

*VIDEOFISCO DEL 20 NOVEMBRE 2019*

## **Il codice deontologico e la qualità dei revisori.**

### **Le ultime novità in tema di revisione: le passività potenziali**

*A cura di Emanuele Pisati e Andrea Scaini*

**LE PASSIVITA' POTENZIALI  
NEL BILANCIO  
DOTTRINA E PRINCIPI CONTABILI E  
DI REVISIONE**

**ANDREA SCAINI**

## **ART. 2424 bis III comma Codice civile**

Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti **di natura determinata, di esistenza certa o probabile,** dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono **indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza.**

OIC 31

DEBITI

AN

QUANTUM

QUANDO

CERTI

FONDI

AN

QUANTUM O

QUANDO

INCERTI

RISERVE UTILI

AN

QUANTUM

QUANDO



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione**  
**Nazionale dei**  
**Commercialisti**

### DOCUMENTO DI RICERCA

---

# LE PASSIVITÀ POTENZIALI: VALUTAZIONE ED ISCRIZIONE IN BILANCIO

14 OTTOBRE 2019

## IL CONTESTO NORMATIVO E DOTTRINALE

### 3.1. I principi contabili italiani e le passività potenziali

L'OIC 31 al paragrafo 5 recita *“I fondi per rischi rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. Si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro”*.

Al paragrafo 10 del medesimo principio contabile si precisa che *“Le passività potenziali rappresentano passività connesse a “potenzialità”, cioè a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro”*<sup>5</sup>.

Il paragrafo 9, invece, evidenzia che *“Per potenzialità si intende una situazione, una condizione o una fattispecie esistente alla data di bilancio, caratterizzate da uno stato d'incertezza, che al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi in una perdita (passività potenziale), ovvero in un utile (attività potenziale)”*.

Gli elementi che accomunano i tre incisi, sopra riportati, sono sostanzialmente:

- a) la natura determinata ed *“esistenza probabile”* della passività relativamente al verificarsi di un evento futuro<sup>6</sup>;
- b) la *“potenzialità”* che la passività sia connessa a situazioni esistenti alla data di bilancio<sup>7</sup>;
- c) lo *“stato di incertezza”* che si verifichi l'evento futuro e che da tale evento possa scaturire una perdita per l'azienda.

## IL CONTESTO NORMATIVO E DOTTRINALE

L'evento è "*probabile*" qualora il suo accadimento è ritenuto verosimile, quindi concretizzabile. Si tratta di passività esistenti, ma con esito incerto che si risolveranno in futuro. È chiaro che, affinché si possa classificare come "*probabile*", la passività deve possedere i caratteri della "verosimiglianza" in relazione alle informazioni di cui si è in possesso alla data di chiusura del bilancio. In tal senso, ad esempio, un rischio legato ad una garanzia ipotecaria piuttosto che fidejussoria è difficile che possa dirsi, al momento della chiusura del bilancio, "verosimile", a maggior ragione se non vi siano evidenti segnali di natura reddituale e finanziaria che attestino un rischio di escussione. Differente è l'ipotesi di un contenzioso tributario già avviato alla data di bilancio, con una chiusura piuttosto certa, per la quale vi è la "verosimile" possibilità che si concluda negativamente. A questo proposito, sarebbe più che opportuno considerare l'evento una passività probabile e pertanto trattarla come passività potenziale. Si classifica passività "*possibile*", la passività che, seppur legata ad eventi futuri, si caratterizza per un'"*esistenza probabile*" scarsamente definibile, tale da rendere non "*verosimile*" che l'evento possa produrre una perdita per l'impresa

Per finire l'evento "*remoto*" in relazione al quale, la probabilità che la perdita relativa alla passività potenziale si possa concretizzare è considerata un evento eccezionale, non preventivabile dal soggetto valutatore.

**APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA  
AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI**



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili



### **LA REVISIONE LEGALE NELLE “NANO-IMPRESE”**

**Riflessioni e strumenti operativi**



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

# IL CONTESTO NORMATIVO E DOTTRINALE

La nano-impresa può, quindi, intendersi, in senso quantitativo, come quella società che la disciplina del 2019 ha aggiunto all'insieme originariamente previsto dal D.Lgs. 39/2010 e dalla versione ante-riforma dell'art. 2477 c.c. e che è assoggettata all'obbligo di revisione legale.

Parametri	Vecchi limiti	Numero soglie	Nuovi limiti	Numero soglie
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.800.000	2	4.000.000	1
Totale attivo	4.400.000		4.000.000	
Numero dipendenti	50		20	

## 1.2. Nozione economico-aziendale

Il concetto di nano-impresa può essere interpretato anche dal punto di vista qualitativo, considerandone le caratteristiche economico-aziendali, che finiscono per assumere specifico rilievo ai fini della revisione legale.

I principi internazionali di revisione, in effetti, seguono proprio un approccio qualitativo per definire l'impresa di dimensioni minori. Il Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 200, *Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*, fornisce le indicazioni riportate nella tabella seguente.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.A64	Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali: a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative); b) una o più delle seguenti caratteristiche: i) operazioni semplici e lineari; ii) semplicità delle registrazioni contabili; iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività; iv) un numero limitato di controlli interni; v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni. Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.
ISA Italia 200.A65	Le considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori contenute nei principi di revisione sono state elaborate principalmente con riferimento alle società non quotate. Alcune delle considerazioni, tuttavia, possono essere utili per le revisioni contabili di società quotate di dimensioni minori.
ISA Italia 200.A66	I principi di revisione definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "proprietario-amministratore".

# IL CONTESTO NORMATIVO E DOTTRINALE

## PRINCIPIO ISA 501

### ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

Indice	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) .....	1
Data di entrata in vigore .....	2
<b>Obiettivo</b> .....	3
<b>Regole</b>	
Rimanenze .....	4-8
Contenziosi e contestazioni .....	9-12
Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa .....	13
<b>Linee Guida ed altro Materiale Esplicativo</b>	
Rimanenze .....	A1-A16
Contenziosi e contestazioni .....	A17-A25
Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa .....	A26-A27

