

LA DISCIPLINA DELLA REVISIONE LEGALE

GENOVA, 6 Marzo 2019

Dott. Liccardo Roberto

Commercialista e Revisore Legale - ODCEC di Genova

roberto.liccardo@gmail.com

AGENDA DEL CORSO

1. 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
4. Approfondimenti:
 - Errori in bilancio e frodi
 - Responsabilità del revisore
 - Obiettivi della revisione
 - La formazione del giudizio sul bilancio
 - Tipologia di giudizio

LE NORME DI RIFERIMENTO

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

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

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

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 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

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.

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

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 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Il D.Lgs.39/2010 ha uniformato, in Italia, la normativa di riferimento per la revisione legale; è stato il primo passo per la riorganizzazione del panorama normativo italiano in materia di revisione legale dei conti annuali e consolidati di tutte le società:

- Per le società per azioni e in accomandita per azioni la revisione legale deve essere effettuata da un revisore legale o da una società di revisione legale. Lo statuto delle società che non sono tenute al bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale sia eseguita dal collegio sindacale, costituito esclusivamente da revisori legali.
- Per le società a responsabilità limitata l'obbligo della revisione legale sussiste se 1) è previsto dallo statuto, oppure 2) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato, oppure 3) la società controlla una società tenuta alla revisione legale dei conti, oppure 4) per due esercizi consecutivi la società ha superato due dei tre limiti previsti dall'art. 2435-bis c.c. per la redazione del bilancio abbreviato (normativa modificata dal nuovo codice della crisi di impresa e dalla modifica dell'art 2435-bis del Codice Civile).

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

(segue)

Se la nomina è obbligatoria, la S.r.l. può nominare un solo revisore, che svolge sono compiti di controllo legale dei conti e non il controllo sulla gestione, oppure nominare l'organo di controllo al quale affidare anche la revisione legale, oppure nominare sia l'organo di controllo sia il revisore legale.

- Per gli EIP la revisione legale prevede norme particolari che derivano dalla necessità di maggiori cautele vista l'importanza degli EIP (che comprendono i soggetti di cui all'art. 16 del decreto, quali Società quotate, Banche, Assicurazioni e riassicurazioni). La revisione legale non può mai essere svolta dal collegio sindacale e questo obbligo si estende anche alle loro controllate, controllanti e alle altre società controllate dalla controllante che controlla l'ente di interesse pubblico.

I nuovi parametri del Codice Civile nelle Srl (art 2435-bis del Codice Civile)

Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato almeno uno (due nella previgente normativa) dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2.000.000 euro (4.400.000 euro nella previgente normativa);
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2.000.000 euro (8.800.000 euro nella previgente normativa);
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità (50 unità nella previgente normativa).

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

Il decreto disciplina alcune tematiche specifiche in merito a:

- Conferimento dell'incarico: l'assemblea conferisce l'incarico di revisione legale sulla base di una proposta, motivata dal collegio sindacale (ovvero del consiglio di sorveglianza, in caso di adozione del sistema dualistico, o del comitato per il controllo sulla gestione, in caso di adozione del sistema monistico).
- Corrispettivo: devono essere indicati in nota integrativa i corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, i corrispettivi per i servizi di consulenza fiscale, i corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile.

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

(segue)

- Svolgimento della revisione: i principi da rispettare riguardano la deontologia professionale, la riservatezza e il segreto professionale, l'indipendenza e l'obiettività. Le norme etiche e deontologiche elaborate dagli ordini professionali e approvate dal MEF. Lo svolgimento della revisione legale si basa sui principi di revisione adottati dalla Commissione europea (Isa omologati) e sui principi di revisione OIC.
- Controllo della qualità: gli iscritti nel Registro che non svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico sono soggetti a un controllo della qualità almeno ogni sei anni (tre anni per i revisori di Eip).

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

(segue)

- Responsabilità patrimoniale: i revisori legali e la 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. L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili si prescrive nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione.
- Conservazione delle carte di lavoro: è stato introdotto nei confronti del soggetto incaricato della revisione (compreso, dunque, il collegio sindacale) l'obbligo di conservare i documenti e le carte di lavoro per dieci anni dalla data della relazione di revisione (art. 14, comma 6, D.Lgs.39/2010).
- Registro unico: obbligo di iscrizione nel Registro disciplinato dal MEF. Ogni professionista è tenuto all'iscrizione ed all'aggiornamento del registro.

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

Con riferimento allo svolgimento dell'attività di revisione legale, il 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 di valutarne e documentarne l'esistenza prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale (art. 10-bis).

Il 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.

La 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 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 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 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 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, 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 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

(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 Decreto disciplina, tra l'altro, i seguenti aspetti:

- rischio di 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 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

(segue)

- divieto per il revisore 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 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

(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 D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

(segue)

Per gli Enti di interesse pubblico il 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.

ABILITAZIONE ALL'ESERCIZIO DELLA REVISIONE LEGALE

Tirocinio

La revisione legale può essere esercitata soltanto dai soggetti iscritti nell'apposito Registro di cui all'apposita sezione del 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.

