



**Corso di formazione:  
le nuove regole della Revisione legale  
gestione del rischio e procedure operative  
(prima giornata)**

A cura: Lucio Zanarotto, Michele Zampieri, Paolo Vesentini

Verona, 24 ottobre 2017

# Sommario

## Prima giornata: argomenti trattati

- Nuovi obblighi di formazione continua e inquadramento normativo della revisione
- Determinazione compenso
- Iter di conferimento incarico
- Registro revisori
- Casi (e limiti) di cessazione dell'incarico e rapporti col precedente revisore
- Requisiti di Indipendenza ed obiettività
- Contratto di revisione

# **Nuovi obblighi di formazione continua e inquadramento normativo della revisione**

A cura di Lucio Zanarotto

# Formazione Continua

**D.Lgs. 39/2010 + 135/2016**

## **Art.5 – Formazione continua**

- Programmi definiti annualmente dal MEF
- Periodo triennale, 60 crediti totali (min. 20 per anno)
- Almeno ½ riguarda materie «caratterizzanti»
- Formazione erogata:
  - a distanza, dal MEF
  - presso Enti con struttura adeguata e convenzionati

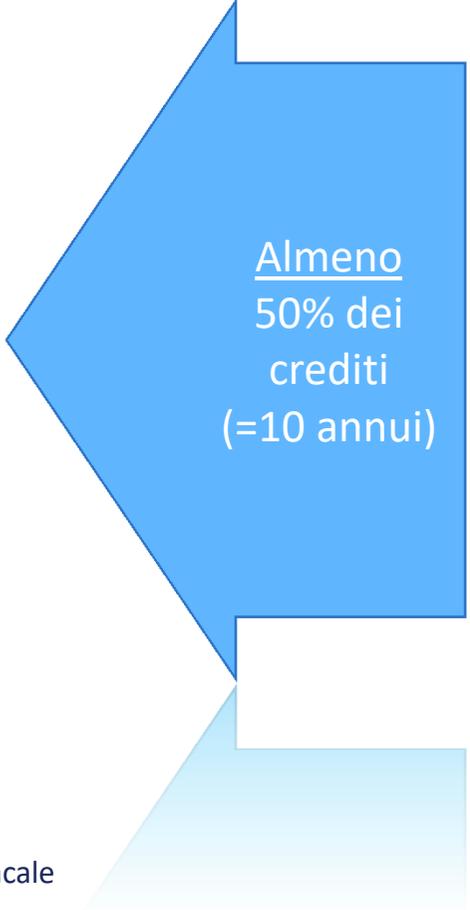


## Determina MEF del 7/03/2017

- Inizio obbligo formazione dall'anno 2017
- Programma di aggiornamento per lo stesso anno
  - Materie **CARATTERIZZANTI**

### Gruppo A

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



Almeno  
50% dei  
crediti  
(=10 annui)

## Determina MEF del 7/03/2017

- Materie non CARATTERIZZANTI

### GRUPPO B

1. Contabilità generale
2. Contabilità analitica e di gestione
3. Disciplina bilancio eserc. e consolidato
4. Principi contabili nazionali e internazionali
5. Analisi finanziaria

### GRUPPO C

1. Diritti civile e commerciale
2. Diritto societario, fallimentare, tributario, del lavoro...
- ...
6. Informatica e sistemi operativi
- ...





**Circolare MEF n.26/2017**  
La partecipazione nello stesso triennio ad identico corso per due o più volte o a due o più corsi sul medesimo «argomento» consente di maturare i crediti solo una volta

**Circolare MEF n.28/2017**  
Anno 2017 → entro dic.2018  
(conformi programma 2017)

## Inquadramento normativo – aspetti particolari

### D.Lgs. 39/2010 + 135/2016

- Capo I: definizioni
- Capo II: abilitazione e formazione continua
- Capo II: registro
- Capo IV: svolgimento dell'attività di revisione
- Capo V: disposizioni speciali EIP-ESRI (enti pubblici e regime intermedio)
- Capo VI: controllo qualità
- Capo VII: vigilanza (Mef, Consob)
- Capo VIII: sanzioni amministrative e penali



### Registro dei revisori, sez. A/B (Art.8)

Gli iscritti che non hanno assunto incarichi o non hanno collaborato in soc. di revisione per 3 anni consecutivi sono collocati, d'ufficio, nella sezione B (Inattivi)

Registro	Aggiornamento dati	Formazione continua	Controllo Qualità
A (attivi)	Si	Si	Si
B (inattivi)	Si	Si	No

### Controllo della qualità (Art.20)

Sono interessati revisori legali / società di revisione che abbiano **svolto attività** su bilanci di esercizio e consolidato di imprese «non piccole»:

Sono PICCOLE IMPRESE quando non superano 2 dei 3 limiti:

- Totale Stato Patrimoniale 4 milioni (4,4 milioni art.2435 bis)
- Ricavi vendite e prestazioni 8 milioni (8,8 milioni art.2435 bis)
- Nr. Medio dipendenti 50

La periodicità almeno ogni **6 anni** a partire da:

- esercizio successivo all'ultimo controllo
- esercizio di acquisizione del primo incarico di impresa > limiti

L'oggetto del controllo è la documentazione selezionata e riguarda:

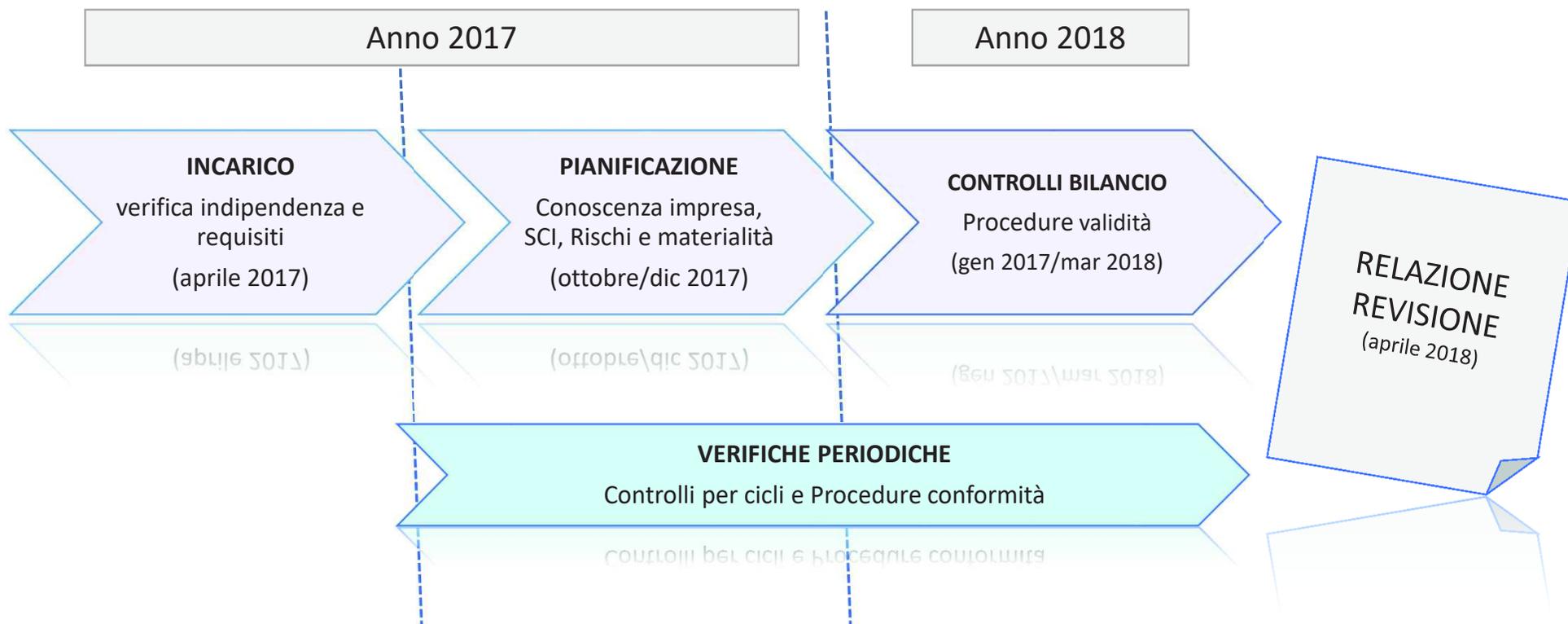
- Conformità a **Principi** di revisione e Requisiti di **indipendenza**
- Quantità e Qualità delle risorse impiegate
- Corrispettivi per la revisione
- Sistema di **controllo interno** (per la società di revisione)

# Determinazione del compenso

A cura di Lucio Zanarotto

# Determinazione del compenso e delle risorse

## Flusso di lavoro operativo ANNUALE (per Bilanci 2017)



# Determinazione del compenso e delle risorse

## (Art.10)

... i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da dedicare avendo riguardo:

- alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze aziendali...
- alla preparazione tecnica ed esperienza che il lavoro di revisione richiede
- ...