**Altra questione  
inderogabile riguarda  
la quadratura dei conti  
Banca con i riscontri  
dei moduli ABI REV**

### PRINCIPIO ISA 501

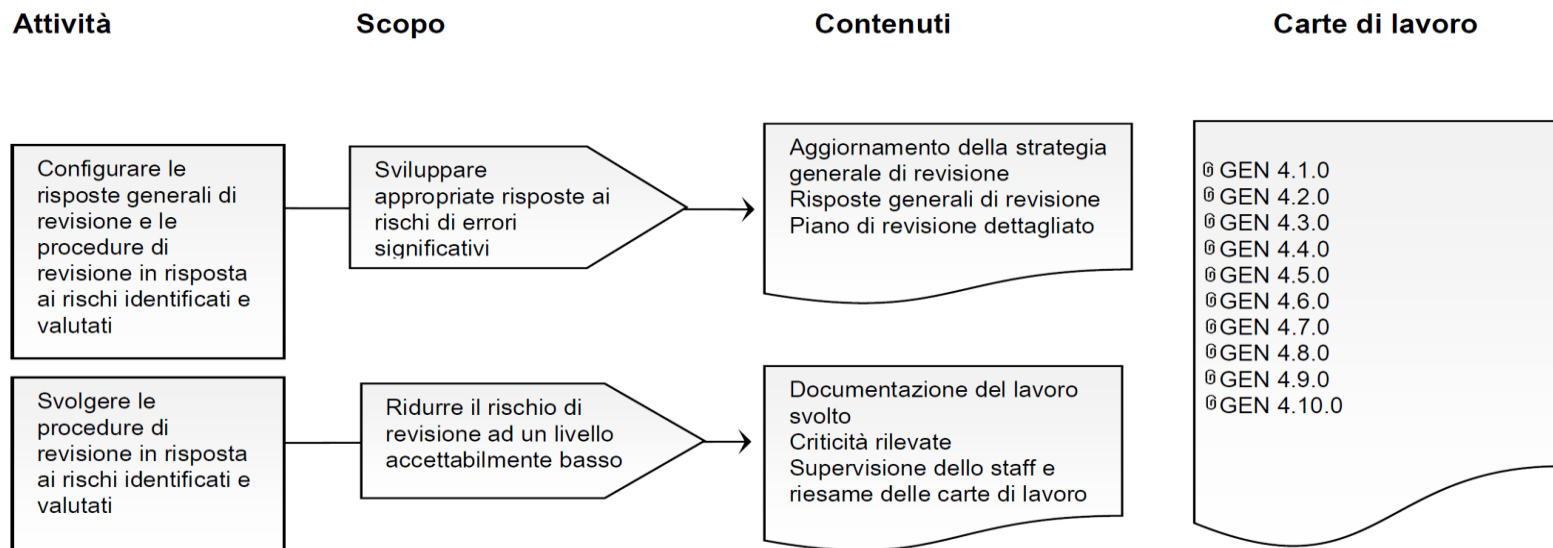
#### Contenziosi e contestazioni

9. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione al fine di identificare i contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa che possono dare origine ad un rischio di errore significativo; tali procedure comprendono: (Rif.: Parr. A17-A19)

- a) le indagini presso la direzione e, ove applicabile, presso altri soggetti all'interno dell'impresa, incluso il consulente legale interno;
- b) il riesame dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e della corrispondenza intercorsa tra l'impresa ed il suo consulente legale esterno;
- c) il riesame dei conti relativi alle spese legali. (Rif.: Par. A20)

10. Qualora il revisore identifichi e valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi o alle contestazioni individuati, ovvero le procedure di revisione svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste da altri principi di revisione, deve ricercare una comunicazione diretta con il consulente legale esterno dell'impresa. Il revisore

## 18. CONFERME ESTERNE



Temi trattati	ISA Italia di riferimento
Definizione di "Conferme esterne"	505
Conferme esterne come procedure di validità	330
Conferme esterne in risposta a rischio di frode	240, 330
Conferme esterne da parte di fornitori di servizi	402
La procedura di richiesta di conferma esterna	505
Le conferme esterne nella verifica dei saldi di apertura	510
I risultati delle procedure di richiesta di conferme esterne	505

## Tipologie

59. Si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:

**(a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio**

Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

Ne possono essere esempi:

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
  - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
  - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

Grande  
rilevanza  
fiscale per  
effetto del  
principio di  
derivazione  
rafforzata



## **(b) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio**

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo. Ne possono essere esempi:

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19 "Debiti";
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 6.

## **(c) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale**

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

## **Rilevazione in bilancio**

60. I fatti del tipo (a) e (c) sono rilevati in bilancio per riflettere l'effetto che tali eventi comportano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.

Grande  
rilevanza  
fiscale per  
effetto del  
principio di  
derivazione  
rafforzata

OIC – Newsletter



## **Bozza di risposta alla richiesta di chiarimento**

### **OIC 29 Fatti successivi che devono essere recepiti in bilancio**

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento sull'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione dei valori di bilancio. E' stato chiesto di chiarire se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio. Un esempio è la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio. **E' stato chiesto se, in questo caso, una società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito.**

In tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, l'OIC 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio. **Seguendo tale principio appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nell'esercizio successivo. Ai sensi dell'OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio.**

Alla luce di quanto sopra non si ravvede la necessità di un intervento dell'OIC di carattere interpretativo o emendativo.





## **PRINCIPI ITALIANI DI VALUTAZIONE (PIV)**

## IL CONTESTO NORMATIVO E DOTTRINALE

Richiamando quanto proposto dall'Organismo Italiano di Valutazione (OIV), il principio I.1.1., nel commento si stabilisce che: *“La valutazione non è un dato di fatto, ma una stima di una specifica configurazione di valore riferita ad una specifica attività ad una specifica data, tenuto conto della specifica finalità della stima”*. Dalla lettura dell'inciso è chiaro che la valutazione non garantisce un unico ed incontrovertibile dato, in quanto nel processo valutativo *“Non esiste – in quanto non oggettivamente determinabile – il valore “giusto” o il valore “vero” di un bene. Ogni valore è sempre e comunque frutto di una stima e, pertanto, è sempre una quantità approssimata ma non esatta”* (Principio di Valutazione I.1.1). Il concetto ben si abbina a quello di valore soggettivo, richiamato poc'anzi parlando di postulati di bilancio. Non a caso la valutazione delle poste di bilancio si muove in un range di valori, tra un minimo ed un massimo.

Gli elementi che garantiscono un adeguato e “congruo” processo di valutazione possono essere sinteticamente espressi come segue:

- a) le competenze del soggetto valutatore;
- b) la finalità della valutazione;
- c) la data della valutazione;
- d) le ipotesi di partenza;
- e) gli assunti base;
- f) il grado di approssimazione.

### 4. Bilancio

# I FONDI RISCHI NEL BILANCIO DELLE SOCIETÀ OIC *ADOPTER*



Uno degli argomenti di estrema attualità, in periodi di crisi o *post* crisi, quale quello attuale, riguarda il corretto approccio metodologico e valutativo, degli amministratori prima, e dei sindaci e revisori poi, dei fondi rischi da appostare in bilancio, secondo corretti principi contabili. L'esame verrà limitato alle sole società che operano nell'ambito delle norme sul bilancio previste dal Codice civile.

/ Andrea SCAINI \*

## LA COLLOCAZIONE A BILANCIO

### PASSIVITA' POTENZIALI

**Quali sono i criteri di rilevazione - OIC 31**

**Iscrizione in bilancio:**

**Obbligo di stanziamento** in bilancio quando sussiste:

1. la disponibilità di informazioni **al momento della redazione** del bilancio che facciano ritenere **probabile** il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività;
2. la possibilità di **stimare** l'onere con sufficiente ragionevolezza.