Abilitazione all'esercizio della revisione legale

(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 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

Il registro

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.

(segue)

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.

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.

Registro dei revisori contabili

Per l'attività di formazione continua, le materie del **Gruppo A** dovranno rappresentare **almeno il 50 per cento** dei crediti formativi di ciascun iscritto (almeno 10 crediti formativi annuali).

Materie Gruppo A

- 1) Gestione del rischio e controllo interno
- 2) Principi di revisione nazionale e internazionali
- 3) Disciplina della revisione legale
- 4) Deontologia professionale ed indipendenza
- 5) Tecnica professionale della revisione

Materie Gruppo B

- 1) Contabilità generale
- 2) Contabilità analitica e di gestione
- 3) Disciplina del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato
- 4) Principi contabili nazionali ed internazionali
- 5) Analisi finanziaria

Materie Gruppo C

- 1) Diritto civile e commerciale
- 2) Diritto societario
- 3) Diritto fallimentare
- 4) Diritto tributario
- 5) Diritto del lavoro e della previdenza sociale
- 6) Informatica e sistemi operativi
- 7) Economica politica, aziendale e finanziaria,
- 8) Principi fondamentali di gestione finanziaria
- 9) Matematica e statistica.

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.

APPROFONDIMENTI

- ERRORI IN BILANCIO E FRODI**
- RESPONSABILITA' DEL REVISORE**
- OBIETTIVI DELLA REVISIONE**
- LA FORMAZIONE DEL GIUDIZIO SUL BILANCIO**
- TIPOLOGIA DEL GIUDIZIO**

Errore in bilancio e Frodi

Generalmente include l'omissione di un importo o di un'informativa

INTENZIONALE

Frode



Posto in essere dolosamente, al fine di ottenere un vantaggio ingiusto o illecito



Può essere compiuto dalla direzione, dal personale dipendente o da terzi

NON INTENZIONALE

Errore nel processo di raccolta o di elaborazione dei dati



Errata stima contabile per non corretta interpretazione dei fatti



Errore nell'applicazione di principi contabili

Caratteristiche delle frodi

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

Manipolazione dell'informativa finanziaria



Posta in essere al fine di ingannare gli utilizzatori del bilancio

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

Appropriazioni illecite di beni aziendali



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

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

Responsabilità del revisore

- Svolgere il suo lavoro nel rispetto degli ISA Italia con adeguato scetticismo professionale.
- A causa dei limiti intrinseci della revisione permane il rischio che alcuni errori significativi presenti nel bilancio non siano individuati anche se la revisione viene pianificata e svolta in conformità agli ISA Italia.
- Il rischio di non identificare un errore significativo derivante da frodi è maggiore in quanto le frodi possono essere accompagnate da schemi organizzativi sofisticati e attentamente progettati al fine di occultarle.
- La successiva scoperta di un errore significativo in bilancio dovuto a frodi non indica di per sé che la revisione contabile non sia stata svolta secondo i principi di revisione.

Obiettivi della revisione (ISA ITALIA n.700)

- Formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;
- Esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta.

La formazione del giudizio sul bilancio (ISA ITALIA n.700)

Il revisore deve formarsi 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.

Il revisore deve concludere se egli abbia acquisito una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali, tenuto conto:

- dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- della significatività degli errori;
- delle valutazioni sulla conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

La formazione del giudizio sul bilancio (ISA ITALIA n.700)

Il revisore deve valutare se, alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili scelti e applicati;
- i principi contabili siano coerenti e appropriati al quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli;
- le informazioni presentate in bilancio siano pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili;

La formazione del giudizio sul bilancio (ISA ITALIA n.700)

(segue)

- il bilancio fornisca informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio;
- la terminologia utilizzata in bilancio sia appropriata.

Il bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, deve altresì essere predisposto in base ad una corretta:

- presentazione, struttura e contenuto del bilancio nel complesso;
- rappresentazione di operazione ed eventi sottostanti

Tipologia di giudizio

Giudizio senza modifica :

- nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Giudizio con modifica:

- il revisore conclude che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi;
- il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Qualora il bilancio, redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, non fornisca tale rappresentazione, il revisore deve stabilire se sia necessario esprimere un giudizio con modifica.

Tipologia di giudizio

(segue)

Il revisore deve esprimere un **giudizio con rilievi** laddove:

- avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero;
- non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.

Il revisore deve esprimere un **giudizio negativo** laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.

Tipologia di giudizio

(segue)

Il revisore deve dichiarare **l'impossibilità di esprimere un giudizio** laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

Il revisore deve dichiarare **l'impossibilità di esprimere un giudizio** qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio

Tipologia di giudizio

(segue)

Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione un **richiamo d'informativa**, a condizione che:

- egli non sia tenuto a esprimere un giudizio con modifica a causa di tale aspetto;
- l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione.

Tipologia di giudizio

(segue)

Qualora il revisore consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, il revisore deve inserire un **paragrafo relativo ad altri aspetti** nella relazione di revisione, a condizione che:

- non sia vietato da leggi o regolamenti;
- l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Dott. Liccardo Roberto

roberto.liccardo@gmail.com