

*Principi di revisione e prassi
operative – Pianificazione e
gestione del rischio – Procedure
e tecniche*

Disciplina della revisione legale e deontologia professionale - Aspetti legati all'incarico di revisione legale

28 novembre 2018

1

Disciplina della revisione legale e deontologia professionale - Aspetti legati all'incarico di revisione legale

- ***Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico***
- *Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente*
- *Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione*
- *Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale*
- *Scetticismo professionale*

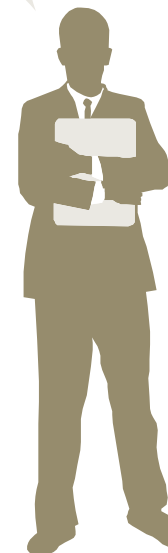
Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (1/8)

Quadro normativo di riferimento

- *Art. 2409 bis c.c. – revisione legale dei conti*
- *Art. 10 d.lgs. n. 39/2010 – indipendenza*
- *Artt. 10 bis d.lgs. n. 39/2010 – Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza*
- *Art. 13 d.lgs. n. 39/2010 - conferimento dell'incarico*
- *ISA Italia 210 - definizione dei termini dell'incarico*
- *ISQC 1*

Altri documenti professionali

- *L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori*
- *Linee guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia*



Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (2/8)

Soggetti obbligati alla revisione legale

SPA **(art. 2409 bis)**

OBBLIGO

- *Sempre*

SOGGETTO INCARICATO

- *Revisore legale*
- *Società di revisione*
- *Se non c'è obbligo del consolidato, lo statuto può prevedere incarico al Collegio Sindacale (composto da soli revisori legali)*
- *Regime per EIP*

SRL **(art. 2477)**

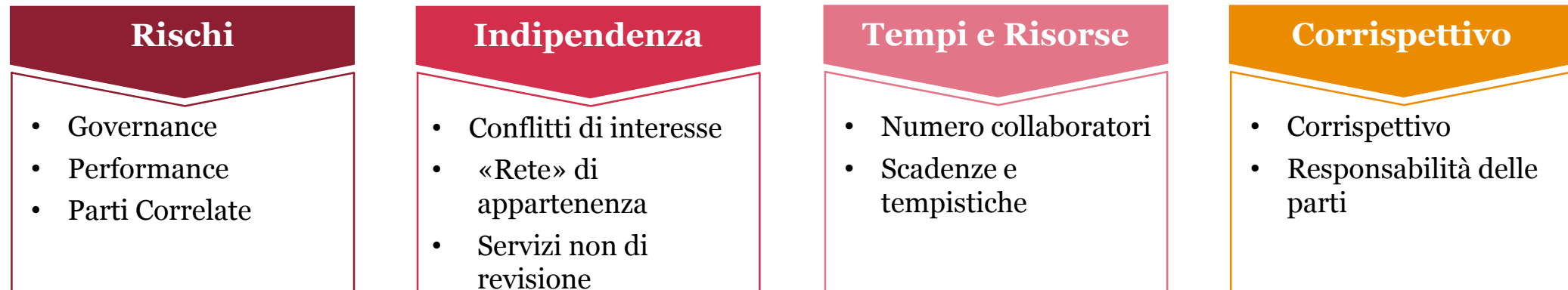
OBBLIGO

- *Previsto da statuto*
- *Obbligo redazione bilancio consolidato*
- *Controllante di società tenuta a rev. legale*
- *Superamento limiti ex art. 2435-bis cc
(Attivo 4.4 mln – Ricavi 8.8 – N. medio dip. 50)*
- *Riforma crisi d'impresa*

SOGGETTO INCARICATO


- *Revisore legale*
- *Società di revisione*
- *Sindaco unico, salvo diversa disposizione dello statuto*

Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (3/8)

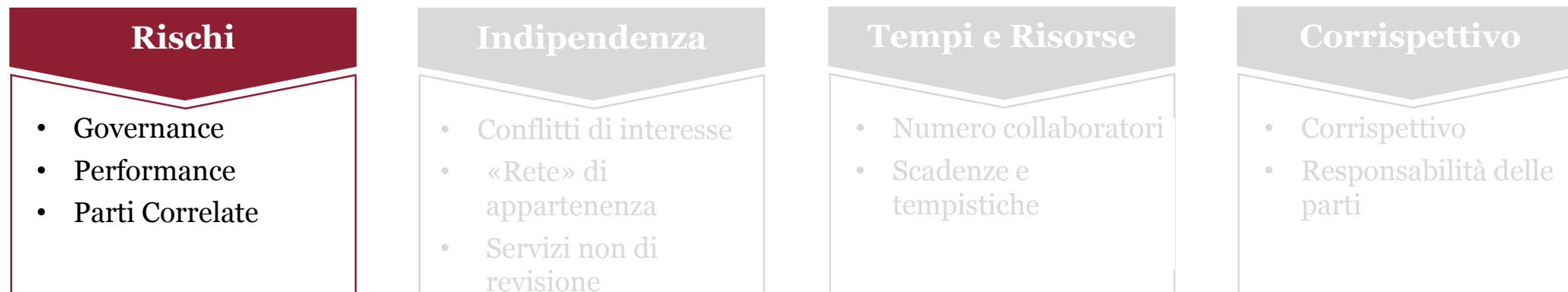


Le **attività preliminari** volte all'accettazione dell'incarico fanno riferimento ai seguenti ambiti:

- valutazioni relative ai **rischi** derivanti dall'accettazione dell'incarico;
- valutazioni circa l'**indipendenza** dei soggetti che svolgeranno l'incarico;
- valutazione dei **tempi** e delle **risorse** necessarie allo svolgimento dell'incarico e dei corrispettivi;
- definizione del **corrispettivo** dell'incarico.

Tutte le attività preliminari devono essere documentate ed inserite nelle carte di lavoro (si veda Check List Accettazione dell'incarico )

Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (4/8)



Rischi

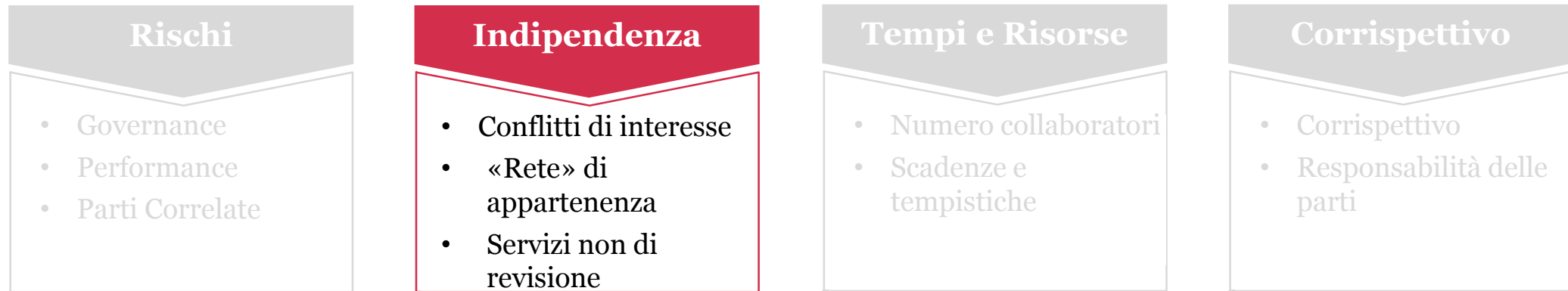
Informazioni

- Società, Soci, Governance
- Performance aziendale, Andamento business, Redditività
- Situazione economico-finanziaria
- Rapporti con parti correlate

