

Revisione Aziendale e Controllo Interno

Università La Sapienza-Roma

***Corso di laurea magistrale:
Economia Aziendale***

Anno accademico: 2021-2022

Docente: Corrado Testori

Lezione #1

L'attività di revisione e gli impatti Covid. Le novità normative.

La documentazione e la comunicazione con i responsabili della governance



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Agenda

- **Indipendenza e obiettività del revisore. Aspetti generali e quadro normativo. Il D.Lgs. 39/2010 come modificato dal D.Lgs. 135/2016 e le ultime novità normative in tema di revisione (Impatti Covid)**
- **La documentazione del lavoro di revisione (ISA Italia 230)**
- **Comunicazione con i responsabili delle attività di governance -ISA Italia 260 e ISA Italia 265**

Normativa

In risposta alla crisi finanziaria degli anni 2008/2009, la normativa comunitaria relativa alla revisione legale dei conti è stata oggetto dei seguenti provvedimenti:

- **Direttiva 56/14** che modifica la Direttiva 43/06 relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati
- **Regolamento Europeo 537/14** relativo agli enti di interesse pubblico e all'attività di revisione sugli enti di interesse pubblico
- A livello nazionale, il Consiglio dei Ministri ha approvato il 17 luglio 2016 in via definitiva il **decreto legislativo n. 135** di attuazione della Direttiva 56/14 in materia di revisione legale dei conti, che ha modificato il decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39
- La Direttiva 56/2014 è stata recepita in Italia con il D.Lgs. 135/2016, entrato in vigore il 5 agosto 2016
- Il Regolamento (UE) 537/2014 è entrato in vigore dal 17 giugno 2016

Normativa

DISCIPLINA GENERALE

- D.Lgs. 39/10 modificato dal D.Lgs. 135/2016
- Codice civile (alcuni articoli)
- Regolamenti attuativi MEF (Interruzione anticipata incarichi, iscrizione e accesso al registro, tirocinio, esame, inattivi)
- Principi di revisione ISA Italia (adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato del 23/12/2014)

NORME SPECIFICHE PER EIP (Enti di Interesse Pubblico)

- Regolamento UE 537/2014
- Regolamento Emittenti Consob
- Altre norme settoriali (Banche e Assicurazioni)

Normativa

La riforma normativa impatta principalmente i seguenti ambiti:

- Rafforzamento della disciplina sull'**indipendenza del revisore**
- Contenuto della **relazione di revisione** (art. 14 del D.Lgs. 39 e art.10 Reg. 537/2014)
- **Nuova definizione di EIP** (art.16 D.Lgs. 39) e introduzione della categoria di «Enti sottoposti a regime intermedio» («ERI») (art.19-bis D.Lgs. 39)
- Ridefinizione **compiti del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile** («CCIRC») (art. 19 D.Lgs. 39)
- **Relazione aggiuntiva** per il CCIRC (art.11 Reg. 537/2014) Procedura per il **conferimento dell'incarico** (art.16 Reg. 537/2014)
- **Novità per i gruppi** in cui sono presenti EIP

Normativa

EIP-ESRI definizione

Articoli 16 e 19- bis del DLgs 39/2010

Suddivisione della precedente categoria di EIP in due nuove categorie:

- **EIP – *Enti di Interesse Pubblico*** (emittenti valori mobiliari negoziati su mercati regolamentati italiani e dell’Unione Europea, banche e ***imprese di assicurazione e riassicurazione***), per i quali **si applica integralmente il Regolamento Europeo n. 537/2014**
- **ESRI – *Enti Sottoposti a Regime Intermedio*** (emittenti strumenti finanziari diffusi, SIM, SGR e relativi fondi comuni gestiti, SICAV/SICAF, IMEL, istituti di pagamento, società di gestione dei mercati regolamentati, società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia, società di gestione accentrata di strumenti finanziari, intermediari finanziari di cui all’art. 106 del TUB), per i quali si applicano **solo alcune previsioni** del Regolamento Europeo n. 537/2014