### Esempio di risorse/ore impiegate

#### RISORSE IMPIEGATE

1

Cognome e nome	Qualifica
Bianchi	Sindaco eff.
Rossi	Sindaco eff.
Verdi	Sindaco eff.
Gialli	Collaboratore di Studio

#### TEMPISTICA

2

Date	Attività	Ore previste
verifiche periodiche	Raccolta informazioni	32
1-30 novembre 2017	Pianificazione	6
2-10 gennaio 2017	Inventario magazzino	8
Dicembre 2016 – Marzo 2017	Esec. procedure pianificate	70
31 marzo 2017	Stesura relazione	4
Totale ore		120
Tariffa oraria		
COMPENSO		

# Determinazione del Compenso

## Riferimenti normativi

### DECRETO MIN. GIUSTIZIA N.169/2010

Sono i valori della Tariffa professionale (poi abrogata)

#### ART.32 - REVISORI CONTABILI

		€/ora	
Ore lavoro Professionisti	120	77,48	9.298
Ore lavoro Collaboratori	-	27,12	-
<b>Totale</b>	<b>120</b>		<b>9.298</b>

#### ART.37 - FUNZIONI DI SINDACO

##### Controlli bilancio

Comp. Positivi reddito	10.000.000
------------------------	------------

# Determinazione del Compenso

## Riferimenti normativi

### DECRETO MIN. GIUSTIZIA N.140/2012

Questi valori non sostituiscono i tariffari (comunque abrogati) ma servono al giudice per liquidare il compenso nel caso in cui tra revisore/sindaco e società non sia stato già definito un importo

#### ART.22 - REVISORI CONTABILI

		min	max		
Comp. positive reddito	10.000.000	0,10%	0,15%	10.000	15.000
Attività	5.000.000	0,05%	0,075%	2.500	3.750
<b>Totale</b>				<b>12.500</b>	<b>18.750</b>

#### ART.29 - SINDACO DI SOCIETA'

Comp. Pos. + Attività	15.000.000
-----------------------	------------

Le percentuali sono ridotte al 50% in caso soc. immobiliari semplici, in liquidazione, in procedura concorsuale...

## Work in progress

### Equo compenso dei professionisti...

Definizione parametri per determinazione compensi

### Crisi di impresa...

Nomina revisore in caso di superamento per due esercizi:

- **2 milioni** di Euro di Ricavi o Attivo patrimoniale
- **10 unità** di lavoro medie annue



Attività propedeutica allo svolgimento dell'incarico  
**ITER DI CONFERIMENTO DELL'INCARICO**

A cura di Michele Zampieri

# Fonti D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39



## Art. 13 - NON EIP / ESRI

1. «... l'assemblea, su **proposta motivata** dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico ...».

2. «... l'incarico ha la durata di **tre esercizi** ...».

2-bis. «**E' vietata** qualsiasi clausola contrattuale che limiti la scelta del revisore da parte dell'assemblea a determinate categorie o elenchi di revisori».

## Art. 17 - EIP / ESRI

1. «L'incarico di revisione legale ha la durata di **nove esercizi** per le società di revisione e di **sette esercizi** per i revisori legali. Esso non può essere rinnovato o nuovamente conferito se non siano decorsi almeno quattro esercizi dalla data di cessazione del precedente incarico.».

# ISA Italia 210 – Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione



**Obiettivo del revisore:** accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati (Par. 3)

- **Il revisore deve accertare l'esistenza di alcune condizioni indispensabili (Par.6-8):**
  - quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile;
  - conferma dalla Direzione della propria responsabilità per la redazione del bilancio e per la parte di controllo interno;
  - accesso a tutte le informazioni pertinenti, senza limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione;
- **L'accordo tra revisore e Direzione sui termini dell'incarico di revisione deve includere (par.9-12):**
  - obiettivo e portata della revisione contabile del bilancio;
  - responsabilità del revisore;
  - responsabilità della Direzione;
  - identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;
  - riferimento alla forma e al contenuto delle relazioni in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto;

# ISA Italia 210



- **Incarichi di revisioni contabili ricorrenti: ci sono circostanze che determinano la modifica dei termini di incarico? (par.13).** Ad esempio:
  - cambiamento nei vertici della Direzione;
  - cambiamento nell'assetto proprietario;
  - mutamento significativo nella natura e nella dimensione dell'attività d'impresa;
  - cambiamento nelle leggi o regolamenti;
- **Accettazione (NON) di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione, su richiesta dell'impresa. (par.14-17).** Ad esempio nei casi di:
  - fraintendimento in merito alla natura contabile rispetto a quanto richiesto originariamente
  - limitazione allo svolgimento di procedure di revisione
- **Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico, se leggi o regolamenti integrano i principi contabili (par.18)**

# FASE 1: Questionario relativo all'accettazione dell'incarico

(Esempio tratto dalle Linee Guida per il Sindaco-Revisore del CNDCEC)

<http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=779e4c9a-59e1-4bda-bfb9-aa7ef05e92bd>



SOCIETÀ:

REVISIONE DEL BILANCIO AL 31.12.XXXX

QUESTIONARIO RELATIVO ALL'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO DI REVISIONE

Descrizione	SI	NO	N/A	Commenti
<b>Caratteristiche e integrità del potenziale cliente</b>				
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? ...				
3. Se altri revisori hanno rifiutato il potenziale cliente, sono stati considerati i relativi rischi ed i motivi per i quali accettare l'incarico?				

Descrizione	SI	NO	N/A	Commenti
<b>Organo/i di controllo precedente/i</b>				
4. È stato contattato, con il consenso del potenziale cliente, il revisore precedente al fine di acquisire informazioni in merito a: (a) onorari non pagati; (b) divergenze d'opinione o disaccordi con la società; ...				
<b>Bilanci precedenti</b>				
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?				
<b>Conoscenze specifiche</b>				
7. È stata ottenuta una comprensione di massima delle attività del potenziale cliente e del contesto in cui opera?				
...				

Descrizione	SI	NO	N/A	Commenti
<b>Valutazione dell'indipendenza</b>				
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?				
<b>Valutazione preliminare del rischio dell'incarico</b>				
12. Esiste una ragionevole convinzione che i rischi associati al settore di attività e al potenziale cliente sono accettabili? ...				
13. Chi sono i probabili utilizzatori del bilancio?...				
14. Si può ragionevolmente escludere l'esistenza di contenziosi con gli azionisti, i soci o terzi che saranno influenzati dal risultato dell'incarico?				
...				

Descrizione	SI	NO	N/A	Commenti
<b>Limitazioni allo svolgimento dell'incarico</b>				
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?				
<b>Altro</b>				
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 sono/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.**

Preparato da: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

Approvato da: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

(Responsabile della revisione)

# FASE 2: Proposta motivata per il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti

AI SENSI DELL'ART. 13 D.LGS. N. 39/2010

<http://www.cndcec.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=fc300d18-fd8e-4671-8ef7-bb7789f6f1c6>



Ai Signori Soci/Azionisti della Società \_\_\_\_\_,  
Il Collegio Sindacale

## PREMESSO

- che, essendo prossima la scadenza...
- ...

## CONSIDERATO

- che sono pervenute al Collegio Sindacale n. \_\_\_\_\_ distinte dichiarazioni di disponibilità...
- che le dichiarazioni di disponibilità di cui sopra sono state presentate dai seguenti revisori:
- ...

## VERIFICATO



- che le modalità di svolgimento della revisione illustrate nelle dichiarazioni di disponibilità, anche considerate le ore e le risorse professionali all'uopo previste, risultano adeguate in relazione all'ampiezza e alla complessità dell'incarico;
- ...

## PROPONE

sulla base delle motivazioni esposte, che l'incarico di revisione legale dei conti per gli esercizi \_\_\_\_\_ sia affidato (*oppure*: sia in alternativa affidato) dall'assemblea, previa determinazione dei corrispettivi predetti per l'intera durata dell'incarico, nonché degli eventuali criteri per l'adeguamento durante lo svolgimento dell'incarico, a:

### **Revisore legale / Società di revisione**

Luogo e Data

**Il Collegio Sindacale**

Attività propedeutica allo svolgimento dell'incarico  
**REGISTRO REVISORI**

A cura di Michele Zampieri

# FASE 3: Registro dei revisori



**Ricevuto il conferimento dell'incarico da parte dell'assemblea**, il revisore/società di revisione deve seguire le indicazioni dell'**art.16 DM n.145 del 20/06/12**:

I revisori e le società di revisione legale **comunicano** al Ministero dell'economia e delle finanze ogni variazione delle informazioni relative al Registro di cui agli articoli:

- 10 "Contenuto informativo del registro per le persone fisiche"
- 12 "Contenuto informativo del registro per le società"

nonché delle altre informazioni strumentali alla tenuta del Registro di cui agli articoli:

- 11 "Comunicazione di informazioni strumentali alla tenuta del Registro per le persone fisiche"
- 13 "Comunicazione di informazioni strumentali alla tenuta del Registro per le società"

**entro il termine di trenta giorni** dalla data in cui detta variazione si è verificata.

# FASE 3: Registro dei revisori – Sanzioni



**art.16 c. 4 DM n.145 del 20/06/12:**

Nei casi di **ritardata** o **mancata** comunicazione delle informazioni il Ministero dell'economia e delle finanze può applicare, tenendo conto della gravità delle violazioni, le sanzioni previste dall'articolo **24** del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

**art.24 c. 2 D. Lgs. n.39 del 27/01/10:**

Il Ministero dell'economia e delle finanze può applicare le sanzioni di cui al comma 1 (*dell'art. 24 D.Lgs. 39/10*) nei seguenti casi:

- a) **mancato assolvimento dell'obbligo formativo;**
- b) **inosservanza degli obblighi di comunicazione delle informazioni** di cui all'articolo 7, nonché dei dati comunque richiesti per la corretta individuazione del revisore legale o della società di revisione legale, degli incarichi da essi svolti e dei relativi ricavi e corrispettivi. Nei *casi di cui al presente comma*, la **sanzione amministrativa pecuniaria** si applica nella misura da **cinquanta** euro a **duemilacinquecento** euro.

