professional Accountants dell'IFAC (Codice IFAC) e, in particolare, a rispettare i principi di:
 - a) integrità;
 - b) obiettività;
 - c) competenza e diligenza professionale;
 - d) riservatezza;
 - e) comportamento professionale.



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Indipendenza e obiettività

- L'**indipendenza** e l'**obiettività** rappresentano sicuramente i principi cardine che informano l'attività di revisione. L'art. 10, comma 1, del Nuovo Decreto statuisce l'obbligo di indipendenza del revisore, al quale è altresì richiesto di non essere in alcun modo coinvolto nel processo decisionale della società revisionata.
- Il rispetto del principio richiede che il revisore sia in una posizione di indipendenza formale (insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge o di regolamento) e sostanziale nell'espletamento dell'incarico. A fronte di un'iniziale attenzione rivolta prevalentemente all'indipendenza formale, a seguito degli scandali finanziari che negli anni hanno visto coinvolte anche alcune società di revisione, i vari legislatori e, più in generale, i cosiddetti regulator hanno riposto maggiore attenzione agli aspetti di indipendenza sostanziale, rivedendo, tra le altre, alcune regole quali, ad esempio, quelle relative alla possibilità di erogare servizi professionali di natura diversa (i cosiddetti non-audit services), suscettibili di compromettere l'indipendenza del revisore.



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Indipendenza e obiettività (segue)

- In particolare, dopo aver previsto l'adozione di tutte le misure ragionevoli per garantire che l'indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, il relativo network, il Nuovo decreto disciplina, tra l'altro, i seguenti aspetti:
- rischio di autoriesame, interesse personale, familiarità ovvero minacce all'indipendenza derivanti da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere (comma 2);
 - divieto di detenzione di strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto a revisione legale, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita (comma 3);



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Indipendenza e obiettività (segue)

- divieto per il revisore legale e il responsabile chiave della revisione legale, oltre che per a tutti i soggetti comunque abilitati all'esercizio della professione di revisore legale direttamente coinvolti in tale attività, di assumere cariche da amministratore o di prestare lavoro autonomo o subordinato, con funzioni dirigenziali di rilievo, per la società revisionata, se non sia trascorso almeno un anno dal momento di cessazione dell'incarico (comma 7);
- il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, con particolare riferimento al risultato della revisione, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete (comma 9);



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Indipendenza e obiettività (segue)

- anche la retribuzione dei dipendenti delle società di revisione legale non può in alcun modo essere determinata in base all'esito delle revisioni da essi compiute;
 - è fatto divieto sollecitare o accettare regali o favori, a meno che non siano chiaramente di valore trascurabile o insignificante (comma 13).
- I revisori sono tenuti a documentare nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti suscettibili di compromettere la loro indipendenza, nonché le azioni per il loro contenimento.



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Indipendenza e obiettività (segue)

- Per gli Enti di interesse pubblico il Nuovo Decreto prevede norme più stringenti sia in tema di durata dell'incarico e alternanza del revisore (art. 17) sia nella possibilità di fornire i servizi professionali diversi dalla attività di revisione declinati all'art. 5, par. 1, del Regolamento Europeo n. 537/2014.
- Il comma 5 dell'art. 17 inoltre estende ad un biennio il divieto per coloro che hanno assunto un ruolo di responsabilità nella revisione di un EIP, oltre che ai dipendenti, soci ed altri soggetti sotto il controllo del revisore/società di revisione legale, di assumere cariche da amministratore o di prestare lavoro autonomo o subordinato, con funzioni dirigenziali di rilievo, per la società revisionata.
- Le norme in materia di indipendenza applicabili alla revisione legale degli EIP richiedono, infine, la conferma annuale per iscritto al Comitato per il Controllo Interno e la Revisione Contabile, istituito in seno agli EIP, dell'indipendenza del revisore e la comunicazione degli eventuali servizi non-audit prestati.