Fonti

- Incontri presso la Società
- Review carte revisore uscente
- Analisi bilanci precedenti esercizi e analisi visure camerali
- Rassegna stampa – Notizie web

Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (5/8)

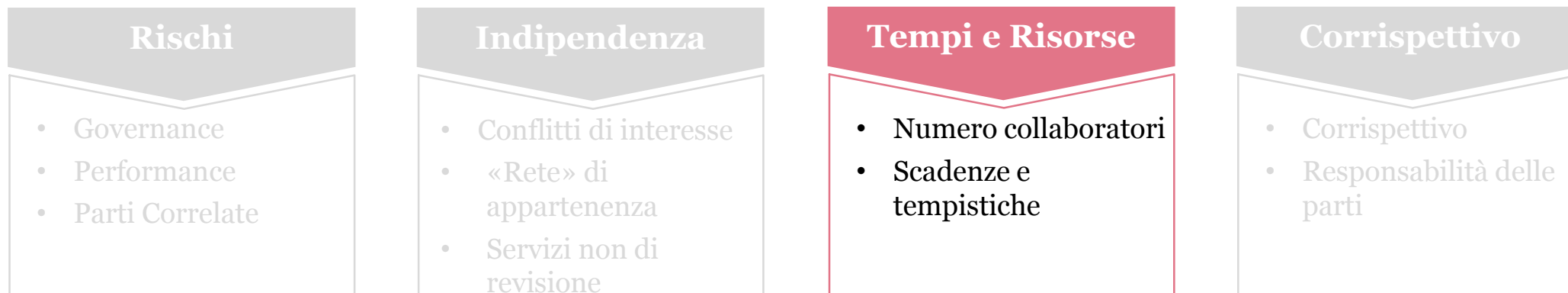


Indipendenza

L'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010. Tale articolo prevede che siano valutati seguenti punti:

- *Posizione di ausiliari/collaboratori e «rete» cui appartiene;*
- *conflitti di interesse, anche potenziali, o relazioni d'affari dirette o indirette;*
- *divieto di possesso di strumenti finanziari emessi dalla società soggetta a revisione legale;*
- *indipendenza mantenuta per tutta la durata dell'incarico.*

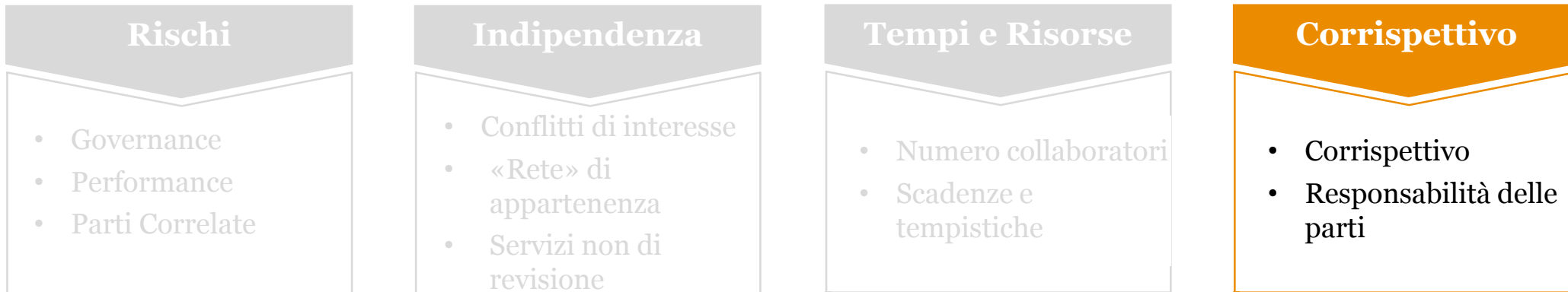
Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (6/8)



Tempi e risorse

Il candidato revisore dovrà procedere ad una valutazione e pianificazione delle tempistiche e delle risorse (collaboratori e ausiliari) necessarie allo svolgimento dell'incarico, in maniera adeguata alle dimensioni della società, considerando altresì le competenze specifiche per svolgere l'incarico.

Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (7/8)



Corrispettivo

Il corrispettivo deve essere stimato in funzione:

- *Della dimensione e rischiosità delle più significative grandezze economiche, finanziarie e patrimoniali;*
- *Della competenza ed esperienza che il lavoro richiede;*
- *Della necessità di garantire la supervisione e l'indirizzo del team di lavoro;*
- *Del rischio nello svolgimento dell'incarico;*



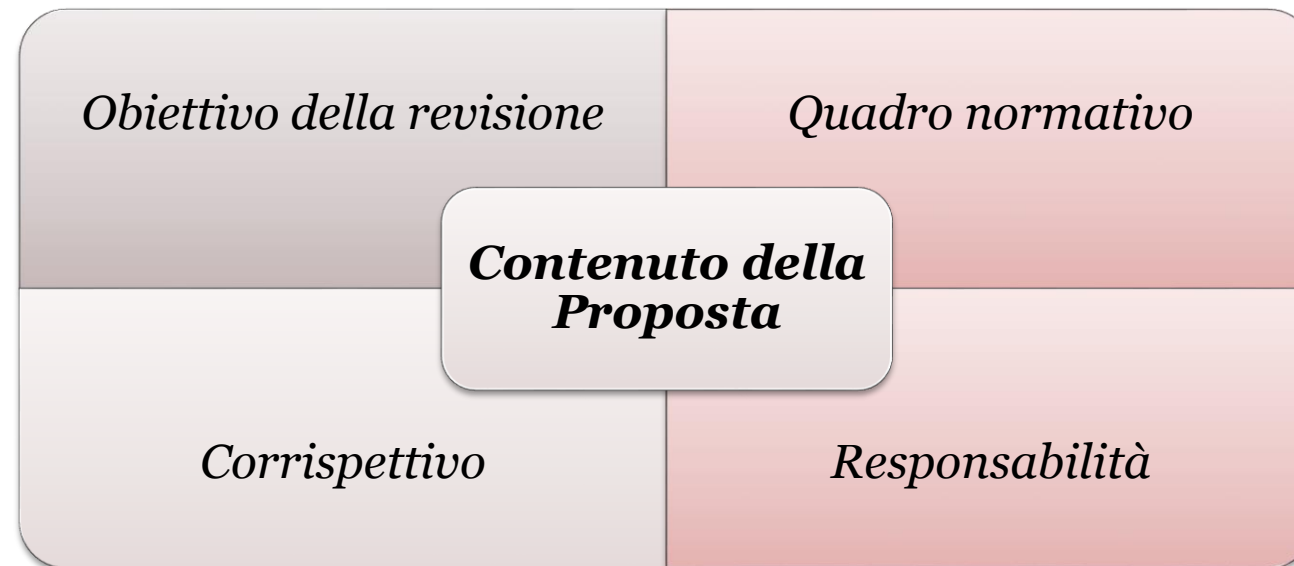
Il corrispettivo non può essere in alcun modo subordinato ai risultati della revisione e alla prestazione di servizi diversi dalla revisione.

Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico (8/8)

Lettera di incarico

Completato l'iter di selezione, è necessario predisporre una lettera di incarico da inoltrare alla società prima della data fissata per l'assemblea che deve provvedere alla nomina.

Si veda format proposta e ISA Italia 210. 



Esempi ed allegati

Check List Accettazione incarico (1/4)



Il questionario è tratto dall'Allegato 5.1 del documento:

CNDCEC – L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori – Dicembre 2015

SOCIETÀ: _____

INCARICO PER GLI ESERCIZI: _____

QUESTIONARIO RELATIVO ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
Caratteristiche e integrità del potenziale cliente				
1. Il potenziale cliente è conosciuto direttamente o tramite clienti fidati o colleghi?				
2. Esiste una ragionevole convinzione che non si siano verificati fatti o circostanze tali da mettere in dubbio l'integrità dei proprietari, del consiglio di amministrazione o della dirigenza del potenziale cliente? In particolare, esiste una ragionevole convinzione in merito all'assenza delle fattispecie di seguito riportate: (a) condanne e sanzioni per violazioni delle normative; (b) sospetti casi di atti illeciti o frode; (c) indagini in corso; (d) pubblicità negativa; (e) rapporti stretti con persone o aziende con etica discutibile.				

Descrizione	SÌ	NO	Non applicabile	Commenti
3. Se altri candidati hanno rifiutato il potenziale cliente, sono stati considerati i relativi rischi ed i motivi per i quali accettare l'incarico?				
Organo/i di controllo precedente/i				
4. È/sono stato/i contattato/i, con il consenso del potenziale cliente, l'organo/gli organi di controllo precedente/i al fine di acquisire informazioni in merito a: (a) onorari non pagati; (b) divergenze d'opinione o disaccordi con la società; (c) integrità della dirigenza e del consiglio di amministrazione; (d) motivazioni del cambiamento; (e) richieste irragionevoli o mancata collaborazione; (f) il contenuto delle relazioni; (g) differenze di revisione riscontrate?				
Bilanci precedenti				
5. È stata ottenuta ed esaminata copia dei bilanci degli ultimi esercizi?				
6. Sono stati discussi con i responsabili della società i principi contabili significativi utilizzati nell'esercizio precedente? È stato valutato se tali principi siano corretti e applicati con continuità? Si possono ragionevolmente escludere politiche contabili aggressive adottate dalla direzione?				

Esempi ed allegati

Check List Accettazione incarico (2/4)



Conoscenze specifiche 7. È stata ottenuta una comprensione di massima delle attività del potenziale cliente e del contesto in cui opera? 8. È stata acquisita una conoscenza di massima della prassi contabile del settore in cui opera il potenziale cliente sufficiente a svolgere l'incarico? In caso contrario, le conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente? 9. Sono state individuate aree che richiedono conoscenze specialistiche di esperti? In caso affermativo, le conoscenze necessarie possono essere ottenute facilmente?					12. Esiste una ragionevole convinzione che i rischi associati al settore di attività e al potenziale cliente sono accettabili? Ad esempio, si può ragionevolmente escludere la presenza dei seguenti rischi? a) Proprietario con atteggiamento dominante; b) indicazioni che la direzione sia incline a manipolare i dati di bilancio; c) violazioni della normativa di settore che diano luogo a sanzioni significative; d) problemi di finanziamento o solvibilità; e) elevato interesse da parte dei mezzi di comunicazione per l'azienda o i suoi dirigenti; f) tendenze e risultati economici del settore; g) dirigenza eccessivamente prudente oppure eccessivamente ottimista; h) partecipazione ad operazioni ad alto rischio; i) tipologia di attività particolarmente rischiosa; j) sistemi contabili ritenuti poco affidabili ovvero particolarmente complessi; k) operazioni significative o che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale sia con terzi che con parti correlate; l) operazioni complesse o straordinarie; m) saldi di bilancio significativi oggetto di stima; n) struttura aziendale od operativa insolita oppure complessa;
Valutazione dell'indipendenza 10. È stata valutata l'indipendenza al fine di accettare l'incarico? Sono state ottenute le attestazioni di indipendenza necessarie?					
11. Sono state adottate salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?					

Esempi ed allegati

Check List Accettazione incarico (3/4)



<p>n) struttura aziendale od operativa insolita oppure complessa;</p> <p>o) controlli deboli o dirigenza debole;</p> <p>p) assenza di politiche contabili chiare per il riconoscimento dei ricavi;</p> <p>q) impatto significativo di cambiamenti tecnologici sul settore o sull'attività;</p> <p>r) significativi benefici potenziali per la dirigenza che dipendono da risultati aziendali (economici e/o finanziari) positivi;</p> <p>s) problemi di competenza o reputazione della dirigenza;</p> <p>t) cambiamenti recenti di dirigenti, dipendenti con funzioni chiave, personale dell'ufficio contabilità, consulenti legali e fiscali;</p> <p>u) rispetto degli obblighi di pubblicazione di bilancio.</p>					<ul style="list-style-type: none"> • organismi di vigilanza; • i dirigenti del potenziale cliente; • i creditori del potenziale cliente; • potenziali investitori/acquirenti; • gli azionisti/i soci del potenziale cliente; • altri soggetti. <p>14. Si può ragionevolmente escludere l'esistenza di contenziosi con gli azionisti, i soci o terzi che saranno influenzati dal risultato dell'incarico?</p> <p>15. Si può ragionevolmente escludere la presenza di aree di bilancio specifiche o conti specifici meritevoli di ulteriore attenzione? In caso negativo, indicare quali.</p> <p>16. Si possono ragionevolmente escludere dubbi sulla continuità aziendale del potenziale cliente nel futuro prevedibile (almeno 12 mesi)?</p> <p>17. Esiste una ragionevole convinzione che il potenziale cliente sia disposto a pagare onorari accettabili e sia in grado di farlo?</p>				
<p>13. Chi sono i probabili utilizzatori del bilancio?</p> <ul style="list-style-type: none"> • banche; • autorità fiscali; 									

Esempi ed allegati

Check List Accettazione incarico (4/4)

Limitazioni allo svolgimento dell'incarico				
18. Esiste una ragionevole convinzione che la direzione della società non porrà limitazioni allo svolgimento del lavoro?				
19. La tempistica per lo svolgimento dell'incarico è ragionevole?				
Altro				
20. Si possono ragionevolmente escludere altri aspetti da considerare relativamente all'accettazione del cliente? In caso negativo, descrivere tali aspetti e come sono stati trattati.				