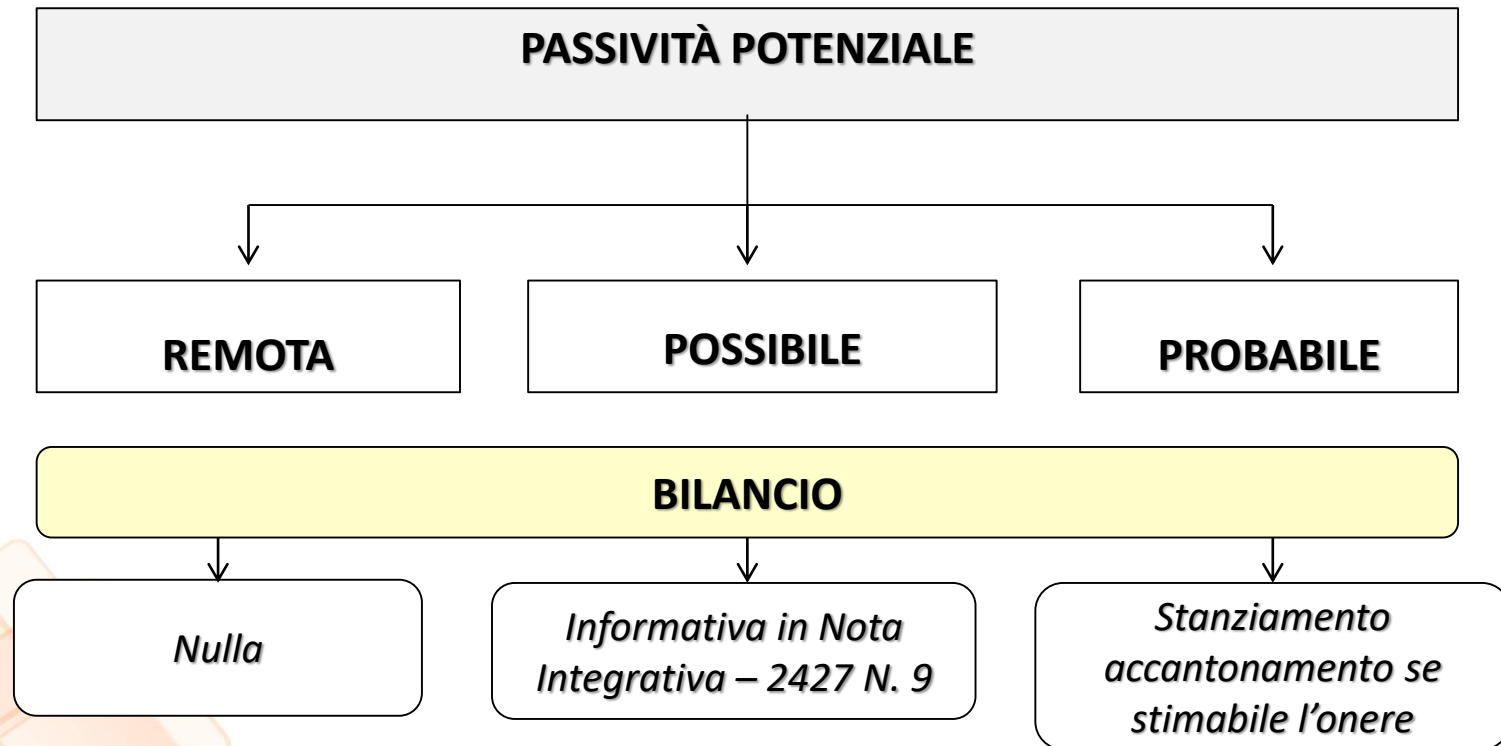
**Nessun obbligo di stanziamento** in bilancio quando:

3. l'evento è **probabile** ma l'ammontare dell'onere **non è stimabile** con attendibilità;
4. l'evento è **possibile**;
5. l'evento è **remoto**.

## LA COLLOCAZIONE A BILANCIO

**ATTENZIONE AL DISTINGUO  
STANZIO, NON STANZIO MA INFORMO, NON STANZIO E NON INFORMO**

### OIC 31



## LA COLLOCAZIONE A BILANCIO

All'interno del Principio OIC 31 troviamo una prima collocazione nelle voci dello Stato patrimoniale (criterio della destinazione originaria) dei vari Fondi secondo il seguente schema:

- la voce B1 **"per trattamento di quiescenza e obblighi simili"**, accoglie i fondi previdenziali integrativi, diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 c.c., nonché le indennità *una tantum*, quali ad esempio:
  - a. fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
  - b. fondi di indennità per cessazione di rapporti di agenzia, rappresentanza, ecc.;
  - c. fondi di indennità suppletiva di clientela;
  - d. fondi per premi di fedeltà riconosciuti ai dipendenti;
- la voce B2 **"per imposte, anche differite"** accoglie:
  - a. le passività per imposte probabili, aventi ammontare o data di sopravvenienza indeterminata, derivanti, ad esempio, da accertamenti non definitivi o contenziosi in corso e altre fattispecie similari;
  - b. le passività per imposte differite deter-

minate in base alle differenze temporanee imponibili;

- la voce B3 **"strumenti finanziari derivati passivi"** accoglie gli strumenti finanziari derivati con *fair value* negativo alla data di valutazione;
- la voce B4 **"altri"** accoglie le tipologie di fondi per rischi e oneri diverse da quelle precedenti, quali ad esempio:
  - a. fondi per cause in corso;
  - b. fondi per garanzie prestate;
  - c. fondi per eventuali contestazioni da parte di terzi;
  - d. fondi per manutenzione ciclica;
  - e. fondi per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda;
  - f. ricevuti in affitto;
  - g. fondi per operazioni e concorsi a premio;
  - h. fondi per resi di prodotti;
  - i. fondi per recupero ambientale;
  - j. fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali;
  - k. fondi per contratti onerosi.

## LA COLLOCAZIONE A BILANCIO

La contropartita a Conto economico, se negativa (**onere** effettivamente sostenuto **superiore** all'entità del fondo stanziato e stimato), sarà costituita dalla medesima voce che aveva accolto gli accantonamenti originari, nel rispetto della esposizione per natura dei costi ed oneri.

Qualora invece si verifichi un positivo evento tale da **ridurre o addirittura annullare l'onere** e/o a vanificare in tutto o in parte gli effetti del rischio cui era relativo l'accantonamento, l'eccedenza andrà imputata e contabilizzata tra i componenti positivi dell'area del Conto economico che aveva originariamente accolto gli accantonamenti (quindi A 5 per le eccedenze derivanti da accantonamenti inseriti originariamente in Area B, Area C e D se riguardanti accantonamenti originariamente allocati in tale area, Voce 20 se riguardante esuberi da accantonamenti a fronte di imposte sui redditi o dirette future e/o differite).

Per quanto riguarda invece le **attività ed utili potenziali**, il principio ne vieta sostanzialmente la iscrizione in relazione al postulato della prudenza, in quanto ammette l'iscrizione a bilancio di componenti positivi solo quando ne è certo il realizzo e l'ammontare può essere determinato con "*considerevole grado di accuratezza*" (impedendo di fatto di "accantonare" componenti positivi).



## LA COLLOCAZIONE A BILANCIO

L'ultima, ma non meno rilevante questione, riguarda il trattamento degli eventuali fondi rischi ed oneri stanziati e quantificati in **valuta diversa dall'euro**. Il trattamento da assoggettare alla stima di tali poste si trova nell'OIC 26 che così dispone:

*"40. I fondi per rischi e oneri connessi a passività in valuta sono assimilabili alle poste monetarie dal momento che comporteranno o potranno comportare in futuro uscite di natura finanziaria. Per cui, l'importo stimato in valuta dei fondi rischi ed oneri è convertito al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio".*

Per completezza si ricorda anche che, limitatamente alla differenza da conversione, l'ammontare andrà imputato a Conto economico nella voce C17-bis) "utili e perdite su cambi", che se reca un saldo positivo, obbliga l'assemblea ad accantonare una quota di utile corrispondente ad una riserva non distribuibile sino all'effettivo realizzo ex art. 2426 n. 8-bis c.c.