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Categorie di soggetti coinvolti

D.Lgs. 39/10

Artt. 165/165-bis del D.Lgs. 58/98: controllate significative, controllanti e sottoposte a comune controllo di quotate

Enti di Interesse Pubblico (EIP)

- Art. 16, comma 1
 - Quotate e quotande
 - Banche
 - Assicurazioni e riassicurazioni
 - Emittenti strumenti finanziari diffusi
 - SIM, SGR, SICAV
 - Intermediari finanziari 106 TUB
 - Istituti di moneta elettronica e altri soggetti

Enti diversi da EIP

Nuovo D.Lgs. 39/10

Enti di Interesse Pubblico (EIP)

- Art. 16, comma 1
 - Quotate
 - Banche
 - Assicurazioni e riassicurazioni

Enti sottoposti a regime intermedio (ESRI)

- Art. 16-bis
 - Emittenti strumenti finanziari diffusi
 - SIM, SGR, SICAV
 - Intermediari finanziari 106 TUB
 - Istituti di moneta elettronica e altri soggetti

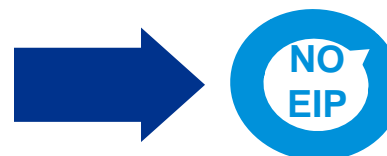
Enti diversi da EIP e da ESRI



Il Nuovo D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Categorie di soggetti coinvolti (segue)

Enti sottoposti a regime intermedio (Art. 19-bis e 19-ter NEW D.Lgs. 39/10)



- Emittenti strumenti finanziari diffusi
- Società gestione mercati e sistemi compensazione e garanzia
- Società gestione accentrata strumenti finanziari
- SIM
- SGR e relativi fondi comuni gestiti
- SICAV e società investimento capitale fisso
- Istituti pagamento e moneta elettronica
- Intermediari finanziari (art. 106 TUB)

Si applicano le norme in materia di:

- durata dell'incarico di revisione/indipendenza (art. 17 NEW D.Lgs. 39/10 e 17 Regolamento EIP)
- EQCR (art. 8 Regolamento EIP)
- corrispettivi per la revisione - cap 70% sui servizi e servizi proibiti (artt. 4 e 5 Regolamento EIP)
- preparazione alla revisione e valutazione rischi indipendenza; Irregolarità e comunicazioni alle autorità di vigilanza (artt. 6, 7 e 12 del Regolamento EIP)

NON si applicano le norme in materia di:

- relazione di revisione (art. 10 Regolamento EIP)
- Comitato per il controllo interno e relativi adempimenti (art. 19 NEW D.Lgs. 39/10)
- gara d'appalto per conferimento incarico (art. 16 Regolamento EIP)





Abilitazione all'esercizio della revisione legale

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI
Dott. Giovanni D'Erasmus

Tirocinio ed esame relativo

- La revisione legale può essere esercitata soltanto dai soggetti iscritti nell'apposito Registro di cui all'apposita sezione del Nuovo Decreto. Possono chiedere l'iscrizione al Registro le persone fisiche in possesso di una laurea almeno triennale e dei necessari requisiti di onorabilità che abbiano svolto il tirocinio, ai sensi dell'art. 3, e superato l'esame di idoneità professionale di cui all'art. 4.
- Il tirocinio deve essere svolto per un triennio presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale ed è finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale.
- Lo stesso art. 3 disciplina tra l'altro le modalità di tenuta del registro del tirocinio, quelle di rendicontazione allo stesso delle attività svolte dai singoli tirocinanti nonché le formalità da rispettare in caso di variazione del soggetto presso cui viene svolto il tirocinio stesso.