**NB** La sanzione da 50 a 2.500 euro riguarda solamente le casistiche di cui al c. 2 dell'art. 24. In caso di irregolare svolgimento della revisione il MEF può applicare le sanzioni di cui al c. 1 (es. avvertimento, censura, sospensione, revoca di uno o + incarichi, cancellazione, sanzione da 1.000 a 150.000 euro, ecc.)

# Registro dei revisori legali - MEF



**Revisione Legale**

- ☒ HOME
- ☒ CONTENUTO INFORMATIVO
- ☒ INCARICHI E SEZIONE A/B
- ☒ RUOLO PRESSO SOCIETA' DI REVISIONE
- ☒ CONTRIBUZIONE ANNUALE
- ☒ PRATICHE
- ☒ FORMAZIONE
- ☒ ATTESTATI
- ☒ ELENCO TIROCINANTI
- ☒ COMUNICAZIONI RICEVUTE
- ☒ CAMBIO PASSWORD
- ☒ LOGOUT

## Area Riservata

MICHELE ZAMPIERI, ultimo accesso al sistema: 11/10/2017 12:03:38

Gentile iscritto,

sono disponibili le funzionalita' che consentono di aggiornare ed integrare le informazioni informazioni strumentali (articoli 11 e 13 del DM 145 del 25 giugno 2012).

Le comunicazioni delle variazioni che riguardano i dati anagrafici, la gestione incarichi ed il dalla data in cui dette variazioni si sono verificate (art. 16, comma 2 del DM 145/2012).

[Guida Operativa - Gestione Area Riservata](#)

**GUIDA OPERATIVA** per la  
gestione dell'area riservata  
v. 3 del 22.05.17

**NB:** la RGS invia eventuali comunicazioni all'indirizzo PEC del revisore mediante un indirizzo di posta elettronica non certificato (non Pec)

**Il revisore dovrà pertanto abilitare il proprio indirizzo Pec al ricevimento di e-mail non certificate.**

# Registro dei revisori legali - MEF



## ESEMPIO inserimento incarico – REVISORE LEGALE

### Incarichi e Sezione A/B

Ti trovi in: [Area Riservata](#) > [Incarichi e sezione A/B](#) > Incarichi e sezione A/B

Codice Fiscale Utente	ZMPMHL74S27L781K
Denominazione Soggetto Revisionato:	XYZ SPA
Partita Iva Soggetto Revisionato:	9999999999
Ente di interesse pubblico/Ente sottoposto a regime intermedio (EIP/EIRE):	<input type="checkbox"/>
Ruolo:	Revisore Legale
Data Inizio:	28/04/2017
Data Fine:	31/12/2019
Corrispettivo Annuale:	XXXXXXXXXX,00 Euro

1

**Data di INIZIO incarico:** data di esecuzione del contratto ovvero data di inizio dell'attività di revisione legale

2

**Data di FINE incarico:** va individuata in via presuntiva nella data di fine esercizio finanziario oggetto di revisione

**GUIDA OPERATIVA**  
**1.10 Revisore Legale**  
**Inserimento degli incarichi**

# Registro dei revisori legali - MEF



## ESEMPIO inserimento incarico – SINDACO EFFETTIVO

### Incarichi e Sezione A/B

Ti trovi in: [Area Riservata](#) > [Incarichi e sezione A/B](#) > Incarichi e sezione A/B

Codice Fiscale Utente	ZMPMHL74S27L781K	<a href="#">Guida alla comunicazione</a>
Denominazione Soggetto Revisionato:	XYZ SPA	
Partita Iva Soggetto Revisionato:	99999999999	1
Ente di interesse pubblico/Ente sottoposto a regime intermedio (EIP/EIRE):	<input type="checkbox"/>	
Ruolo:	Componente di un collegio sindacale incaricato della revisione legale	Effettivo
Data Inizio:	28/04/2017	
Data Fine:	31/12/2019	
Corrispettivo Annuale:	XXXXXXXXXX,00 Euro	2

- 1 Componente di un collegio sindacale incaricato della revisione legale **SINDACO EFFETTIVO**
- 2 **Corrispettivo annuale**: inserire il corrispettivo al lordo ed in ragione dell'anno. Il corrispettivo **si deve riferire alla sola attività di revisione legale e non anche dell'attività di componente del collegio sindacale**

# Registro dei revisori legali - MEF



## ESEMPIO inserimento incarico – SINDACO SUPPLENTE

### Incarichi e Sezione A/B

Ti trovi in: [Area Riservata](#) > [Incarichi e sezione A/B](#) > [Incarichi e sezione A/B](#)

Codice Fiscale Utente	ZMPMHL74S27L781K	<a href="#">Guida alla comunicazio</a>
Denominazione Soggetto Revisionato:	XYZ SPA	
Partita Iva Soggetto Revisionato:	9999999999	1
Ente di interesse pubblico/Ente sottoposto a regime intermedio (EIP/EIRE):		
Ruolo:	Componente di un collegio sindacale incaricato della revisione legale	Supplente
Data Inizio:	28/04/2017	
Data Fine:	31/12/2019	
Corrispettivo Annuale:	0,00 Euro	2

1 Componente di un collegio sindacale incaricato della revisione legale  
**SINDACO SUPPLENTE ==> sezione A (revisori attivi)**

2 **Corrispettivo annuale: zero**

#### Scadenza incarico



Va utilizzato anche nel caso in cui cambia il ruolo del revisore presso la società, ovvero da sindaco supplente passa a sindaco effettivo

Commissione Revisione e Collegio sindacale

Attività propedeutica allo svolgimento dell'incarico  
**Casi (e limiti) di cessazione dell'incarico  
e rapporti col precedente revisore**

A cura di Michele Zampieri

# Revoca dell'incarico

D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (Art. 13 c. 3)



3. «L'assemblea **REVOCA** l'incarico, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una **GIUSTA CAUSA**, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico ad altro revisore secondo le modalità di cui all'articolo 1.

**Non** costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione».

## D.M. 28 dicembre 2012, n. 261

Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'*articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.*

# Fattispecie di giusta causa di revoca



Art. 4 D.M. 261/2012 – *Giusta causa*

## 1. Costituiscono giusta causa di revoca:

- a) il **cambio del soggetto che esercita il controllo** della società (ex art. 2359 C.C.), salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
- b) il **cambio del revisore del gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione, 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;
- c) i **cambiamenti all'interno del gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione **tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti**, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;
- d) la **sopravvenuta inidoneità** del revisore legale o della società di revisione legale ad assolvere l'incarico ricevuto, **per insufficienza di mezzi o di risorse**;
- e) il **riallineamento della durata dell'incarico** a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo;