Indipendenza

Norme generali

Soggetti non EIP e diversi da Enti sottoposti a regime intermedio



- Artt. 10 e 10-bis D. Lgs. 39/2010
- Principi di indipendenza ed obiettività elaborati da ordini e associazioni professionali congiuntamente al MEF e alla Consob ex art. 10, comma 12, D. Lgs. 39/2010, previa sottoscrizione di una **Convenzione (in via transitoria PR 100)**

Disciplina generale

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
 - Art. 4, paragrafi 1 e 2, art. 5, paragrafi 1 e 5, e art. 6, paragrafo 1, Regolamento UE 537/2014
-

Indipendenza

Definizione

L'indipendenza è un requisito richiesto sia dalla legge sia dai principi di revisione.

Con riferimento alla indipendenza l'art. 10 del D.Lgs. 39/2010 stabilisce, in generale che il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere **indipendenti da questa** e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.

Il revisore legale e la società di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano:

- relazioni finanziarie,
- relazioni d'affari,
- relazioni di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile,

dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa.

Deontologia e Indipendenza

In tema di incarichi incompatibili il legislatore italiano non ha attivato le opzioni di deroga ai divieti previste dal Regolamento Europeo (relative in particolare ai servizi fiscali e di valutazione), pertanto trova completa applicazione l'art. 5 del Regolamento EU 537/14

Per servizi vietati, diversi dalla revisione si intende (art.5, comma 1):

- a) Alcune tipologie di servizi fiscali;
- b) Servizi che implicano un ruolo nella gestione o nel processo decisionale dell'ente sottoposto a revisione;
- c) Contabilità e preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio;
- d) Servizi di gestione della contabilità del personale;
- 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 di sistemi tecnologici per l'informativa finanziaria;
- f) Servizi di valutazione o di assistenza in caso di controversie;

Deontologia e Indipendenza

Art. 5 Regolamento EU n. 537/2014 (continua)

- h) Alcune tipologie di servizi legali;
- i) Servizi legati alla funzione di Revisione Interna;
- j) Servizi legati al finanziamento, alla struttura e alla allocazione del capitale, nonché alla strategia di investimento;
- k) Promozione e negoziazione o sottoscrizione di azioni dell'ente sottoposto a revisione;
- l) Alcune tipologie di servizi che interessano le risorse umane.

Oltre ai servizi di cui al comma 1 art.5, gli Stati membri possono vietare ulteriori servizi, qualora ritengano che essi costituiscano una minaccia all'indipendenza del revisore o della società di revisione (art.5, comma 2).

Deontologia e Indipendenza

Art. 9 D. Lgs. n. 39/2010

Deontologia e scetticismo professionale

Il concetto di scetticismo professionale è ora richiamato da una norma, l'art. 9, oltre ad essere già previsto dal Principio di Revisione ISA 200.

Art 9 D. lgs. n. 39/2010: *«atteggiamento caratterizzato da approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione»*

Particolare attenzione a stime riguardanti (i) Fair value, (ii) Riduzione di valore delle attività, (iii) Accantonamenti, (iv) Flussi di cassa futuri & going concern

PR ISA 200: *«Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale, tenuto conto che possono esistere circostanze tali da causare errori significativi nel bilancio. L'atteggiamento di scetticismo professionale richiede che il revisore effettui una valutazione critica interrogandosi sulla validità degli elementi probativi acquisiti e prestando particolare attenzione a quegli elementi probativi che contraddicono o mettono in discussione l'attendibilità della documentazione esaminata o delle attestazioni della direzione. Un atteggiamento di scetticismo professionale deve essere mantenuto nel corso dell'intero processo di revisione per ridurre il rischio di non considerare adeguatamente circostanze dubbie, di compiere eccessive generalizzazioni nella formulazione delle conclusioni sul lavoro di revisione nonché di utilizzare errate assunzioni nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione e nella valutazione dei risultati.»*