Tirocinio ed esame relativo (segue)

- Il Ministero dell'economia e delle finanze, d'intesa con il Ministero della giustizia, indice, almeno una volta l'anno, l'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale.
- L'esame di idoneità professionale ha lo scopo di accertare il possesso delle conoscenze teoriche necessarie all'esercizio dell'attività di revisione legale e della capacità di applicare concretamente tali conoscenze e verte in particolare sulle seguenti materie specificatamente riportate nell'art. 4.2 del Nuovo Decreto.
- L'art. 4 prevede l'esonero sia per le materie che hanno già formato oggetto di esame universitario nel caso di svolgimento del tirocinio contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento di laurea specialistica o magistrale sia per i soggetti che hanno superato gli esami di Stato, fermo l'obbligo di completare il tirocinio legalmente previsto per l'accesso all'esercizio dell'attività di revisore legale.





Registro dei revisori contabili

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI
Dott. Giovanni D'Erasmus

Registro dei revisori contabili

- Il Registro è tenuto dal Ministro dell'economia e delle finanze (il MEF) che, di concerto con il Ministro della giustizia e sentita la Consob, con proprio regolamento ne stabilisce il contenuto, le modalità di presentazione e di analisi delle domande di iscrizione, nonché le relative tempistiche.
- Il MEF può avvalersi su base convenzionale di enti pubblici e privati per lo svolgimento dei compiti, anche di indagine e accertamento, connessi all'abilitazione dei revisori legali e delle società di revisione legale, alla tenuta del Registro e del Registro del tirocinio, allo svolgimento della formazione continua e al controllo della qualità.



Sezioni A e B

- La «Sezione A» è riservata ai revisori legali che nell'ultimo triennio hanno svolto attività di revisione legale o collaborato a un'attività di revisione legale in una società di revisione legale.
- In caso di mancata attività per tre anni consecutivi, i revisori legali sono collocati, d'ufficio, in un'apposita sezione del registro denominata «Sezione B», e non sono soggetti ai controlli di qualità di cui all'art. 20 del Nuovo Decreto.
- 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'art. 7, ad osservare gli obblighi in materia di formazione continua, nonché al pagamento del contributo annuale di iscrizione.



Formazione continua

- Gli iscritti nel Registro sono tenuti al rispetto degli obblighi di formazione continua, finalizzata al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali. Il MEF definisce annualmente i programmi di aggiornamento sulla base di materie caratterizzanti la revisione dei conti, ovvero la gestione del rischio e il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali applicabili, la disciplina della revisione legale, la deontologia professionale, l'indipendenza e la tecnica professionale della revisione.
- Il periodo di formazione continua è per triennio solare e l'impegno richiesto prevede l'acquisizione di almeno 20 crediti formativi all'anno, per un totale di un minimo di 60 crediti formativi nel triennio.
- L'attività di formazione continua può essere svolta attraverso la partecipazione a programmi di formazione a distanza erogati dal MEF, anche attraverso organismi convenzionati, o presso società o enti pubblici e privati accreditati dallo stesso MEF attraverso apposita convenzione.



Formazione continua (segue)

- Gli ordini professionali e le società di revisione legale devono comunicare annualmente al MEF l'avvenuto assolvimento degli obblighi formativi da parte dei revisori iscritti che hanno preso parte ai programmi di aggiornamento professionale svolti nell'ambito della formazione prevista rispettivamente dai singoli ordini professionali e dalle società di revisione.
-



Cancellazione e sospensione

- In caso di accertamento di insussistenza dei requisiti per l'abilitazione, il MEF ne dà comunicazione all'iscritto assegnandogli un termine non superiore a sei mesi per sanare le carenze. Qualora entro il termine assegnato l'iscritto non provveda, il MEF ne dispone, con proprio decreto, la cancellazione.
- In caso di accertamento di irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale, è prevista la possibilità di una sospensione dal Registro per un periodo non superiore a tre anni. La sospensione è altresì prevista per morosità dell'iscritto o, per un periodo non superiore a cinque anni, per esigenze cautelari nei casi di applicazione di pronunce da parte dell'Autorità giudiziaria.





Grazie

Contatti

Giovanni D'Erasmus
Senior Manager, Audit
Financial Services

KPMG S.p.A.
Via Abate Gimma, 62/A
70121 Bari

T +39 080 5243203
M +39 348 8259031
gderasmo@kpmg.it