Conclusioni

Sulla base delle conoscenze preliminari del potenziale cliente e degli elementi illustrati in precedenza, il potenziale cliente è da considerarsi:

☐ a rischio basso ☐ a rischio moderato ☐ a rischio elevato

1. Nel caso in cui siano state individuate minacce significative all'indipendenza, sono state previste misure di salvaguardia al fine di eliminare la minaccia o ridurla a un livello accettabile.
2. Non siamo a conoscenza di alcun elemento che metta in pericolo l'indipendenza.
3. Sono state ottenute informazioni sufficienti per valutare se accettare o meno l'incarico.

Sulla base delle valutazioni effettuate, il presente incarico può essere accettato.

Firma dei candidati _____

Data: _____

Esempi ed allegati

Format Proposta (1/2)



Il format è tratto dall'Allegato 7.1 del documento: L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori

Al legale rappresentante della società [e/o amministratore]
Al Presidente del Collegio Sindacale
della Società ABC Srl/SpA/soc.coop.

Luogo e data

Egregi Signori,

come da Voi richiesto con la presente sono lieto di confermarVi la mia disponibilità a svolgere la revisione legale ai sensi dell'art. 14 e seguenti del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 del bilancio d'esercizio della società ABC Srl/SpA/soc.coop. costituito da²⁴ stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa, secondo i termini di seguito riportati.

1. Obiettivo e portata della revisione

L'oggetto dell'incarico è il seguente:

- la revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20x1 e dei due successivi esercizi con chiusura al 31 dicembre 20x2 e 20x3 della società ABC Srl/SpA/soc.coop. (di seguito anche la "Società") nonché la verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio;
- la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili²⁵.

La revisione del bilancio d'esercizio farà riferimento allo stato patrimoniale, al conto economico ed alla nota integrativa predisposti in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione ed ai principi contabili pertinenti.

La revisione legale sarà da me svolta con l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio.

2. Responsabilità del revisore

La revisione sarà da me svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Tali principi richiedono l'osservanza di principi deontologici nonché una pianificazione e uno svolgimento del lavoro di revisione finalizzati ad acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. La revisione comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni

contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La revisione comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla Direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

In ragione dei limiti intrinseci della revisione, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità agli statuti principi di revisione.

Nell'effettuare le mie valutazioni del rischio, considererò il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. Vi comunicherò, tuttavia, per iscritto le eventuali carenze significative negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione legale del bilancio, che avrò identificato nel corso della medesima.

3. Le responsabilità della Direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

La revisione sarà da me svolta sulla base del presupposto che la Direzione riconosca e comprenda che ha la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione ed ai principi contabili pertinenti;
- b) per quella parte di controllo interno ritenuta necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) di fornirmi:
 - i. accesso a tutte le informazioni di cui la Direzione sia a conoscenza e che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii. ulteriori informazioni che io possa richiedere alla Direzione ai fini della revisione legale;
 - iii. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali io ritenga necessario acquisire elementi probativi.

L'attività di revisione, secondo il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, include la richiesta alla Direzione di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.

Relativamente alla verifica sulla coerenza della Relazione sulla Gestione con il Bilancio, saranno svolte le procedure indicate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720B "La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza".

La verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, verrà effettuata in attuazione di quanto previsto dal primo comma, lettera b) dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, nonché del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale".

[Ove si ritenga opportuno è possibile inserire ulteriori informazioni contenenti, ad esempio, una descrizione più ampia delle fasi operative del processo di revisione e della metodologia di lavoro, incluso l'invio di lettere di conferma a terzi, la partecipazione agli inventari fisici, la verifica della consistenza di cassa e dei titoli in portafoglio, ecc. È possibile, inoltre, inserire una descrizione delle modalità di svolgimento delle verifiche della regolare tenuta della contabilità e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.]

4. Relazione di revisione

La relazione che sarà emessa sul bilancio della Società sarà redatta secondo quanto previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

5. Carte di lavoro

Le carte di lavoro da me predisposte, su qualsiasi formato, o acquisite dalla vostra Società o da terzi a supporto dell'attività di revisione oggetto del presente incarico, saranno di mia proprietà e tutte le informazioni in esse contenute saranno da me considerate strettamente riservate e confidenziali e conseguentemente trattate. Qualsiasi richiesta di consultazione delle mie carte di lavoro da parte vostra o di terzi verrà trattata nei limiti e con le modalità previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

6. Stima dei tempi e dei corrispettivi

Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto dell'esperienza acquisita per la revisione del bilancio dei precedenti esercizi, [ovvero, nel caso di un primo incarico di revisione di una società non precedentemente soggetta a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente.....". Nel caso di un primo incarico di revisione di una società già precedentemente assoggettata a revisione, la frase può essere sostituita con la seguente: "Sulla base di quanto sopra esposto, e tenuto conto delle informazioni acquisite dal precedente revisore e tramite colloqui con la Direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente"] ho determinato un impegno complessivo per la revisione del bilancio d'esercizio e per le verifiche periodiche sulla regolare tenuta della contabilità, quantificabile in n.....ore e per un corrispettivo di Euro per ogni singolo esercizio. Il compenso è determinato sulla base (inserire la modalità di valorizzazione) e verrà adeguato annualmente ogni (indicare giorno/mese) a partire

²⁴ L'esempio di lettere d'incarico è stato predisposto nell'assunto che la stessa venga redatta da un revisore legale. Tale esempio dovrà, pertanto, essere opportunamente adattato qualora la lettera d'incarico dovesse essere predisposta da una società di revisione.



Esempi ed allegati

Format Proposta (2/2)



dal (indicare giorno/mese/anno) in base alla variazione totale dell'indice Istat relativo al costo della vita (indice prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati) rispetto all'anno precedente.