## ASPETTI DI NATURA FISCALE

Per quanto concerne gli **accantonamenti** occorre riferirsi al combinato disposto dell'art. 2 del DM 48/2009 e dell'art. 9 del DM 8.6.2011 che stabiliscono che:

- a. i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione ai fini fiscali sono quelli previsti dagli OIC;
- b. per le passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31 gli accantonamenti sono deducibili se rientranti nelle disposizioni di cui ai primi 3 commi dell'art. 107 del TUIR.

Da quanto sopra occorre concludere, quindi, che tra tutti quelli da effettuare civilisticamente a Bilancio, gli unici **accantonamenti ammessi dalla norma fiscale** saranno quelli (a determinate condizioni) relativi alle operazioni e/o concorsi a premio, oltre a quelli previsti da altre specifiche norme e quindi, tra le maggiormente frequenti:

- accantonamento perdite su crediti limitato;
- accantonamento trattamento fine rapporto lavoratori dipendenti (con una attenzione alla deduzione extracontabile forfetaria prevista dall'art. 10 del DLgs. 252/2005 pari al 4% o 6% per le imprese con meno di 50 addetti del TFR maturato e versato ai fondi di previdenza complementare);

## ASPETTI DI NATURA FISCALE

- accantonamenti fine rapporto agenti e/o rappresentanti di commercio ora definitivamente deducibili nella più ampia accezione del termine ex OIC 31 (cfr. circ. Agenzia Entrate n. 33/2013);
- accantonamenti trattamenti fine mandato amministratori, con le precauzioni e le limitazioni precisate con la ris. Agenzia Entrate n. 211/2008 (atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto e delibera preventiva) e con qualche presa di posizione delle Direzioni Provinciali della Agenzia delle Entrate su una deducibilità limitata al parametro vigente per i lavoratori dipendenti;
- accantonamenti per oneri ripristino beni assunti in conseguenza di un contratto di affitto con la azienda (nei casi previsti dall'art. 102 del TUIR).

A livello fiscale, ogni altro accantonamento risulterebbe quindi indeducibile sino al verificarsi dell'evento.

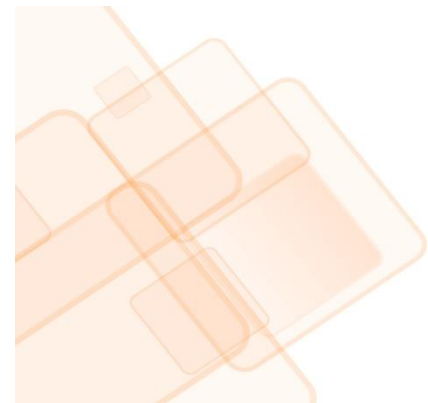
La presa di posizione del Board dell'OIC esposta nella Newsletter del febbraio 2018 citata ha, quindi, chiuso la questione dell'anticipazione del periodo di competenza in funzione di corretti principi contabili, basata sul combinato disposto dell'art. 2 del DM 48/2009 e dell'OIC 29 che impone il recepimento nel bilancio in chiusura di fatti ed avvenimenti accaduti dopo la chiusura dello stesso.

# La deontologia del revisore e la verifica e qualità dei revisori

Dott. Rag. Emanuele Pisati – ODCEC Milano

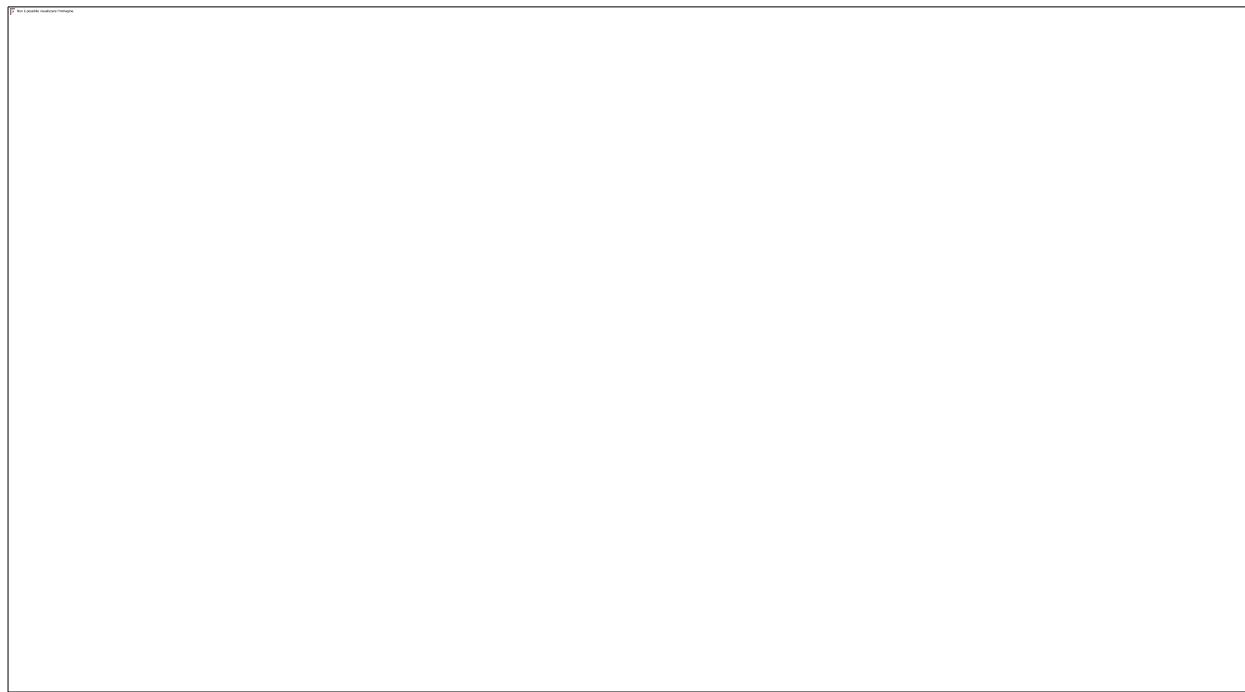
20 Novembre 2019

27



## IL CODICE DEI PRINCIPI DI DEONTOLOGIA DEL REVISORE

Il codice dei principi di deontologia Professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisore legale dei conti. La determina del MEF del giorno 20-11-2018



## LA DETERMINA ART. 1

### DETERMINA

#### ARTICOLO I

(Principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale)

1. Sono adottati i principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale di cui agli articoli 9, comma I e *9-bis*, comma 2 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, che i soggetti iscritti al registro dei revisori sono tenuti ad osservare nell'esercizio dell'attività di revisione legale svolta ai sensi del citato decreto legislativo.
2. I principi, elaborati dagli ordini e dalle associazioni professionali sottoscrittori della convenzione 24 settembre 2014, espressamente richiamata all'articolo 27, comma 13, del decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, tengono conto dei principi emanati dagli organismi internazionali e in particolare dall'*International Ethics Standards Board (IESBA) dell'International Federation of Accountants (IFAC)*.
3. I principi costituiscono il *Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale* o Codice etico dei revisori legali.