# Fattispecie di giusta causa di revoca



Art. 4 D.M. 261/2012 – *Giusta causa*

## 1. Costituiscono giusta causa di revoca:

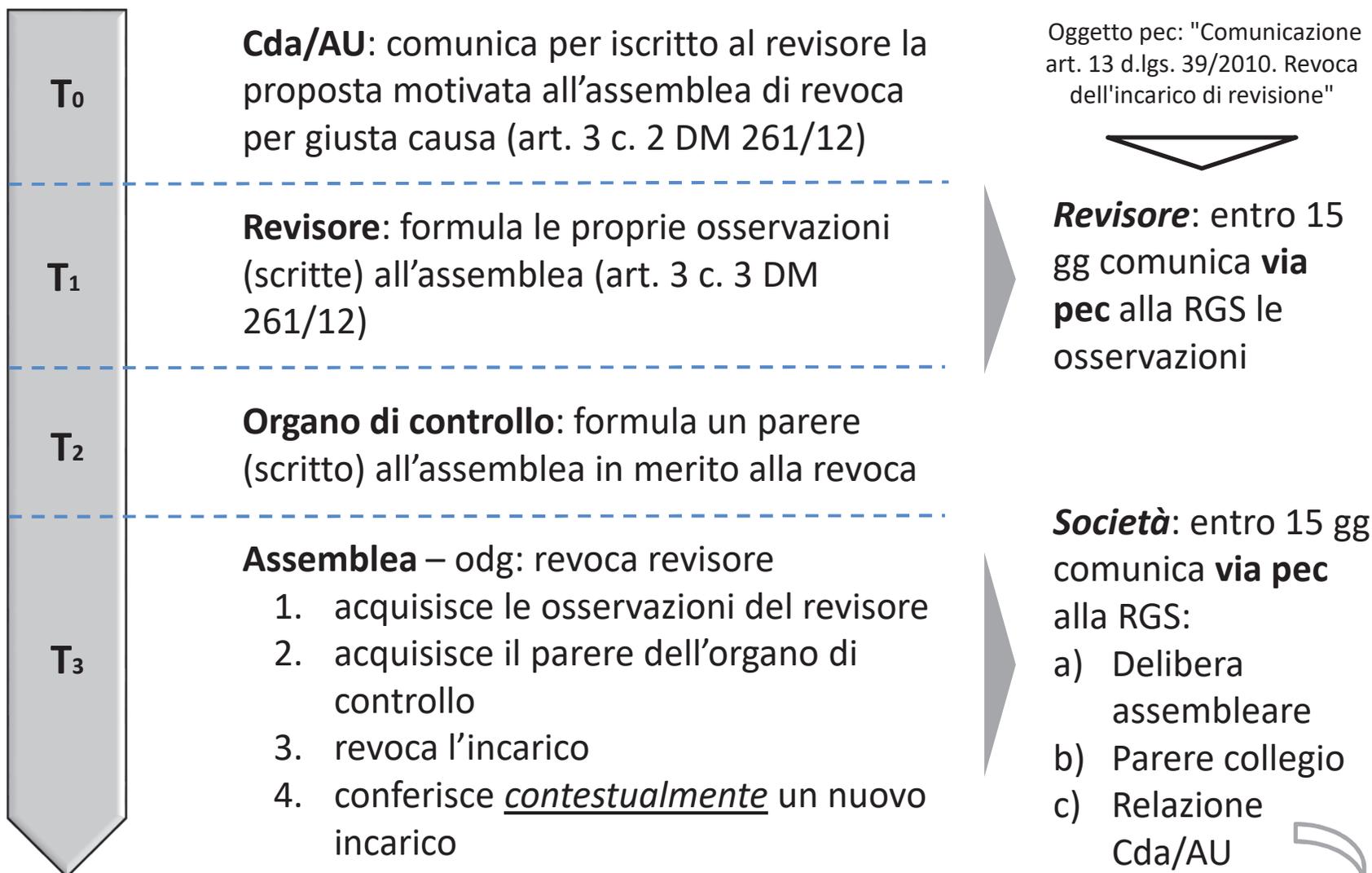
- f) i **gravi inadempimenti del revisore** legale o della società di revisione legale che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;
- g) l'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;
- h) la situazione sopravvenuta idonea a **compromettere l'indipendenza** del revisore legale o della società di revisione legale;
- i) la **sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione** legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge.

2. Costituiscono, **altresì**, ipotesi di giusta causa di revoca dell'incarico **i fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto** di revisione, anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

In caso di **revoca** il revisore non può assumere un nuovo incarico nella stessa società prima che sia trascorso 1 anno dalla cessazione anticipata (art. 8 DM)

# Adempimenti - Revoca

Tempo



[revisionelegale@pec.mef.gov.it](mailto:revisionelegale@pec.mef.gov.it)

Oggetto pec: "Comunicazione art. 13 d.lgs. 39/2010. Revoca dell'incarico di revisione"



**Revisore:** entro 15 gg comunica **via pec** alla RGS le osservazioni

**Società:** entro 15 gg comunica **via pec** alla RGS:

- a) Delibera assembleare
- b) Parere collegio
- c) Relazione Cda/AU

In caso di inerzia provvede direttamente l'organo di controllo  
Commissione Revisione e Collegio sindacale



# Dimissioni dall'incarico

D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (Art. 13 c. 4, 5, 6)



4. «Il revisore può **DIMETTERSI** dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento del MEF. In ogni caso le dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società di provvedere altrimenti, salvo il caso di impedimento grave o comprovato del revisore».

5. «Nei casi di cui al c. 4 la società provvede tempestivamente a conferire un nuovo incarico»

*A differenza della revoca, il nuovo incarico non è necessariamente contestuale*

6. «In caso di dimissioni le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data delle dimissioni».

① Efficacia dimissioni sospesa

② Limite max (6 mesi)

# Circostanze idonee alle dimissioni



Art. 5 D.M. 261/2012 – *Dimissioni dall'incarico*

## 1. Costituiscono circostanze idonee a motivare le dimissioni:

- a) il cambio del soggetto che esercita il controllo della società (ex art. 2359 C.C.), salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
- b) il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti;
- c) i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;
- d) il **mancato pagamento del corrispettivo** o il mancato adeguamento dei corrispettivi spettante in base a clausola del contratto di revisione, **dopo l'avvenuta costituzione in mora**, ai sensi dell'articolo 1219 del codice civile;
- e) la **grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione** legale, ancorché non ricorrano gli estremi del reato di impedito controllo di cui all'articolo 29 del decreto attuativo;

# Circostanze idonee alle dimissioni



Art. 5 D.M. 261/2012 – *Dimissioni dall'incarico*

## 1. Costituiscono circostanze idonee a motivare le dimissioni :

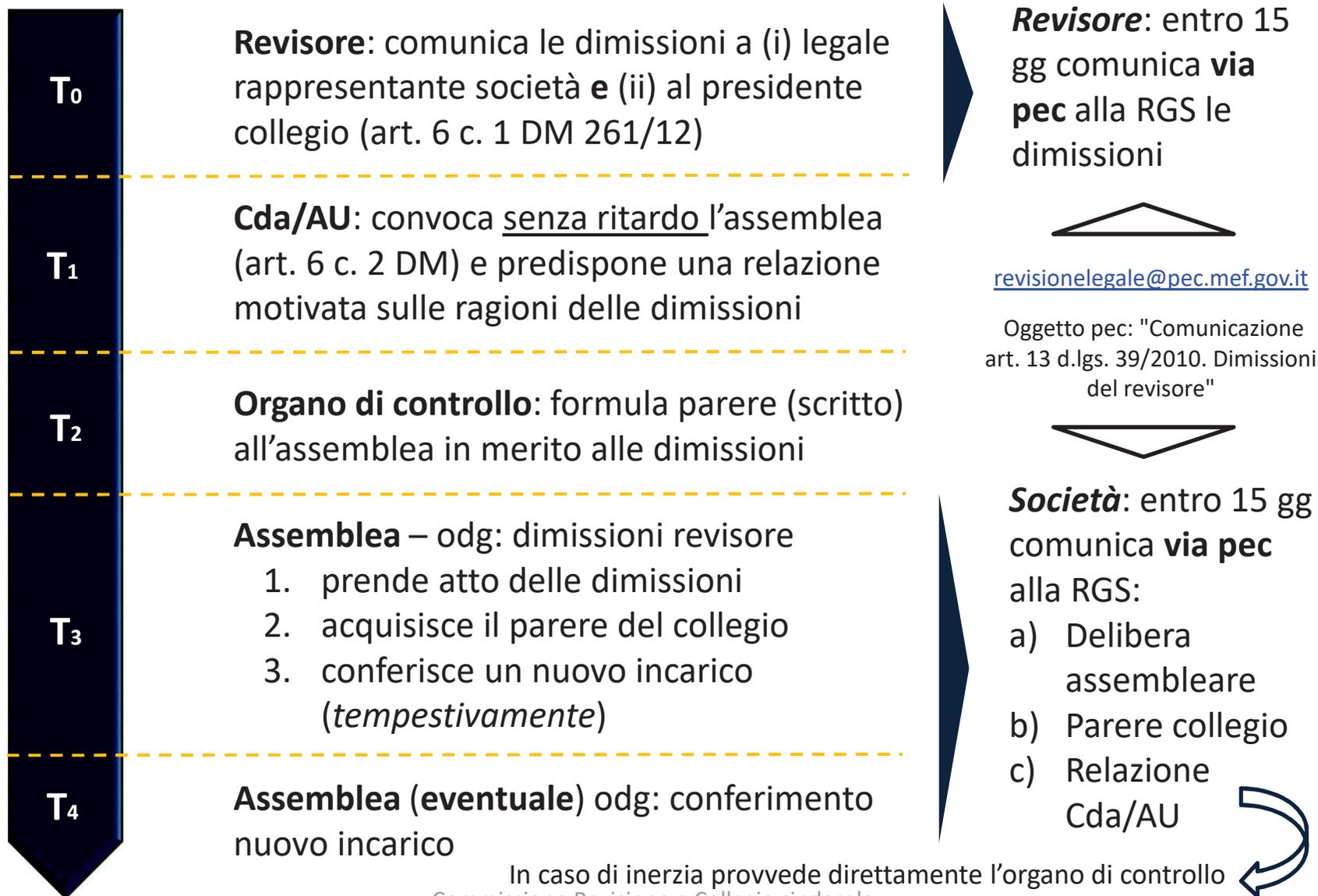
- f) l'insorgenza di situazioni idonee a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
- g) la sopravvenuta inidoneità a svolgere l'incarico, per insufficienza di mezzi e risorse;
- h) **il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione.**

2. Il revisore legale può, altresì, presentare le dimissioni dall'incarico in presenza di **altre circostanze, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione** del contratto di revisione anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale .

In caso di **dimissioni** il revisore non può assumere un nuovo incarico nella stessa società prima che sia trascorso 1 anno dalla cessazione anticipata (art. 8 DM)

# Adempimenti - Dimissioni

Tempo



# Risoluzione consensuale dell'incarico

D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (Art. 13 c. 4, 5, 6)



4. «Il medesimo regolamento (del MEF) definisce i casi e le modalità in cui può **RISOLVERSI CONSENSUALMENTE o per giusta causa il contratto**».

5. «Nei casi di cui al c. 4 la società provvede tempestivamente a conferire un nuovo incarico»

*A differenza della revoca, il nuovo incarico non è necessariamente contestuale*

6. «In caso di risoluzione consensuale le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data della risoluzione».

① Efficacia sospesa

② Limite max (6 mesi)

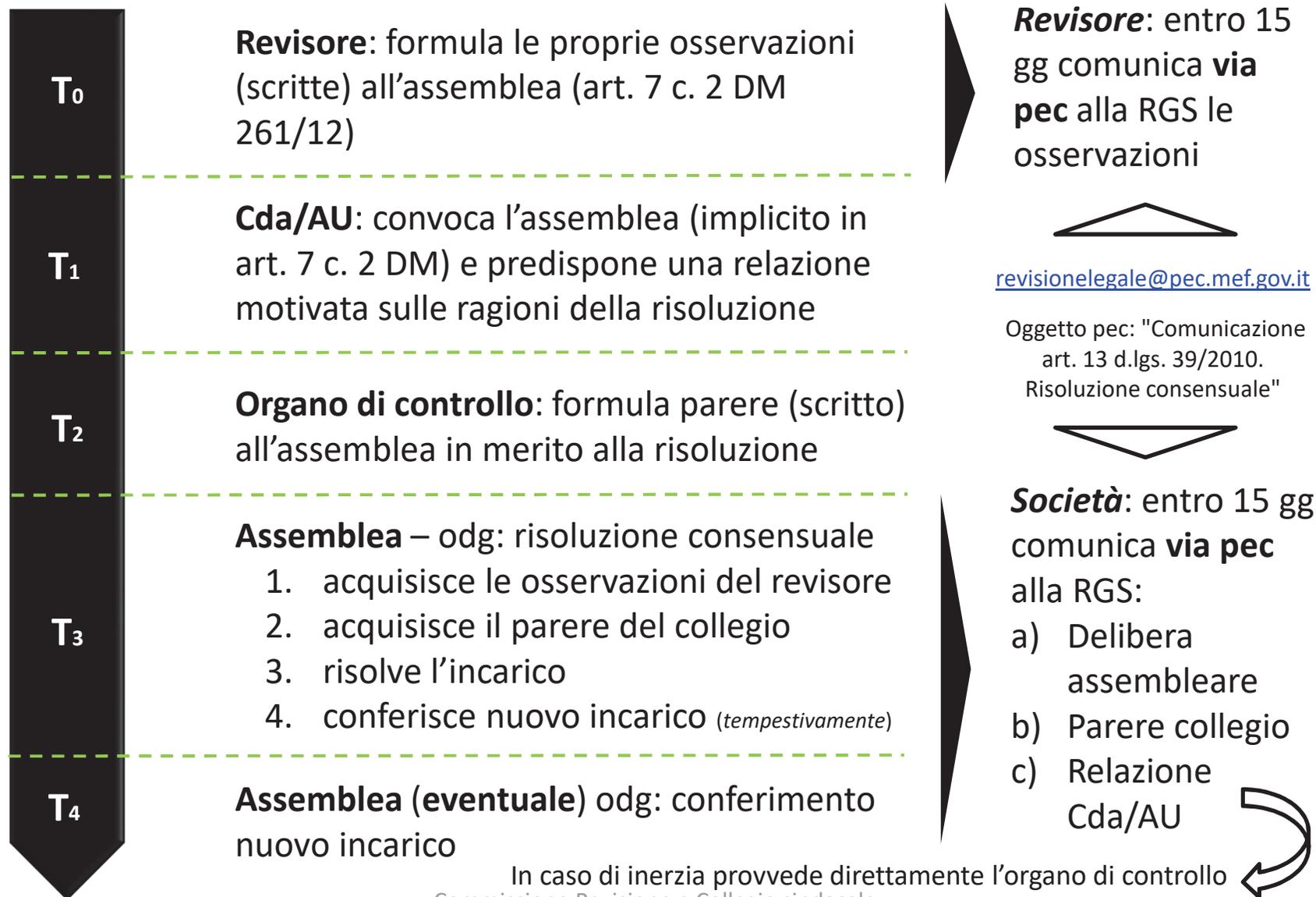
**Art. 7 D.M. 261/2012 – Risoluzione consensuale dell'incarico**

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

# Adempimenti – Risoluzione consensuale



Tempo



In caso di inerzia provvede direttamente l'organo di controllo  
Commissione Revisione e Collegio sindacale



# Cessazione sindaci-revisori

D.M. 28 dicembre 2012, n. 261 (Art. 1 c. 2)



## Art. 1 c. 2 (sindaci-revisori)

La **cessazione** dall'ufficio di **sindaco** è disciplinata dagli articoli 2400 e 2401 del codice civile **anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale**, a norma dell'articolo 2409-bis, secondo comma, del codice civile.

Art.  
2400

### Nomina e cessazione dall'ufficio - Art. 2400 c. 2 e c. 3 codice civile

2. I sindaci possono essere **revocati** solo per giusta causa. La deliberazione di revoca deve essere approvata con **decreto dal tribunale**, sentito l'interessato.
3. *..omissis..* la cessazione dall'ufficio deve essere iscritta, a cura degli amministratori, nel registro delle imprese entro il termine di trenta giorni.

Art.  
2401

### Sostituzione - Art. 2401 c. 1 codice civile

1. In caso di **morte**, di **rinuncia** o di **decadenza** di un sindaco, subentrano i supplenti in ordine di età. *...omissis...* I nuovi sindaci restano in carica fino alla prossima assemblea, la quale deve provvedere alla nomina dei sindaci effettivi e supplenti necessari per l'integrazione del collegio. I nuovi nominati scadono insieme con quelli in carica.

# Cessazione sindaci-revisori

Determina RGS 2 aprile 2013 (Art. 4)



Art. 4 Determina RGS 02/04/13

Qualora la revisione legale dei conti sia affidata al collegio sindacale, a norma dell'articolo 2409-bis, c. 2, c.c., la **società** assoggettata a revisione e il **presidente del collegio sindacale** sono **tenuti alle medesime comunicazioni** di cui ai precedenti articoli 1 e 2, **se applicabili**, qualora ricorrano le fattispecie di cui agli articoli 2400 e 2401 del codice civile.

Fattispecie	Comunicazione		Documenti da inviare / depositare	
	RGS	Reg. I.	RGS	Reg. imprese
Revoca	15 gg	30 gg	<b>a) Pres. collegio:</b> osservazioni del sindaco/i revocato/i <b>b) Società:</b> (1) delibera assemblea (2) relaz. Cda (3) [no parere collegio]	- Decreto tribunale
Dimissioni	15 gg	30 gg	<b>a) Pres. collegio:</b> lettere dimissioni <b>b) Società:</b> (1) delibera assemblea (2) [no relaz. Cda] (3) [no parere collegio]	- Dimissioni e subentro suppl.te/i - Delibera assemblea
Risoluzione	N.A.	N.A.	N.A.	N.A.

Commissione Revisione e Collegio sindacale

Attività propedeutica allo svolgimento dell'incarico  
**Rapporti col precedente revisore**

A cura di Michele Zampieri

# Rapporti tra revisore entrante e uscente

D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (Art. 9-bis c. 5)



*Riservatezza e segreto professionale*

4. «Quando un revisore è sostituito da un altro revisore, il revisore uscente consente al revisore entrante l'accesso a **tutte** le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente».