Se si dovessero presentare circostanze eccezionali od imprevedibili (quali, ad esempio, il cambiamento della struttura e dimensione della Società, l'insorgere di situazioni particolari che modifichino l'affidabilità dei dati contabili, cambiamenti normativi o di principi contabili), che comportino un aggravio di tempo rispetto a quanto stimato nella presente proposta, esse saranno discusse con la Direzione per formulare un'integrazione alla presente proposta.

I corrispettivi indicati riguardano esclusivamente le prestazioni professionali e ad essi saranno aggiunti le spese documentate, IVA e gli oneri previdenziali suscettibili di rivalsa.

7. Indipendenza e insussistenza di incompatibilità

Tenuto conto della legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, dichiaro sin d'ora la mia indipendenza nei confronti della Società e l'insussistenza di cause di incompatibilità per l'assunzione di questo incarico.

Mi impegno altresì a porre in atto tutte le azioni necessarie a verificare che tali condizioni permangano per l'intera durata dell'incarico.

8. Normativa sulla Privacy

Tutte le informazioni ed i dati ottenuti durante lo svolgimento del mandato saranno da me considerati strettamente riservati e confidenziali. Essi pertanto verranno utilizzati limitatamente e solo in ragione del mandato conferitomi. Tali dati ed informazioni, in aggiunta alle comunicazioni previste nei confronti di soggetti e organi di governance, potranno essere divulgati esclusivamente a:

- collaboratori ed ausiliari coinvolti nello svolgimento dell'incarico, limitatamente a quanto necessario per lo svolgimento dei rispettivi compiti;
- autorità di vigilanza, italiane o estere;
- autorità amministrativa, giudiziaria e fiscale, nei casi e con le limitazioni previsti dalla legge;
- altri revisori, nei limiti previsti dalla normativa vigente e dai principi di revisione di riferimento. In questi casi provvederò a ottenere il Vostro preventivo consenso scritto.

L'informativa sulla "Privacy" prevista dall'art. 13 D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, verrà fornita in apposita scheda informativa, dopo l'assegnazione del mandato.

9. Adempimenti in osservanza della disciplina antiriciclaggio

In quanto soggetto destinatario della normativa antiriciclaggio ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, Vi informo che il conferimento del presente incarico determina l'insorgere, in capo al sottoscritto, dei seguenti adempimenti:

- adeguata verifica della clientela (art. 16 e ss.);
- conservazione e registrazione dei dati (art. 36 e ss.);
- segnalazione di operazioni sospette di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo (art. 41 e ss.).

Mi fornirò, pertanto, sotto la Vostra responsabilità penale che conseguirebbe in caso di violazione, tutte le informazioni necessarie e aggiornate per consentirmi di adempiere agli obblighi di adeguata verifica della clientela sulla base dell'obbligo previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231. In particolare, ai fini dell'identificazione del titolare effettivo, mi fornirò per iscritto tutte le informazioni necessarie e aggiornate delle quali siete a conoscenza.

Nel caso in cui non fossi messo in grado di rispettare gli obblighi di adeguata verifica della clientela, con particolare riguardo all'identificazione del cliente e dell'eventuale titolare effettivo, mi riservo il diritto di astenermi dallo svolgimento della mia prestazione professionale, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 e la conseguente facoltà di presentare le dimissioni dall'incarico di revisione.

Con riferimento all'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette all'Unità di Informazione Finanziaria ("UIF"), a cui il revisore è tenuto, pena l'applicazione di sanzioni, Vi preciso che tale obbligo dovrà essere da me assolto, laddove ne ricorrano i presupposti, con la massima tempestività e che esso sarà presidiato dal vincolo di riservatezza, anche nei confronti della Vostra Società, con l'unica eccezione delle autorità di vigilanza ed investigative competenti. Nel novero degli adempimenti imposti al sottoscritto rientra altresì l'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 51 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, in relazione alle infrazioni al divieto di trasferimento di contanti e di titoli al portatore di cui all'art. 49 del medesimo decreto.

10 Coperture assicurative

Lo scrivente revisore legale ha sottoscritto una polizza di copertura dei rischi professionali come segue:

• Compagnia Polizza N. Scadente il Massimale

Vi chiedo di fornirmi comunicazione per iscritto del conferimento dell'incarico di revisione da parte dell'Assemblea dei soci/azionisti della Società ABC Srl/SpA/soc.coop., in conformità a quanto disposto dall'art. 13 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, nonché di firmare e di restituirmi l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione del bilancio, incluse le reciproche responsabilità.

(firma del revisore legale)

.....

Per presa visione e accettazione per conto della Società

(firma)

.....

(Il legale Rappresentante o Procuratore)

Data



Disciplina della revisione legale e deontologia professionale - Aspetti legati all'incarico di revisione legale

- *Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico*
- ***Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente***
- *Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione*
- *Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale*
- *Scetticismo professionale*

Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente (1/3)

Quadro normativo di riferimento

- *Art. 9 bis, comma 5, d.lgs. n. 39/2010 - obbligo di cooperazione e accesso alle informazioni tra il revisore entrante e quello uscente*
- *ISA Italia 300 - pianificazione della revisione contabile*
- *ISA 510 Italia – primi incarichi di revisione contabile - saldi di apertura*



Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente (2/3)

*Il revisore entrante potrà ottenere le seguenti **informazioni**:*

- *Caratteristiche della direzione in termini di integrità e controllo;*
- *Rilievi ed aspetti segnalati nella relazione di revisione;*
- *Affidabilità del sistema di controllo interno;*
- *Rischio attribuito all'incarico;*
- *Carenze organizzative e di informativa;*
- *Problematiche relative al rischio di frode e antiriciclaggio;*
- *Verifica dell'adeguatezza delle procedure di revisione svolte;*
- *Continuità aziendale.*



Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente (3/3)

Quando: *L'accesso alle informazioni da parte del revisore entrante con il revisore uscente deve essere espletato prima di iniziare il primo incarico di revisione (ISA Italia n. 300 par. 13). L'accesso alle carte è consentito solo dopo l'archiviazione delle carte (60 gg dalla data di emissione della relazione – ISA Italia 230).*

Come: *La prassi operativa prevede che il revisore uscente ottenga formale evidenza dal revisore legale entrante e dalla società conferente, che l'utilizzo delle informazioni in suo possesso sarà circoscritto alle sole finalità previste dai principi di revisione (ISA Italia), facendosi rilasciare le **lettere di manleva**.*

L'incontro tra il revisore entrante ed il revisore uscente deve essere documentato formalmente.



*Elementi probativi
non sufficienti*

*Accesso alle carte
negato*



***Il revisore dovrà predisporre apposite verifiche sui saldi di
apertura***

Esempi ed allegati Lettere di manleva

Fonte: Ddr 212 Assirevi

Spettabile
ABC S.p.A. (società conferente)

Luogo e data.....