## LA DETERMINA ART. 2 – 3

### **ARTICOLO 2**

(Inderogabilità delle disposizioni di rango primario e regolamentare)

1. Le disposizioni di cui agli articoli 9 e seguenti del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 prevalgono e, in caso di contrasto con le prescrizioni del Codice etico dei revisori legali, quest'ultime non si applicano. In nessun caso i principi derogano a disposizioni di legge o a disposizioni regolamentari né autorizzano il revisore legale a disapplicarle.

### **ARTICOLO 3**

(Pubblicità)

- I. La presente determina, insieme ai principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale ad essa allegati sono pubblicati sul portale della revisione legale, all'indirizzo:  
<http://f/www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale>.

## LA DETERMINA ART. 4 – 5

### **ARTICOLO 4**

(Aggiornamenti e modifiche)

1. Gli aggiornamenti dei principi in materia di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale sono approvati nelle medesime forme previste per l'adozione.

### **ARTICOLO 5**

(Data di entrata in vigore)

1. Il Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale è applicabile a decorrere dagli incarichi di revisione legale relativi agli esercizi aventi inizio nel corso dell'anno 2019.



**PARTE A – IL QUADRO CONCETTUALE DEI  
PRINCIPI DEONTOLOGICI, DI  
RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE**

## La sezione 100 Definizioni, Introduzioni e Principi Fondamentali

Il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse generale e potrà soddisfare le necessità del proprio cliente soltanto rispettando tale interesse. A tal fine, il soggetto abilitato alla revisione dovrà osservare e rispettare il presente Codice.

Il presente Codice è suddiviso in due parti. **La presente parte A** definisce i principi deontologici fondamentali per i soggetti abilitati alla revisione e fornisce un quadro di natura concettuale che deve essere applicato:

- (a) nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;
- (b) nella valutazione della significatività dei rischi identificati;
- (c) nell'individuazione delle misure di salvaguardia. Tali misure sono necessarie per eliminare i rischi identificati o per ridurli entro un livello accettabile. Al fine di verificare che i suddetti rischi siano stati eliminati o ridotti entro un livello accettabile, mediante l'applicazione delle misure di salvaguardia, il soggetto abilitato alla revisione deve considerare se un terzo, ragionevole ed informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa.

Nell'applicare il presente quadro concettuale il soggetto abilitato alla revisione deve utilizzare il proprio giudizio professionale.

## La sezione 100 Definizioni, Introduzioni e Principi Fondamentali

La **parte B** descrive le modalità di applicazione del quadro concettuale in determinate situazioni.

In tale ambito si forniscono esempi di misure di salvaguardia che possono essere adeguate a fronteggiare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e si descrivono quelle situazioni per le quali non sono disponibili misure di salvaguardia adeguate e, conseguentemente, le circostanze o relazioni che devono essere evitate.

L'utilizzo di un verbo coniugato al futuro in questo Codice impone al soggetto abilitato alla revisione di adempiere alla specifica disposizione in cui è stato utilizzato. L'adempimento è obbligatorio a meno che il presente Codice consenta eccezioni.

**Il soggetto abilitato alla revisione deve osservare i seguenti principi fondamentali:**

- (a) **Integrità:** l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.
- (b) **Obiettività:** non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale.
- (c) **Competenza professionale e diligenza:** mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali.
- (d) **Riservatezza:** rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà altresì farne uso a vantaggio proprio o di terzi.
- (e) **Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.

Ciascuno di questi principi fondamentali è disciplinato in dettaglio nelle sezioni da 110 a 150.

## Il quadro di riferimento: l'approccio concettuale

Le circostanze in cui opera il soggetto abilitato alla revisione possono dar luogo a rischi specifici di mancata osservanza dei principi fondamentali.

Quando il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e, dopo averli valutati, stabilisce che essi non siano ad un livello accettabile, deve verificare se siano applicabili misure di salvaguardia adeguate per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile.

Quando il soggetto abilitato alla revisione è a conoscenza (o si possa ragionevolmente presumere che lo sia) di circostanze o rapporti che possono compromettere l'osservanza dei principi fondamentali, deve valutare i rischi ad essi inerenti.

Il soggetto abilitato alla revisione, nel valutare la significatività di un rischio, deve tenere in considerazione gli elementi di natura sia qualitativa sia quantitativa.

Il soggetto abilitato alla revisione potrebbe violare in modo non intenzionale una disposizione del presente Codice.

Quando il soggetto abilitato alla revisione si trova di fronte a circostanze inusuali, tali che l'applicazione di una specifica disposizione del Codice darebbe luogo ad un risultato sproporzionato o contrario all'interesse generale, è tenuto a consultarsi con l'Autorità di Vigilanza competente.

## I rischi e le misure di salvaguardia

I rischi che possono compromettere, o dare impressione di compromettere, l'osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'ampia gamma di relazioni e di circostanze. Una circostanza o una relazione possono creare più di un rischio e uno stesso rischio può influire sull'osservanza di più principi fondamentali.

**I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:**

- (a) **interesse personale**: il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione;
- (b) **auto-riesame**: il rischio che, nell'ambito dell'incarico di assurance in corso, l'obiettività del soggetto abilitato alla revisione sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione (\*), o da altro individuo che opera all'interno della sua rete. Ciò si verifica quando:
  - (i) tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico di assurance in corso o, più in generale;
  - (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico di assurance in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto;
- (c) **promozione degli interessi del cliente**: il rischio che il soggetto abilitato alla revisione promuova o rappresenti la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;
- (d) **familiarità**: il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste; e
- (e) **intimidazione**: il rischio che un soggetto abilitato alla revisione sia dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso.

## Come le categorie di rischi possono avere origine

Le misure di salvaguardia sono costituite da azioni o altri rimedi che possono eliminare i rischi o ridurli entro un livello accettabile.

Esse rientrano in due ampie categorie:

- (a) quelle previste dalla legge, dai regolamenti e dai principi professionali;
- (b) quelle individuate nell'ambiente di lavoro.

Le misure di salvaguardia previste dalla legge, dai regolamenti e dai principi professionali includono:

- i requisiti relativi alla formazione teorica e pratica e all'esperienza necessarie per conseguire l'abilitazione all'esercizio della revisione legale da parte del soggetto abilitato alla revisione;
- i requisiti relativi alla formazione continua;
- i regolamenti e i codici di corporate governance;
- i principi di revisione, deontologici e altri principi professionali;
- le procedure di monitoraggio e disciplinari di fonte professionale o regolamentare;
- il riesame della qualità, effettuato da un soggetto terzo previsto dalla legge, delle relazioni, comunicazioni o altre informative prodotte dal soggetto abilitato alla revisione.

## le misure di salvaguardia nell'ambiente di lavoro

Alcune misure di salvaguardia possono aumentare la probabilità di identificare o di scoraggiare i comportamenti contrari alla deontologia.

Tali misure, che possono essere stabilite dalla legge, dai regolamenti, dai principi professionali, comprendono:

- un sistema efficiente ed adeguatamente divulgato di verifica dell'adempimento dei doveri deontologici, previsto dalle Autorità di Vigilanza o dai principi professionali, che attiri l'attenzione dei colleghi e del pubblico in genere sui comportamenti non professionali o deontologicamente scorretti;
- un dovere esplicitamente sancito di segnalare la violazione dei principi deontologici.