Versione precedente (art. 9 Deontologia, riservatezza e segreto professionale)

2. «Il revisore consulta il soggetto precedentemente incaricato della revisione, al fine di ottenere **ogni informazione utile** allo svolgimento della revisione. Il soggetto precedentemente incaricato della revisione consente l'accesso **a tali informazioni**»



La modifica all'articolo rende più esplicito il fatto che il revisore uscente debba mettere a disposizione del revisore entrante tutte le informazioni, non solo quelle ritenute utili (in tal senso potrebbero esservi infatti divergenze tra revisori sul concetto di info utile, con un possibile minor accesso alle informazioni)

# Rapporti tra revisore entrante e uscente

## Principi di revisione ISA Italia



### ***ISA Italia 300 – Pianificazione della revisione - § 13***

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve ... **comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.** (Rif.: Par. A20)

### ***ISA Italia 510 – Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura - § 6***

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i **saldi di apertura** contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio svolgendo una o alcune delle seguenti attività:

- se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, **riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;**
- valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero
- svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura

# Rapporti tra revisore entrante e uscente

## Principi di revisione ISA Italia



### *ISA Italia 250B – Verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale - § A4*

Ai fini dello svolgimento delle procedure indicate nel paragrafo 14, il revisore può:

- svolgere indagini presso la direzione ovvero presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa;
- effettuare procedure di analisi comparativa sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall'impresa nel corso dell'esercizio;
- effettuare ispezioni mediante l'esame di registrazioni o documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato;
- **nei casi di primo incarico di revisione, esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente.**

---

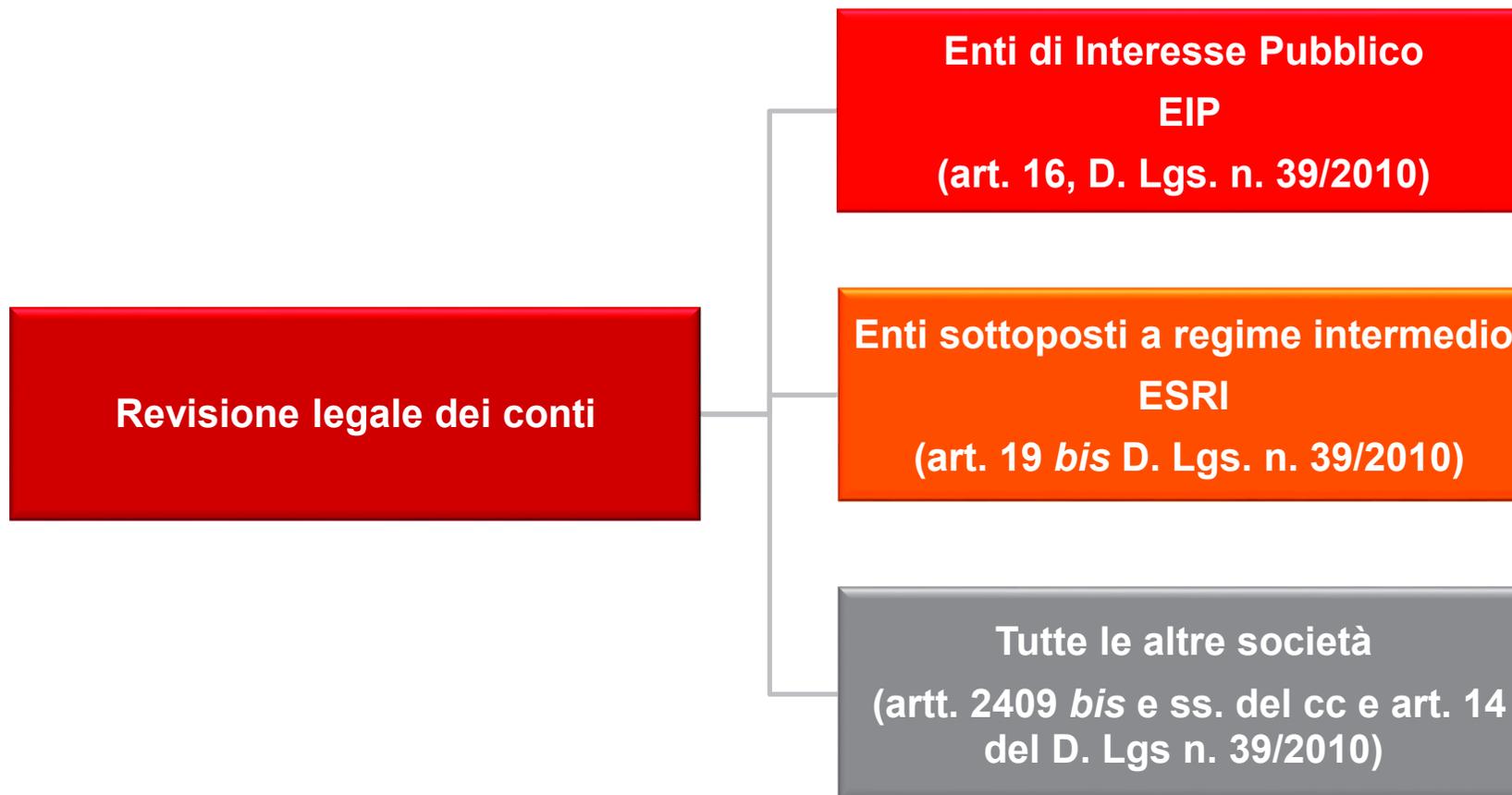
**NB**

I **dichiarativi** devono essere firmati dal revisore uscente, cioè dal soggetto che ha svolto la revisione legale cui la dichiarazione fiscale si riferisce

Attività propedeutica allo svolgimento dell'incarico  
**REQUISITI INDIPENDENZA ED OBIETTIVITA'**

A cura di Paolo Vesentini

## Revisione Legale – soggetti



## Collegio Sindacale - Indipendenza

### **Art. 2399 Codice Civile - Cause d'ineleggibilità e di decadenza.**

*Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:*

- a) *coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382;  
(... l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi)*
  
- b) *il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;*
  
- c) *coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'**indipendenza**.*



# Collegio Sindacale - Indipendenza

**Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili**

**Norme di comportamento  
del Collegio Sindacale**

***Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate***

**Settembre 2015**

Norma 1.4

Indipendenza

## Revisione Legale nel tempo ....

**Codice civile  
Art. 2409 e ss.**



**Decreto Legislativo  
27 gennaio 2010, n. 39**

**Art.11  
Principi di revisione**

**Progressiva evoluzione  
dei principi di revisione**



**ISA (Italia)**



## Revisione Legale – Principi di revisione

### Art 11, D. Lgs. n. 39/2010

*1. La revisione legale e' svolta in conformita' ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 3, della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE.*

*2. Fino all'adozione dei principi di cui al comma 1 da parte della Commissione europea, la revisione legale e' svolta in conformita' ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalita' di elaborazione dei principi.*

3....

**Determina dal Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) del 23 dicembre 2014  
ISA (Italia) riconosciuti come set di standard di revisione**

## Revisione Legale - Indipendenza

### Recenti aggiornamenti normativi

#### **Regolamento Europeo n. 537/2014**

#### **Entrata in vigore: 17 giugno 2016**

Si applica dal primo esercizio del soggetto revisionato che ha inizio successivamente al 17 giugno 2016 (es chiusura del bilancio 31 dic 2016 = decorrenza 01 gen 2017; chiusura del bilancio 30 giu 2016 = decorrenza 01 luglio 2016)

#### **D.Lgs n.39/2010 (come modificato per il recepimento della Direttiva EU n. 2014/56, tramite il D.Lgs n. 135/2016)**

**Entrata in vigore: 5 agosto 2016, con un regime transitorio** (art. 27 D. Lgs n. 135/2016 e art. 43 del D. Lgs n. 39/2010)

## D.Lgs. 135/2016 – Art 27 Regime transitorio (comma 9)

Il nuovo testo del D. Lgs. n. 39/2010 (come modificato dal D. Lgs. n. 135/2016) si applica dal **5 agosto 2016, ad eccezione dei seguenti articoli, che si applicano solo agli esercizi con inizio dal 6 agosto 2016 (per esercizi coincidenti con l'anno solare, dal 1 gennaio 2017)**

- Deontologia e scetticismo professionale (art. 9, commi da 2 a 4)
- Riservatezza e segreto professionale (art. 9-*bis*, commi 1 e da 3 a 8)
- **Indipendenza e obiettività (art. 10, commi da 1 a 3, da 5 a 7 e 13)**
- **Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza (art. 10-*bis*)**
- Organizzazione interna (art. 10-*ter*)
- **Organizzazione del lavoro (art. 10-*quater*)**
- **Revisione legale del bilancio consolidato (art. 10-*quinquies*)**
- Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico (art. 13, commi da 1 a 3 e da 7 a 9)
- Relazione di revisione e giudizio sul bilancio (art. 14, commi da 1 a 5 e 7)

# Revisione Legale - Indipendenza

## Riferimenti normativi

### DLgs 39/2010

- Art 10 Indipendenza e obiettività
- Art 10 bis Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza

## Principi di revisione ISA Italia

Non esiste uno specifico ISA Italia dedicato all'Indipendenza

**ISCQ Italia 1** Controllo della qualità

**ISA Italia 220** Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio

## Revisione Legale - Indipendenza

*L'indipendenza comporta due diversi profili:*

*a) **indipendenza mentale**, da intendersi come l'atteggiamento intellettuale del Revisore nel considerare solo gli elementi rilevanti per l'esercizio del suo incarico escludendo ogni fattore estraneo;*