Come previsto dall'articolo 9-bis, comma 5 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) al [data], siamo tenuti a consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio al [data] della Vostra società al [nome del revisore entrante].

A tale fine ci avete rappresentato che [nome del revisore entrante], in qualità di revisore legale a noi subentrante della ABC S.p.A., ha richiesto di poter accedere ad alcune informazioni relative alla revisione da noi condotta sul bilancio della ABC S.p.A. al ... [data], e ci avete altresì dato il Vostro assenso a rispondere alle eventuali spiegazioni che, al riguardo, la stessa potrebbe richiederci.

Con la sottoscrizione della presente resta tra noi inteso che, come a Voi noto, l'accesso alle informazioni da noi raccolte nelle carte di lavoro è consentito allo scopo di permettere al [nome del revisore entrante] di ottenere le informazioni utili allo svolgimento della revisione in merito alla ABC S.p.A., nonché di raccogliere specifiche informazioni sulla revisione da noi condotta per programmare la revisione del Vostro bilancio chiuso al [data]. Rimane pertanto convenuto che tali informazioni saranno usate solo per il suddetto scopo e non saranno utilizzate per altro fine né divulgate a terzi, senza il nostro preventivo esplicito consenso. Specifico impegno al riguardo sarà assunto da [nome del revisore entrante] in apposita comunicazione.

Inoltre, con la sottoscrizione della presente ABC S.p.A., avuto riguardo alle finalità e limiti dell'accesso consentito alla [nome del revisore entrante], si impegna sin d'ora a non richiedere alla medesima di esprimere commenti, né verbali né per iscritto, circa la qualità del lavoro da noi svolto, e si dichiara sin d'ora consapevole del fatto che la [nome del revisore entrante] non potrà assumere il ruolo di perito, fornire assistenza in controversie giudiziarie o extra-giudiziarie o assumere incarichi in cui sia richiesto di esprimere valutazioni o commenti sulla qualità del nostro lavoro di revisione. Specifico impegno al riguardo sarà assunto da [nome del revisore entrante] in apposita comunicazione.

Vi preghiamo di confermare il Vostro accordo su quanto precede, restituendo copia della presente lettera datata e sottoscritta in segno di integrale benessere e accettazione.

Alleghiamo alla presente la bozza della lettera che chiederemo di sottoscrivere alla [nome del revisore entrante] relativa all'accesso e all'utilizzo delle informazioni contenute nelle carte di lavoro relative alla revisione.

Nome e Cognome
(Partner)

Per accettazione:

ABC S.p.A.

(Nome e Cognome
del rappresentante)



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA



Spettabile
SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE (REVISORE ENTRANTE)

Luogo e data

Abbiamo assoggettato a revisione contabile il bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC

S.p.A. al [data]. Il nostro esame è stato svolto in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), ed effettuando i controlli che abbiamo ritenuto necessari per le finalità dell'incarico conferitoci.

In conformità ai predetti principi, il nostro esame è stato pianificato e svolto esclusivamente con l'obiettivo di esprimere il nostro giudizio professionale sul bilancio d'esercizio (e consolidato) "nel suo complesso" della ABC S.p.A. al [data]. Tale giudizio professionale [aggiungere se è il caso: con modifica/senza modifica/o che ha comportato una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio.] è incluso nella relazione del [data] da noi redatta a completamento della revisione contabile sul predetto bilancio, della quale potrete ottenere copia dalla stessa società.

[Paragrafo da adattare alle circostanze: Successivamente a tale data non abbiamo svolto alcuna revisione legale di bilanci a data successiva e non abbiamo esaminato eventuali eventi successivi verificatisi dopo la data della nostra relazione.]

Come previsto dall'articolo 9-bis, comma 5 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in qualità di soggetto precedentemente incaricato della revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC S.p.A. al [data], siamo tenuti a consentirVi, l'accesso alle informazioni concernenti ABC S.p.A., e la revisione del bilancio al [data] della ABC S.p.A.

Pertanto, in relazione all'incarico da Voi ricevuto per la revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC S.p.A. al [data], conferitoVi dall'assemblea del [data] e come comunicato alla ABC S.p.A. con nostra lettera del, acconsentiamo a mettere a Vostra disposizione le informazioni raccolte nelle carte di lavoro da noi predisposte per lo svolgimento dell'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) della ABC S.p.A. e a fornirVi chiarimenti verbali rispondendo a specifici quesiti da Voi posti con riferimento a tali informazioni, secondo le condizioni indicate nei paragrafi successivi.

La revisione legale del bilancio d'esercizio (e consolidato) cui si riferiscono le carte di lavoro è stata pianificata e svolta secondo le norme tecnico deontologiche della revisione contabile generalmente osservate, ed ha comportato quei sondaggi e quelle procedure di verifica da noi ritenuti necessari nella fattispecie al fine di esprimere il giudizio sul bilancio nel suo complesso, e non al fine di un Vostro esame in tempi successivi, pertanto le conclusioni cui potreste pervenire potrebbero essere diverse da quelle da noi formulate nel nostro giudizio.

Conseguentemente, aspetti di particolare interesse per Voi potrebbero non essere stati specificatamente affrontati ovvero essere stati considerati con un'ottica diversa. Ci corre pertanto l'obbligo di segnalarVi che il lavoro da noi svolto, così come le informazioni contenute nelle suddette carte, potrebbero non essere sufficienti o idonee ai Vostri fini.

Resta inteso che l'accesso alle nostre carte di lavoro è accordato al solo scopo di consentirVi di ottenere informazioni utili allo svolgimento della revisione del bilancio della ABC S.p.A. dell'esercizio [data x+1] per il quale siete stati incaricati.

Desideriamo ricordarVi che i dati ed informazioni predisposti dalla ABC S.p.A. e da noi utilizzati ai fini delle procedure di revisione sul bilancio al [data] sono presenti nel sistema contabile amministrativo della ABC S.p.A. e potranno essere richiesti direttamente alla società.