## ***La risoluzione dei conflitti di natura deontologica***

Il soggetto abilitato alla revisione, nel conformarsi ai principi fondamentali, può dover risolvere un conflitto.

Nel dare inizio ad un processo, sia esso formale o informale, per la risoluzione di un conflitto, possono essere rilevanti i seguenti elementi, presi sia singolarmente sia in combinazione tra di loro:

- (a) i fatti pertinenti;
- (b) le questioni di natura deontologica ad essi connesse;
- (c) i principi fondamentali applicabili al caso concreto;
- (d) le procedure interne esistenti;
- (e) le misure alternative da porre in essere.

Una volta presi in considerazione i suddetti elementi, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire le misure appropriate da adottare, valutandone le conseguenze. Se la questione rimane irrisolta, possono essere consultate altre persone competenti, anche facenti parte del soggetto abilitato alla revisione (\*), per chiedere un parere sulla soluzione della questione.

Il soggetto abilitato alla revisione può, nel suo interesse, documentare i termini della questione, i dettagli delle consultazioni effettuate e le decisioni assunte relativamente alla questione stessa.



## La risoluzione dei conflitti di natura deontologica

Qualora un conflitto significativo non possa essere risolto, il soggetto abilitato alla revisione può acquisire il parere dell'autorità di vigilanza competente o di un consulente legale.

Il soggetto abilitato alla revisione può ottenere indicazioni in merito alle questioni deontologiche, senza violare il principio fondamentale di riservatezza, se la questione viene discussa in forma anonima con l'autorità di vigilanza o con un consulente legale sotto il vincolo del segreto professionale.

Vi sono diversi casi in cui il soggetto abilitato alla revisione può acquisire il parere di un legale; per esempio, nel caso in cui abbia scoperto una frode, la cui comunicazione a terzi potrebbe determinare una violazione dell'obbligo di riservatezza.

Il soggetto abilitato alla revisione, in tal caso, può acquisire il parere di un legale per decidere se sussista o meno l'obbligo di effettuare la suddetta comunicazione.

Qualora il conflitto di natura deontologica rimanga irrisolto nonostante siano state esperite tutte le attività indicate ai precedenti paragrafi da 100.17 a 100.21, il soggetto abilitato alla revisione deve, ove possibile, dissociarsi ed evitare di rimanere coinvolto nella questione che genera il conflitto.

In tali circostanze:

- (i) il soggetto interessato dal conflitto di natura deontologica deve valutare se uscire dal team di assurance;
- (ii) il soggetto abilitato alla revisione deve valutare se rinunciare all'incarico.

## IL CONTROLLO DI QUALITÀ SULL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE

## Revisori e qualità

Nell'ambito del processo di revisione contabile:

Il controllo di qualità rappresenta, una delle **attività obbligatorie** da svolgere in accordo sia con le **norme di legge** sia con la **disciplina professionale**.

È attività richiesta a tutti i soggetti abilitati ad assumere incarichi di revisione legale.

Il **controllo della qualità** del lavoro di revisione legale è un **aspetto di primaria importanza** quindi sia per coloro che svolgono incarichi di **revisione legale** ma anche per **le autorità** a cui la legge ha affidato il compito di vigilanza e controllo della qualità dell'incarico di revisione legale.

Nel nostro ordinamento i revisori possono essere rappresentati alternativamente:

- ☐ da un revisore legale (individuale);
- ☐ da una società di revisione legale;
- ☐ da un Collegio sindacale ed un sindaco-revisore (individuale), per le sole società a responsabilità limitata.

## IL QUADRO NORMATIV

O

I principi internazionali sul controllo della qualità I.S.C.Q.1 – ISA ITALIA 220 – d.lgs. 39/10 art. 10 ter e art. 20

		Soggetti che effettuano il controllo della qualità	
		Soggetto abilitato alla revisione legale (controllo interno)	Autorità di vigilanza (controllo esterno)
Oggetto del controllo	Sistema controllo qualità	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>D.Lgs. 39/2010 art. 10-ter</b> “Organizzazione interna”</li> <li>• <b>ISQC Italia 1</b> “International Standard on Quality Control”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>D.Lgs. 39/2010 art. 20</b> “Controllo della qualità” da parte del MEF per i revisori di clienti diversi dagli Enti di interesse pubblico (EIP)</li> <li>• <b>Regolamento (UE) 537/2014 art. 26</b> da parte della CONSOB per i revisori di Enti di interesse pubblico (EIP)</li> </ul>
	Incarico di revisione legale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>ISA Italia 220</b></li> </ul>	

## Le CERTIFICAZIONI DI QUALITÀ NECESSARIE

### L'*EIP* – European Investment Practitioner

L'EIP – European Investment Practitioner – è una qualifica europea, i cui standard relativi alle prove d'esame sono fissati e concordati a livello nazionale su indicazione del SQC (Standard and Qualifications Committee) europeo e continuamente monitorati ed aggiornati al fine di mantenerne elevati i livelli qualitativi.

La Certificazione EIP – European Investment Practitioner – è indirizzata a coloro che offrono un vero e proprio servizio di consulenza di base.

## Nuovo quadro normativo di riferimento

Soggetti non EIP e  
diversi da Enti  
sottoposti a regime  
intermedio

- Artt. 9, 9-bis, 10 e 10-bis D. Lgs. 39/2010;
- Principi di deontologia professionale, indipendenza e obiettività elaborati da ordini e associazioni professionali congiuntamente al MEF e alla Consob ex artt. 9 comma 1 e 10, comma 12, D.Lgs. 39/2010, previa sottoscrizione di una Convenzione (in via transitoria PR100).

EIP (Emittenti valori  
mobiliari; Banche e  
Assicurazioni)

- Disciplina Generale;
- Art. 17 D. Lgs. 39/2010, con richiamo ad un Regolamento Consob in tema di indipendenza;
- Artt. 4,5 e 6 Regolamento UE 537/2014.

Enti sottoposti a regime  
intermedio (es. Sim,  
Sicav, Sgr, Società  
diffuse)

- Disciplina Generale;
- Art. 17 D. Lgs. 39/2010, con richiamo ad un Regolamento Consob in tema di indipendenza;
- Artt. 4, paragrafi 1 e 2, art. 5, paragrafi 1 e 5, e art. 6, paragrafo 1, Regolamento UE 537/2014.

## NATURA ED OBIETTIVI

### CONTROLLO DELLA QUALITA'

*Insieme di direttive e procedure sugli aspetti rilevanti della revisione contabile*

#### CONTROLLO INTERNO

*Fatto dal soggetto abilitato alla revisione legale*

#### CONTROLLO ESTERNO

*Fatto dall'autorità di vigilanza, rivolto a tutti i revisori legali*

*Oggetto del controllo*

Il sistema di controllo della qualità

L'incarico di revisione legale

## NATURA ED OBIETTIVI

O  
B  
I  
E  
T  
T  
I  
V  
I**CONTROLLO INTERNO**

- cultura interna orientata alla qualità è requisito essenziale nell'esecuzione degli incarichi di revisione contabile
- relazione di revisione emessa e adeguatamente supportata da un'analisi dei rischi e della loro valutazione.