*b) **indipendenza formale**, da intendersi come la condizione oggettiva in base alla quale il Revisore sia **riconosciuto indipendente**, vale a dire il fatto che il Revisore non debba essere associato a situazioni o circostanze che siano di rilevanza tale da indurre un Terzo Ragionevole e Informato a mettere in dubbio le capacità del Revisore di svolgere l'incarico in modo obiettivo.*

*(estratto dall'ISA 100 del 18 novembre 2004, ex Commissione Paritetica per i Principi di revisione, mai successivamente aggiornato e che **non** fa parte degli ISA Italia)*

**Generale e progressiva volontà del legislatore di normare un principio che attiene al comportamento del revisore.**

## Revisione Legale - Indipendenza

	<b>D.Lgs 39/2010</b>
Definizione generale	Art. 10, comma 1
Durata	Art. 10, comma 1 bis
Obbligo di autoesame / autovalutazione	Art. 10, comma 1 ter
Minacce all'indipendenza	Art. 10, comma 2
Altre fattispecie	
• Detenzione di strumenti finanziari / rapporti di lavoro	Art. 10, comma 3 e 5
• Regali, favori di natura pecuniaria e non	Art. 10, comma 13
• Fusioni e acquisizioni	Art. 10, comma 6
• Cariche sociali da parte del revisore, dipendenti e collaboratori	Art. 10, comma 7
Corrispettivi per l'incarico di revisione	Art. 10, comma 9 e 10
Sistema di salvaguardia - documentazione	Artt. 10, comma 4, 10 bis

## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 1)

*Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, **nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale**, devono essere indipendenti dalla **società sottoposta a revisione** e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.*

Progressivo allargamento del perimetro dei soggetti che devono essere indipendenti:

- collaboratori
- ausiliari
- specialisti
- ....

**D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 1 bis)**

***Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.***

Incarico triennale 2017-2019, con chiusura esercizio al 31 dicembre

- Inizio periodo: 1 gennaio 2017
- Termine periodo: data assemblea approvazione bilancio al 31 dicembre 2019

## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 1 ter)

***Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale.***

Introdotta un obbligo di autoesame a carico del revisore.

Il conflitto di interessi, anche solo potenziale, pregiudica l'indipendenza.

Adozione di misure ragionevoli per evitare conflitti di interesse non solo per il revisore ma per una pluralità di soggetti, con identificazione di specifiche fattispecie, inclusa la rete.

## **Art 1, primo comma, lettera I), DLgs 39/2010 – Definizione di rete**

*"rete": la struttura piu' ampia alla quale appartengono un revisore legale o una societa' di revisione legale che e' finalizzata alla cooperazione e che:*

- 1) persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o*
- 2) e' riconducibile a una proprieta', un controllo o una direzione comuni o*
- 3) condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualita', o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali;*

**La quota di partecipazione alla rete è irrilevante.**



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività (comma 2)*

*Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di **autoriesame**, di **interesse personale** o rischi derivanti dall'esercizio del **patrocinio legale**, o da **familiarità** ovvero una minaccia di **intimidazione**, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.*

### **Identificate 5 tipologie di minacce all'indipendenza**

#### **Minacce intese ai sensi dell'ISA Italia 220 Par 11**

Circostanze, fatti, rapporti, violazioni di direttive o procedure in materia di indipendenza che costituiscono una minaccia (che possono pregiudicare) l'indipendenza



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 2)

*Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di **autoriesame**, di **interesse personale** o rischi derivanti dall'esercizio del **patrocinio legale**, o da **familiarità** ovvero una minaccia di **intimidazione**, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.*

**Autoriesame:** attività di controllo rispetto ai risultati di una prestazione resa o di un giudizio espresso dallo stesso revisore (vd Norma 1.4); per gli incarichi 2409 bis/art. 14 DLgs. 39/2010 non esiste un elenco delle prestazioni/servizi proibiti, ma vide il principio minaccia/salvaguardia.

Il revisore deve sentirsi intimamente indipendente, ma è anche necessario che l'indipendenza sia percepita da un terzo, purché informato (??), ragionevole ed **obiettivo**



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 3)

***Il revisore legale, la società di revisione legale, i loro responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo di tale revisore legale o società di revisione legale e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, nonché le persone a loro strettamente legate ai sensi dell'articolo 1, punto 2, della direttiva 2004/72/CE (coniuge, figli a carico, altri parenti che abbiamo convissuto per almeno un anno alla data dell'operazione), non possono detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale, devono astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non devono avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita.***



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 5)

***I soggetti di cui al comma 3 non possono partecipare ne' influenzare in alcun modo l'esito di una revisione legale di un ente sottoposto a revisione se:***

- a) possiedono strumenti finanziari dell'ente medesimo, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;***
- b) possiedono strumenti finanziari di qualsiasi ente collegato a un ente sottoposto a revisione, la cui proprieta' potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;***
- c) hanno intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione nel periodo di cui al comma 1-bis, che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale.***

## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 3 e 5)

### Soggetti

- Revisore
- Responsabile chiave della revisione
- Personale professionale
- Persone fisiche che hanno messo a disposizione i loro servizi o sono sotto il controllo del revisore e partecipano direttamente alla revisione
- I relativi familiari (coniuge, figli a carico, altri ...)

### Divieto

- Possesso di strumenti finanziari della società
- Possesso di strumenti finanziari dei società collegate, che potrebbero comportare un conflitto di interessi
- Rapporti di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con la società sottoposta a revisione

## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 13)

***I soggetti di cui al comma 3 non sollecitano o accettano regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante.***



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 7)

***Il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione legale non può rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione né prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attività in qualità di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico. Tale divieto è esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della società di revisione, nonché a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione legale, nel caso in cui tali soggetti siano stati personalmente abilitati all'esercizio della professione di revisore legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale.***

Cooling-off period di 1 anno per il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale

Cooling-in period per dipendenti e soci del revisore ... abilitati all'esercizio della revisione legale



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 9)

*Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non puo' essere subordinato ad alcuna condizione, non puo' essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, ne' puo' dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla societa' che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della societa' di revisione legale o della loro rete.*

No onorari condizionati.

No «onorari pacchetto: revisione + altri servizi».

No riferimento ad altri servizi resi ad altre società del gruppo.

## **D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 10)**

*Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale e' determinato in modo da garantire la qualita' e l'affidabilita' dei lavori. A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare dell'incarico avendo riguardo:*

- a) alla dimensione, composizione e rischiosita' delle piu' significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della societa' che conferisce l'incarico, nonche' ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle societa' del gruppo;*
- b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;*
- c) alla necessita' di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attivita' di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11.*



## **D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 4)**

***Il revisore legale o la società di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tale rischi.***

## **D.Lgs. 39/10 – Art 10 bis *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

***Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare:***

- a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10 e, ove applicabile, all'articolo 17;***
- b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;***
- c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;***
- d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto***

**D.Lgs. 39/10 – Art 10 *Indipendenza e obiettività* (comma 4)**

**D.Lgs. 39/10 – Art 10 bis *Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza***

Nelle carte di lavoro si deve documentare (prima dell'assunzione incarico e per tutta la durata dell'incarico):

- Indipendenza del revisore
- Indipendenza dei collaboratori
- Ogni altra situazione che potrebbe far sorgere ad un terzo informato, che giudica con obiettività, ...
- Indipendenza dei familiari (divieto di detenzione di strumenti finanziari)
- Indipendenza dei familiari (divieto di assunzione posizioni dirigenziali)
- Onorari
- Composizione delle risorse da impiegare; ore stimate per mix di esperienza, inclusa adeguata supervisione del lavoro

coprendo il periodo 1 gennaio XXXX – 30 aprile XXXX+4



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 quater *Organizzazione del lavoro* (comma 7)

***Il revisore legale o la società di revisione legale deve creare un fascicolo di revisione per ogni revisione legale, contenente i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis e, ove applicabile, i dati e i documenti di cui agli articoli da 6 a 8 del Regolamento europeo. Il fascicolo di revisione deve altresì contenere tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14 e, ove applicabile, delle relazioni di cui agli articoli 10 e 11 del Regolamento europeo, nonché i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del presente decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili. Il fascicolo di revisione è chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione di revisione. I documenti e le informazioni di cui al presente comma nonché, ove applicabile, quelli di cui all'articolo 15 del Regolamento europeo sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.***

Il fascicolo di revisione deve includere dati e documenti a supporto non solo della relazione di revisione, ma anche della valutazione preliminare dei rischi per l'indipendenza di cui all'art 10 bis.

E necessaria data certa? Carta o formato elettronico? In presenza di CS, chi lo conserva? Ad ogni sindaco revisore una copia?