In considerazione del fatto che l'accesso da parte Vostra alle informazioni da noi raccolte nelle carte di lavoro è consentito esclusivamente per lo scopo precedentemente indicato, la Vostra Società, con la sottoscrizione della presente, si impegna sin d'ora:

a non utilizzare le informazioni contenute nelle nostre carte di lavoro per altri fini e a non divulgarle a terzi;

a non esprimere verbalmente o per iscritto alcun commento circa la qualità del lavoro da noi svolto;

a non assumere incarichi quali perizie o consulenze tecniche, fornire assistenza in controversie o extra giudiziarie o assumere incarichi in cui sia richiesto di esprimere commenti o valutazioni sulla qualità del lavoro da noi svolto;

a non utilizzare i dati e le informazioni contenute nelle nostre carte di lavoro al fine della formulazione del Vostro giudizio professionale sul bilancio della ABC S.p.A. al [data], fatto salvo quanto previsto dagli ISA Italia con riferimento all'acquisizione di elementi probativi nella fase di avvio del nuovo incarico;

a conservare le informazioni da Voi desunte dalle nostre carte di lavoro, anche tramite nostro intervento a chiarimento, con la dovuta riservatezza. Inoltre, nel caso in cui terze parti dovessero richiederVi la disponibilità delle carte di lavoro da Voi predisposte nell'ambito della revisione contabile della ABC S.p.A., Vi impegnate a richiedere il nostro preventivo consenso scritto per consentire l'accesso ai dati ed alle informazioni da Voi desunte dalle nostre carte di lavoro, e ad ottenere da tali terze parti ogni necessaria manleva a nostro favore. Vi impegnate infine a comunicarci tempestivamente ogni eventuale richiesta rivoltaVi dall'autorità giudiziaria al fine di accedere alle vostre carte di lavoro qualora questi ultimi includano informazioni desunte dalle nostre carte di lavoro o, comunque, tramite nostro intervento a chiarimento.

La presente lettera Vi viene inviata in due copie; Vi preghiamo di confermare il Vostro accordo su quanto precede, restituendoci una copia della presente lettera da Voi datata e sottoscritta in segno di integrale benessere e accettazione.

Vogliate gradire i nostri più distinti saluti|

Nome e Cognome
(Partner)

Per accettazione:

SOCIETÀ DI REVISIONE LEGALE (REVISORE ENTRANTE)

Nome e Cognome

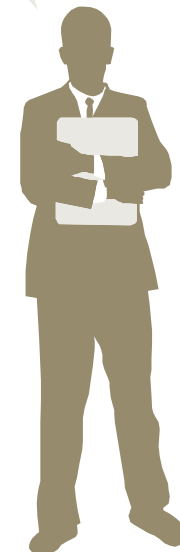
Disciplina della revisione legale e deontologia professionale - Aspetti legati all'incarico di revisione legale

- *Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico*
- *Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente*
- ***Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione***
- *Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale*
- *Scetticismo professionale*

Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione (1/5)

Quadro normativo di riferimento

Il D.M. n. 261 del 28 dicembre 2012, emanato ai sensi dell'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo n. 39/2010, disciplina i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale.



Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione (2/5)

Revoca per giusta causa

L'incarico affidato ai revisori legali o alle società di revisione legale può essere revocato solo per giusta causa. Costituiscono giusta causa di revoca:

- *il cambio del soggetto che esercita il controllo della società;*
- *il cambio del revisore del gruppo nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato;*
- *la sopravvenuta inidoneità del revisore legale ad assolvere l'incarico ricevuto;*
- *i gravi inadempimenti del revisore legale;*
- *l'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;*
- *l'indipendenza del revisore legale;*
- *la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale.*

Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione (3/5)

Dimissioni

Costituiscono circostanze idonee a motivare le dimissioni:

- *il cambio del soggetto che esercita il controllo della società;*
- *il cambio del revisore del gruppo;*
- *il mancato pagamento del corrispettivo;*
- *ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione legale;*
- *l'indipendenza del revisore legale;*
- *la sopravvenuta inidoneità a svolgere l'incarico;*
- *il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione;*

Risoluzione consensuale (o per giusta causa, ex art. 13 DLgs n. 39/2010)

Il revisore legale e la società assoggettata a revisione possono consensualmente determinarsi alla risoluzione del contratto di revisione, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale.

Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione (4/5)

Iter cessazione dell'incarico (revoca, dimissioni e risoluzione)



Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione (5/5)

*In caso di cessazione anticipata dell'incarico, vi sono obblighi di **comunicazione** da rispettare.*

*In caso di società **non EIP**, restano valide sostanzialmente gli stessi obblighi di comunicazione, con la differenza che il destinatario della comunicazione non è la Consob, bensì la **Ragioneria Generale dello Stato**.*

*In caso di società **EIP**, entro **15 gg** dalla data di delibera della cessazione dell'incarico, sia la società, che il revisore legale, devono trasmettere alla **Consob**, in originale la seguente documentazione:*

- *Delibera assembleare;*
- *Parere dell'organo di controllo;*
- *Relazione degli amministratori circa le motivazioni che hanno comportato la scelta.*

Disciplina della revisione legale e deontologia professionale - Aspetti legati all'incarico di revisione legale

- *Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico*
- *Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente*
- *Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione*
- ***Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale***
- *Scetticismo professionale*

Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (1/9)

Quadro normativo di riferimento

- *ISQC Italia 1*
- *ISA Italia 220 – Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile*
- *Art. 10 ter, 10 quater, 20, 21, 21bis e 22 Dlgs. 39/2010*



Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (2/9)

Aspetti peculiari

- *Tipologia del controllo della qualità*
 - ✓ *Controllo interno da parte del revisore;*
 - ✓ *Controllo esterno da parte dell'autorità di vigilanza (Consob, soggetti abilitati)*
- *Oggetto del controllo qualità*
 - ✓ *Sistema di controllo della qualità;*
 - ✓ *Singolo incarico di revisione legale*
- *Obiettivo comune*
 - ✓ *Garantire che la revisione contabile sia conforme ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili, e che la relazione di revisione sia emessa in modo appropriato alle circostanze.*

QUALITA' = corretta applicazione dei principi di revisione

Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (3/9)

*Il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC 1) tratta delle **responsabilità** del soggetto abilitato in merito al proprio sistema di controllo della **qualità**:*