**CONTROLLO ESTERNO**

- qualità della revisione legale uniformemente elevata;
- fiducia del pubblico e degli utilizzatori dei bilanci societari.
- Lo scopo del controllo esterno è quello di garantire uno standard qualitativo della revisione elevato e di rafforzare la fiducia degli stakeholders sull'affidabilità della revisione e sull'attendibilità dell'informazione finanziaria.



## Ogni quanto tempo verrà effettuato il controllo di qualità dei Revisori?

I Revisori saranno soggetti ad un controllo di qualità almeno ogni 6 anni, almeno ogni tre se svolgono la revisione su enti di interesse pubblico.

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

La selezione delle persone da assegnare a ciascun controllo, avviene in base ad una procedura volta ad escludere conflitti di interesse tra le stesse ed i revisori oggetto del controllo.

Secondo l'art. 20 del d.lgs. 39/10:

- 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**.
- gli iscritti nel Registro che svolgono la revisione legale **su enti di interesse pubblico** sono soggetti a un controllo **almeno ogni tre anni**.

## Chi è preposto al controllo della qualità dei revisori

La **normativa vigente** sul controllo di qualità è contenuta nel DLgs. 39/2010 che, mediante le integrazioni apportate dal DLgs. 135/2016, è entrata in dettaglio negli aspetti operativi della revisione contabile e si è molto avvicinata alla **disciplina professionale** già esistente e che era rappresentata dal principio internazionale ISQC Italia 1 e dal principio di revisione internazionale ISA Italia 220.

Il **controllo della qualità** del lavoro di revisione legale può essere:

“**interno**”, qualora venga **svolto** dallo stesso **revisore** titolare dell’incarico di revisione legale;

“**esterno**”, nel caso in cui venga **svolto** da un “**controllore**” **terzo**

Il **controllore «terzo»** è:

- la **CONSOB** per i revisori con incarichi in società EIP o ESRI \*
- il **MEF** per tutti gli altri revisori .

\* (**EIP** enti di interesse pubblico, **ESRI** enti sottoposti a regime intermedio)

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

La selezione delle persone fisiche da assegnare a ciascun controllo avviene in base a procedure obiettive volte ad escludere conflitti di interesse tra le persone incaricate del controllo e il revisore legale o le società di revisione legale oggetto del controllo.

## Il DLgs. 39/2010 art.10-ter “organizzazione interna”

Il DLgs. 39/2010 all’ art. 10-ter prevede le seguenti disposizioni ai fini della “organizzazione interna”:

- ❑ Il revisore legale o la società di revisione legale stabilisce un **sistema di controllo interno della qualità** configurato per conseguire una **ragionevole sicurezza** che gli incarichi siano svolti in **conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari** applicabili. Il sistema di controllo interno della qualità comprende **direttive e procedure adeguate** per garantire la continuità e la regolarità nello svolgimento dell’attività e per organizzare la struttura del fascicolo di revisione di cui all’articolo 10-quater, comma 7, nonché’ per la formazione, il monitoraggio e il riesame del lavoro di coloro che partecipano direttamente alla revisione;
- ❑ Il revisore legale o la società di revisione legale effettua **annualmente** una **valutazione dell’adeguatezza** e dell’**efficacia del sistema di controllo interno della qualità stabilito** in applicazione del presente decreto e, ove applicabile, del Regolamento europeo e adotta **misure appropriate** per **rimediare a eventuali carenze**.
- ❑ Il revisore legale o la società di revisione legale conserva la documentazione dei risultati di tale valutazione e degli interventi individuati per superare le eventuali carenze rilevate

## Chi effettuerà effettivamente il controllo?

Gli iscritti nel Registro dei Revisori Legali (Sezione A) che svolgono incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato di enti diversi dagli EIP e ESRI sono soggetti a controllo di qualità sulla base di un' **analisi del rischio**.

Se i revisori legali svolgono la propria attività all'interno di una società di revisione, il controllo della qualità viene svolto attraverso la **società di revisione** stessa, (a meno che gli stessi non siano titolari direttamente di uno o più incarichi di revisione legale o siano componenti di un collegio sindacale che esercita la revisione legale ai sensi del comma 2 dell'articolo 2409-bis o dell'articolo 2477 del codice civile.)

I controlli di qualità svolti dalle autorità indicate nelle slide precedenti devono essere:

appropriati e proporzionati alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione legale oggetto di controllo.

si baseranno su una verifica dell'adeguatezza dei documenti di revisione selezionati e includeranno una valutazione dei **criteri-parametri stabiliti**.

## I criteri - parametri stabiliti

I criteri – parametri sono i seguenti:

- la **conformità ai principi di revisione** applicabili;
- la **conformità ai requisiti di indipendenza** applicabili;
- la **quantità** e la **qualità** delle risorse impiegate;
- i corrispettivi per la revisione;
- il sistema di controllo interno della qualità (solo per le società di revisione)

**Fonte art. 20 comma 13 del D. Lgs. 39/2010**

la verifica ispettiva verterà su “**documenti di revisione selezionati**”.

**oggetto del controllo** sono le **carte di lavoro predisposte** dal revisore ma esistono ampi spazi discrezionali da parte degli ispettori nella selezione dei documenti da verificare.

La verifica deve essere “**adeguata**”.

quindi non sarà effettuata con metodo random su alcune carte di lavoro di ogni singolo incarico ma prenderà a base il singolo incarico per controllarne gli aspetti significativi e/o rilevanti ai fini del controllo di qualità.

## Le carte di lavoro e il principio ISA Italia 230

Al fine di superare i test sulla qualità le carte di lavoro devono essere preparate e redatte in modo tale che un revisore esperto, pur non avendo alcuna cognizione dell'incarico, possa comprendere i seguenti elementi:

- ☐ la natura, l'estensione e la tempistica delle procedure di revisione svolte;
- ☐ i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
- ☐ gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per raggiungere tali conclusioni.

## La vigilanza del MEF art. 21 comma 1 D. Lgs. 39/2010

La **vigilanza del MEF** sui revisori legali, è relativa ai seguenti **ambiti**:

- **abilitazione**, ivi compreso lo svolgimento del tirocinio, e l'iscrizione nel Registro dei revisori legali e delle società di revisione legale;
- **tenuta del Registro** e del **registro del tirocinio**;
- **adozione dei principi di deontologia professionale**, dei **principi di controllo interno** della qualità delle imprese di revisione contabile e dei principi di revisione;
- **formazione continua**;
- verifica del **rispetto delle disposizioni del presente decreto legislativo** da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regime intermedio;
- **adozione di provvedimenti sanzionatori** nel caso di violazione delle disposizioni del decreto 39, delle disposizioni attuative e dei principi di cui all'articolo 9, 10 e 11 del nuovo D.Lgs. 39/10

## I poteri del MEF nell'ambito della Vigilanza

Nell'ambito dei suoi poteri di esercizio della vigilanza, il Ministero dell'Economia e Finanze può:

- **richiedere** ai revisori la **comunicazione** anche periodica, di **dati e notizie** e la trasmissione di atti e documenti con le modalità e nei termini dalla stessa stabiliti;
- eseguire **ispezioni** e assumere notizie e chiarimenti, anche mediante audizioni, dai revisori legali e dai soci, dagli amministratori, dai membri degli organi di controllo e dai dirigenti delle società di revisione;
- **richiedere notizie, dati o documenti sotto qualsiasi forma** stabilendo il termine per la relativa comunicazione e procedere ad audizione personale, nei confronti di chiunque possa essere informato dei fatti.