## Revisione Legale – Indipendenza EIP ESRI

VECCHIO ART. 17 D. LGS. 39/2010	NUOVO ART. 5 REGOLAMENTO 537/2014
a) tenuta dei libri contabili e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alle relazioni di bilancio;	c) contabilità e preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio; d) servizi di gestione della contabilità del personale;
b) progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili;	e) progettazione e realizzazione di procedure di controllo interno e gestione del rischio relative alla preparazione e/o al controllo dell'informativa finanziaria, oppure progettazione e realizzazione di sistemi tecnologici per l'informativa finanziaria; <b>(cooling-in period di 1 anno)</b>
c) servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri pro veritate; d) servizi attuariali;	f) servizi di valutazione, comprese valutazioni effettuate in relazione a servizi attuariali o a servizi di assistenza in caso di controversia;
e) gestione esterna dei servizi di controllo interno;	h) servizi correlati alla funzione di revisione interna dell'ente sottoposto a revisione;

## Revisione Legale – Indipendenza EIP ESRI

VECCHIO ART. 17 D. LGS. 39/2010	NUOVO ART. 5 REGOLAMENTO 537/2014
<p>f) consulenza e servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale;</p>	<p>k) servizi che interessano le risorse umane, concernenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) i dirigenti in grado di esercitare un'influenza significativa sull'elaborazione delle registrazioni contabili o sulla formazione del bilancio oggetto di revisione legale dei conti, qualora tali servizi comportino: <ul style="list-style-type: none"> <li>— la ricerca o la selezione di candidati per tale posizione; o</li> <li>— la verifica delle referenze dei candidati a tali posizioni,</li> </ul> </li> <li>ii) la strutturazione della progettazione dell'organizzazione; e</li> <li>iii) il controllo dei costi.</li> </ul>
<p>g) intermediazione di titoli, consulenza per l'investimento o servizi bancari d'investimento;</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>i) servizi legati al finanziamento, alla struttura e alla allocazione del capitale, nonché alla strategia di investimento dell'ente sottoposto a revisione, a eccezione della prestazione di servizi di attestazione in relazione al bilancio, come il rilascio di lettere di conforto in collegamento con prospetti emessi dall'ente sottoposto a revisione;</li> <li>j) promozione, negoziazione o sottoscrizione di azioni dell'ente sottoposto a revisione;</li> </ul>



## Revisione Legale – Indipendenza EIP ESRI

ART. 17 D. LGS. 39/2010	ART. 5 REGOLAMENTO 537/2014
<p>h) prestazione di difesa giudiziale;</p> <p>i) altri servizi e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegati alla revisione, individuati dalla Consob con il regolamento adottato ai sensi del comma 2.</p>	<p>g) servizi legali concernenti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>i) la fornitura del servizio di responsabile degli affari legali generali;</li><li>ii) la negoziazione per conto dell'ente sottoposto a revisione; e</li><li>iii) l'azione di patrocinio nella risoluzione di controversie;</li></ul>
	<p>a) servizi fiscali riguardanti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>i) la preparazione di moduli fiscali;</li><li>ii) le imposte sui salari;</li><li>iii) i dazi doganali;</li><li>iv) l'individuazione di sovvenzioni pubbliche e incentivi fiscali, a meno che l'assistenza da parte del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile con riferimento a tale servizio non sia richiesta per legge;</li><li>v) l'assistenza in caso di verifiche fiscali da parte delle autorità fiscali, a meno che l'assistenza da parte del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile con riferimento a tali verifiche non sia richiesta per legge;</li><li>vi) il calcolo di imposte dirette e indirette e di imposte differite;</li><li>vii) la fornitura di consulenza fiscale;</li></ul> <p>(opzione attivata dal legislatore italiano)</p>

## Revisione Legale – Indipendenza EIP ESRI

<b>ART. 17 D. LGS. 39/2010</b>	<b>ART. 5 REGOLAMENTO 537/2014</b>
	b) servizi che implicano un ruolo nella gestione o nel processo decisionale dell'ente sottoposto a revisione;

## Revisione Legale – Controllo qualità

<b>Consob</b> Art. 22 DLgs 39/2010	<b>Enti di Interesse Pubblico – EIP</b>
	<b>Enti sottoposti a regime intermedio – ESRI</b>
<b>MEF</b> Art. 20 e ss DLgs 39/2010	<b>Tutte le altre società</b> <b>(artt. 2409 <i>bis</i> e ss. del cc e art. 14 del D. Lgs n. 39/2010)</b>

DLgs 136/2018 ha portato modifiche al DLgs 39/2010

Art 20      Controllo qualità (integrato)

Art 21      Competenze e poteri del MEF (integrato)

**Art 21 bis   Svolgimento dei controlli della qualità da parte del MEF**



## Sindaco / Collegio Sindacale - Revisori

L'art. 10 del D.Lgs 39/2010 **prevale** sulla Norma 1.4,  
Indipendenza CNDCEC

Le attività di autoesame, di valutazione dell'indipendenza di componenti del Collegio dei revisori, delle eventuali reti e dei soggetti interessati, dell'attivazione delle eventuali misure di salvaguardia, ..., sono di competenza **collegiale**.

# Relazione di revisione - Indipendenza

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

...

### Elementi alla base del giudizio

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

....

## D.Lgs. 39/10 – Art 10 quinquies *Revisione legale del bilancio consolidato* (Comma 1)

***Nel caso di revisione legale del bilancio consolidato di un gruppo di imprese, il revisore del gruppo assume la piena responsabilita' per la relazione di revisione di cui all'articolo 14 ....***

Simmetria con l'ISA (Italia) 600.11

*«Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.»*

Nuove relazioni di revisione sul bilancio consolidato

Responsabilità del revisore

- abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. Siamo responsabili della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. **Siamo gli unici responsabili del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.**



## D.Lgs. 39/10 – Art 10 quinquies *Revisione legale del bilancio consolidato* - (Comma 2)

***Ai fini della revisione del bilancio consolidato, il revisore del gruppo valuta il lavoro svolto da eventuali altri revisori legali, società di revisione legale, revisori ed enti di revisione di un Paese terzo e mantiene documentazione della natura, tempistica ed estensione del lavoro da essi svolto e, ove opportuno, del riesame effettuato dal revisore sulle parti pertinenti della documentazione di revisione di detti revisori. Il revisore del gruppo esamina il lavoro svolto da eventuali altri revisori legali, società di revisione legale, revisori ed enti di revisione di un Paese terzo, ai fini della revisione del gruppo e mantiene documentazione di tale riesame. La documentazione conservata dal revisore del gruppo e' atta a consentire all'autorita' competente di esaminare il lavoro da questi svolto.***

Valutazione del lavoro svolto da altri revisori legali, obbligo di riesame, mantenimento documentazione del riesame, ma in un'ottica di revisione del gruppo.

Attività propedeutica allo svolgimento dell'incarico

## **IL CONTRATTO DI REVISIONE**

A cura di Paolo Vesentini



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona

## Incarico di revisione legale

La lettera di incarico ha l'obiettivo di

- definire le condizioni indispensabili per lo svolgimento dell'incarico
- confermare la comprensione dei termini dell'incarico tra revisore, direzione e i responsabili dell'attività di governance

## Incarico di revisione legale

### **D.Lgs. 39/10 – Art 13 Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto (comma 1)**

Salvo quanto disposto dall'articolo 2328, secondo comma, numero 11), del codice civile e fermo restando che i conferimenti degli incarichi da parte di enti di interesse pubblico sono disciplinati dall'articolo 17, comma 1, del presente decreto e dall'articolo 16 del Regolamento europeo, l'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico.

**Il D.Lgs. 39/2010 non richiede espressamente la forma scritta; tuttavia in assenza di forma scritta, risulterebbe difficile per l'assemblea assegnare l'incarico.**

# Incarico di revisione legale

## (ISA Italia) 210 *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*

### ISA 210.10

I termini concordati dell'incarico di revisione devono essere riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e devono includere:

- a) l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio;
- b) le responsabilità del revisore;
- c) le responsabilità della direzione;
- d) l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;
- e) il riferimento alla diversa forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cure del revisore in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto.

**ISA 210 – Appendice 1 – Esempio di lettera di incarico di revisione**

## Incarico di revisione legale

### Suggerimenti/integrazioni del contenuto standard

- Periodo previsto di presenza in società
- Accesso alle banche dati
- Utilizzo strumenti informatici
- Estensione attività prevista in presenza di partecipazioni
- Indicazione dei revisori delle società partecipate
- Gruppi: autorizzazione accesso carte lavoro revisori delle partecipate
- Gruppi: ottenimento bilanci e relazione revisori delle partecipate in tempo utile
- Gruppi: invio di istruzioni di revisione
- Sotto - gruppi: conferma intenzione di avvalersi facoltà esonero predisposizione bilancio consolidato
- Attività di controllo contabile periodiche
- Rete del revisore: dettagliata indicazione dei soggetti componenti la rete
- Timing fatturazione onorari e termini di pagamento
- Facoltà coinvolgimento specialisti
- ....

**Ottenere sempre la lettera di incarico firmata per accettazione prima di iniziare le attività di revisione**