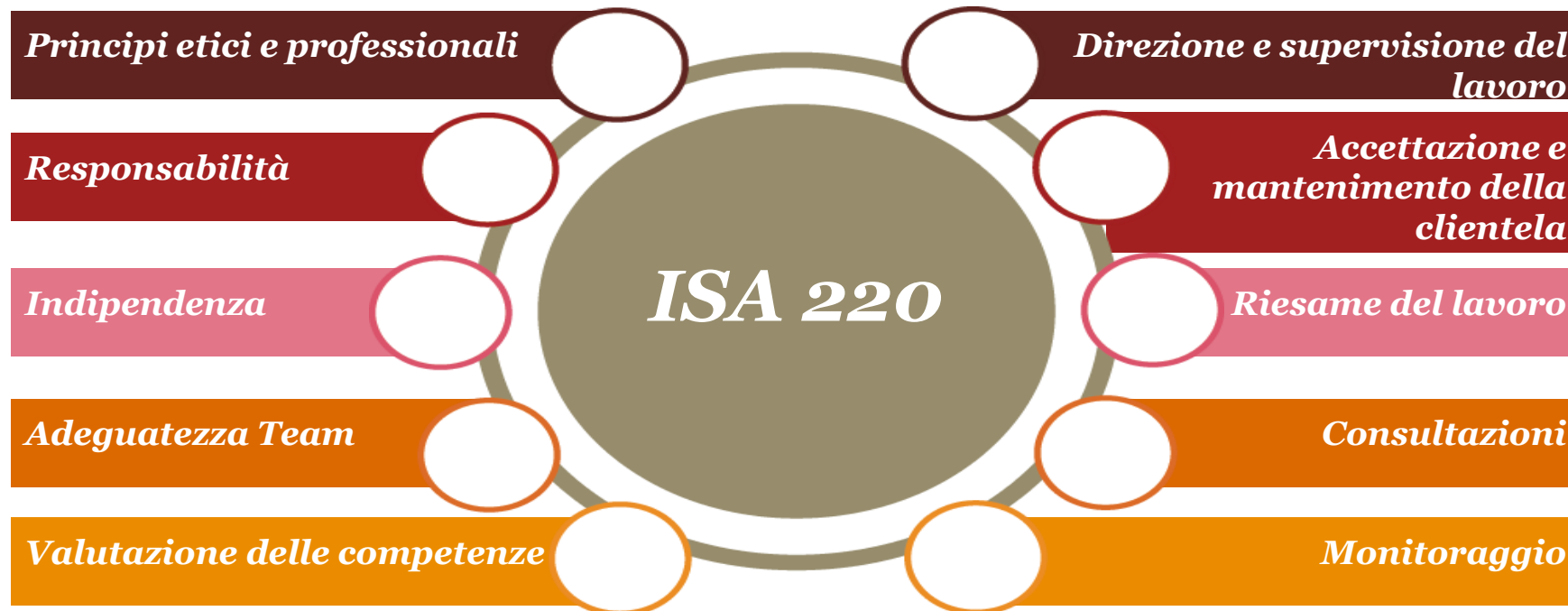
- *degli incarichi di revisione contabile completa e limitata del bilancio;*
- *degli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione;*
- *dei servizi di compilazione di informazioni finanziarie e non, nonché di svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente.*

*Ulteriori documenti pubblicati dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) forniscono principi e linee guida ulteriori sulle responsabilità del personale del soggetto abilitato alla revisione con riguardo alle procedure di controllo della qualità di specifiche tipologie di incarico. Il principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 220**, per esempio, tratta delle procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio.*

Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (4/9)

Il principio presenta le procedure di controllo della qualità che il revisore deve adottare per garantire che:

- *la revisione contabile sia **conforme** ai principi professionali ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;*
- *la relazione di revisione emessa sia **appropriata** alle circostanze.*



Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (5/9)

Svolgimento dell'incarico

- *Uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi;*
- *Supervisione;*
- *Riesame del lavoro (review);*
- *Consultazioni;*
- *Riesame della qualità;*
- *Gestione delle divergenze di opinioni.*

Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (6/9)

Supervisione e riesame del lavoro

- *Seguire l'avanzamento dell'incarico;*
- *Controllare che i componenti del team stiano svolgendo il lavoro secondo l'approccio pianificato per l'incarico;*
- *Identificare aspetti da sottoporre a consultazione o alle considerazioni dei membri più esperti del team;*
- *Il lavoro svolto supporta le conclusioni raggiunte ed è documentato in modo appropriato;*
- *Gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti ed appropriati a supportare la relazione;*
- *Gli obiettivi delle procedure svolte sono stati conseguiti.*

Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (7/9)

Riesame della qualità dell'incarico

*Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per prevedere un riesame della **qualità** del lavoro svolto. Le direttive devono:*

- *Prevedere riesame per EIP / ESRI;*
- *Fissare i criteri da seguire per sottoporre gli altri incarichi al riesame della qualità;*
- *Indicare le procedure del riesame (tempistiche ed estensione della review);*
- *Il riesame deve considerare: aspetti significativi, fascicolo di bilancio, riesame documentazione selezionata, conclusioni raggiunte.*

Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (8/9)

Controllo della qualità ex dlgs. 39/2010

Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale sono soggetti a controllo della qualità.

Incarichi Non - EIP

*Il controllo della qualità, svolto dal **MEF**, valuta:*

- *I principi di revisione applicati*
- *I requisiti di indipendenza applicabili*
- *Qualità e quantità risorse impiegate*
- *Corrispettivi*
- *Sistema di controllo interno*

*Gli incaricati del controllo, emettono **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.*

Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale (9/9)

Controllo della qualità ex dlgs. 39/2010 (segue)

Incarichi EIP

*Il controllo della qualità, svolto dalla **CONSOB**, può (in aggiunta a quanto previsto per i controlli per incarichi Non-EIP):*

- *richiedere la comunicazione, anche periodica, di dati e notizie e la trasmissione di atti e documenti;*
- *eseguire ispezioni*
- *richiedere notizie, dati o documenti*

*I risultati complessivi dei controlli della qualità sono illustrati dalla Consob in apposita **relazione** e pubblicati sul sito internet.*

Disciplina della revisione legale e deontologia professionale - Aspetti legati all'incarico di revisione legale

- *Iter di selezione, conferimento e lettera di incarico*
- *Rapporti deontologici tra revisione entrante e uscente*
- *Revoca del revisore, dimissioni o risoluzione del contratto di revisione*
- *Controllo di qualità nell'incarico di revisione legale*
- ***Scetticismo professionale***

Scetticismo professionale (1/3)

L'art. 9 d.lgs. n. 39/2010, dispone che:

*“Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo **scetticismo professionale**, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori.*

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

Ai fini del presente articolo, per "scetticismo professionale" si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.”

Scetticismo professionale (2/3)

*Lo **scetticismo professionale** implica prestare attenzione:*

- *Agli elementi probativi acquisiti in contraddizione tra loro;*
- *Alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti;*
- *Alle informazioni che si intendono utilizzare come elementi probativi;*
- *Alle condizioni che possono segnalare possibili frodi;*
- *Alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione.*

Scetticismo professionale (3/3)

*Mantenere lo **scetticismo professionale** per tutta la durata della revisione contabile è necessario, se il revisore intende ridurre i rischi:*

- *di trascurare circostanze inusuali;*
- *di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel corso della revisione;*
- *di utilizzare assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.*

Esempi – Scetticismo professionale

1. Elementi probativi a supporto delle attività estimative del management
2. Operazioni con parti correlate;
3. Verificare gli indirizzi/contatti forniti per le lettere di circolarizzazione
 - ✓ *Check telefonico/Ricerca su internet*
4. Verifica dei documenti ricevuti tramite circolarizzazione
 - ✓ *Verifica dei timbri postali provenienza lettere*
 - ✓ *Verifica dominio provenienza mail ricevute da terze parti*
 - ✓ *Verifica numero telefono per FAX ricevuti*
5. Verificare informazioni / dati provenienti da fonti interne all'azienda