### **Le caratteristiche dei soggetti da incaricare ai fini del controllo di qualità:**

persone fisiche con adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di bilancio, nonché di una formazione specifica in materia di controllo della qualità.

La selezione delle persone fisiche da assegnare a ogni singolo incarico di controllo di qualità deve avvenire mediante una procedura obiettiva volta ad escludere ogni conflitto di interesse con i revisori assoggettati al controllo.



## Cosa accade in sede di ispezione

In sede di **ispezione**, il soggetto sottoposto a controllo della qualità è tenuto a collaborare con il soggetto incaricato del controllo.

In particolare, il primo è tenuto a consentire al secondo:  
l'accesso ai propri locali,  
fornire informazioni,  
consegnare i documenti e le carte di lavoro richiesti.

Al termine l'ispettore redige una **relazione** contenente la descrizione degli **esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni** al revisore legale di effettuare specifici interventi, con anche l'indicazione del **termine entro cui** tali interventi sono posti in essere.

Il revisore legale, a sua volta, provvede a effettuare gli **interventi indicati** nella relazione, entro il termine nella stessa definito.

## Il regime sanzionatorio

Nel caso di mancata, incompleta o tardiva effettuazione degli interventi richiesti in sede di ispezione il Ministero dell'Economia e delle Finanze può applicare le sanzioni previste all'art. 24 D.Lgs. 39/2010.

### Le sanzioni:

- **avvertimento**, che impone alla persona fisica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo;
- **dichiarazione** nella quale è indicato che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti di cui all'art. 14;
- **censura**, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione;
- sanzione amministrativa pecuniaria da **1.000 a 150.000 euro**;
- **sospensione dal Registro**, per un periodo non superiore a 3 anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità connesse all'incarico di revisione legale;
- **revoca** di uno o più incarichi di revisione legale;
- **divieto di accettare nuovi incarichi** di revisione legale per un periodo non superiore a 3 anni;
- **cancellazione** dal Registro del revisore legale.

**NB:** Le sanzioni amministrative saranno applicate dal MEF entro 180 gg dall'accertamento:

Si avrà un provvedimento motivato, previa contestazione degli addebiti interessati,

Ogni sanzione amministrativa comminata ai revisori legali per violazione delle disposizioni del DLgs. 39/2010, comprese le informazioni concernenti il tipo e la natura della violazione e l'identità della persona fisica o giuridica a cui è stata comminata la sanzione, **saranno pubblicate dal MEF sul sito istituzionale della revisione legale.**

## Il regime sanzionatorio - segue

Le sanzioni amministrative saranno applicate dal MEF entro 180 gg dall'accertamento:

Si avrà un provvedimento motivato, previa contestazione degli addebiti contestati.

Ogni sanzione amministrativa comminata ai revisori legali per violazione delle disposizioni del DLgs. 39/2010, unitamente alle informazioni concernenti il tipo e la natura della violazione e l'identità della persona fisica o giuridica a cui è stata comminata la sanzione, **saranno pubblicate dal MEF sul sito istituzionale della revisione legale.**

### Il caso della sanzione della cancellazione

Il revisore cancellato **può, su richiesta**, essere di nuovo iscritto a condizione **che siano trascorsi almeno sei anni dal provvedimento di cancellazione.**

## Segnalazione ulteriori documenti utili

Documenti  
reperibili sul  
sito del  
Consiglio  
Nazionale  
Dottori  
Commercialisti  
ed esperti  
Contabili



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

---

**LINEE GUIDA**

**“Linee Guida per il Sindaco-Revisore  
alla luce degli ISA Italia”**

## Segnalazione ulteriori documenti utili

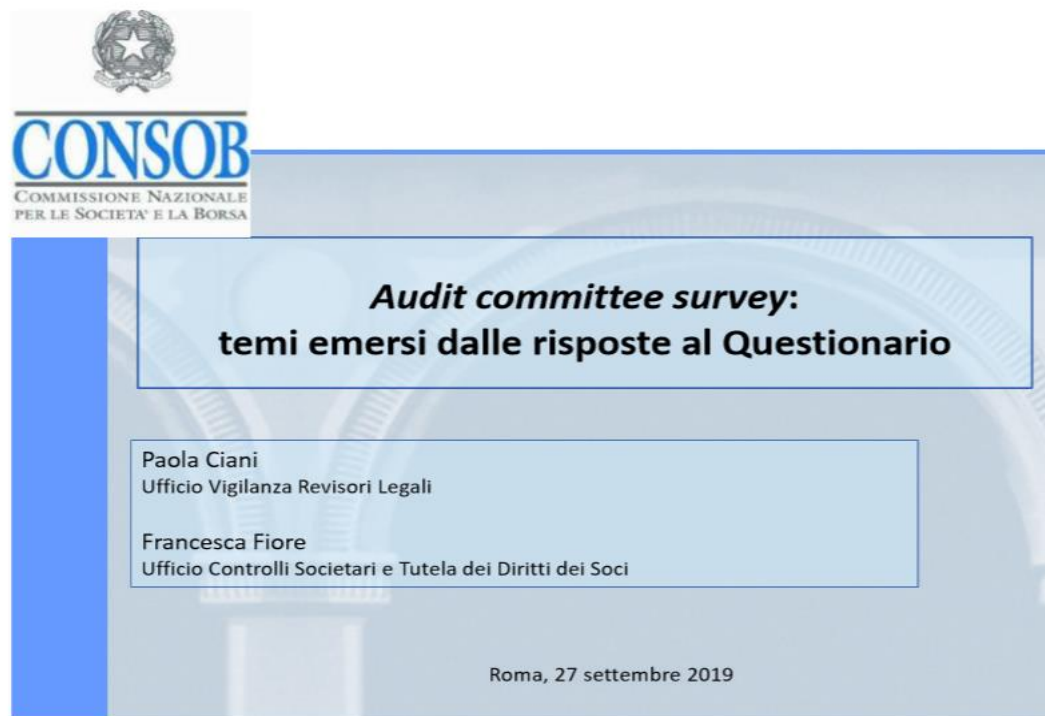
Documenti  
reperibili sul  
sito del  
Consiglio  
Nazionale  
Dottori  
Commercialisti  
ed esperti  
Contabili

**MANUALE DELLE PROCEDURE DI CONTROLLO DELLA QUALITÀ  
PER IL SINDACO-REVISORE**

**MODELLO PREDISPOSTO SECONDO LE INDICAZIONI DEL CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI CONTENUTE NEL  
DOCUMENTO "APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA  
AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI"**

**(17 gennaio 2018)**

## Segnalazione ulteriori documenti utili



*Arrivederci al prossimo incontro  
VideoFisco dell'11 dicembre 2019*

## *Manovra 2020 e nuovo processo tributario telematico*

*Con Andrea Bongi e Fabrizio Giovanni Poggiani*