Deontologia e Indipendenza

Art. 9 -bis D. Lgs. n. 39/2010

Riservatezza e segreto professionale

- Principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni, ordini e MEF con convenzione
- Informazioni e documenti acquisiti dal revisore legale coperti dall'obbligo di riservatezza e segreto professionale
- Accesso alle informazioni dal revisore legale uscente al revisore entrante
- Consentito il trasferimento della documentazione inerente la revisione al revisore della capogruppo di un paese terzo (extra UE): il trasferimento delle informazioni al revisore di gruppo è soggetto alle regole sulla privacy
- Trasferimento carte di lavoro o altri documenti ad autorità di paesi terzi (extra UE) solo in presenza di accordi di cooperazione

Deontologia e Indipendenza

Art. 10 D. Lgs. n. 39/2010 (continua)

Indipendenza ed obiettività

Disposizioni per i soggetti che effettuano l'attività di revisione legale:

- Divieto di possedere strumenti finanziari emessi o garantiti dall'ente ristretto
- Astensione da qualsiasi operazione su tali strumenti finanziari
- Assenza di interesse rilevante e diretto sugli strumenti finanziari
- Divieto di rapporto di lavoro dipendente pregresso o relazione d'affari
- Consentiti gli strumenti di investimento collettivo diversificati, compresi i fondi gestiti
- Obbligo di documentazione nelle carte dei rischi per l'indipendenza e le misure adottate (AFS/EGA)
- Retribuzioni dei dipendenti che partecipano alla revisione non determinata dall'esito delle revisioni compiute
- Divieto di sollecitare o accettare regali o favori di natura pecuniaria e non, se non di valore trascurabile o insignificante
- ...

Deontologia e Indipendenza

Art. 10 –bis D. Lgs. n. 39/2010

Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza

Prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, valutare e documentare:

- Indipendenza ed obiettività ai sensi degli art. 10 e 17
- Eventuale presenza di rischi e misure idonee per mitigarli
- Presenza di personale competente, tempo e risorse
- Abilitazione professionale

Principi di revisione

Novità normative

Con determina del Ragioniere Generale dello Stato datata 3 agosto 2020 sono state adottate le nuove versioni dei seguenti principi di revisione ISA Italia:

Per allineare tali documenti alla versione dei corrispondenti principi ISA elaborati dallo IAASB;

- **ISA Italia 250** “La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio”,
- **ISA Italia 540** “Revisione delle stime contabili e della relativa informativa”,
- **ISA Italia 610** “Utilizzo del lavoro dei revisori interni” (con conseguente modifica anche dell’**ISA Italia 315** “L’identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera”),
- **ISA Italia 200** “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”,
- **ISA Italia 210** “Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione”,
- **ISA Italia 240** “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”,
- **ISA Italia 260** “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”,

Principi di revisione

Novità normative

- **ISA Italia 300** “Pianificazione della revisione contabile del bilancio”,
- **ISA Italia 320** “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”,
- **ISA Italia 330** “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”;
- **ISA Italia 450** “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile”
- **ISA Italia 700** “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”

Per recepire le modifiche conseguenti (*conforming amendments*) derivanti dalle modifiche effettuate ai principi ISA (Italia) indicati nei punti precedenti.

- **ISA Italia 220** “Controllo della qualità dell’incarico della revisione contabile del bilancio”,
- **ISA Italia 230** “La documentazione della revisione contabile”,
- **ISA Italia 265** “Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla governance della direzione”,
- **ISA Italia 402** “Considerazioni sulla revisione contabile di un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi”,
- **ISA Italia 500** “Elementi Probativi”,
- **ISA Italia 550** “Parti correlate”,
- **ISA Italia 580** “Attestazioni scritte”,
- **ISA Italia 701** “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”
- **ISA Italia 705** “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”

Principi di revisione

Novità normative

Recenti novità Principi di Revisione

- **ISA Italia 540 (Revised)**-La revisione delle stime contabili adottato per le revisioni dal svolte a partire dal 15 dicembre 2020
- **ISA Italia 315 (Revised)**- L'identificazione e la valutazione dei rischi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera-per le revisione svolte a partire dal 15 dicembre 2021
- **SA Italia 700 B** - Con determina della Ragioneria Generale dello Stato dell'11 febbraio 2022, è stato adottato il Principio di revisione (SA Italia) 700B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – European Single Electronic Format).

Revisione Aziendale e Controllo Interno

La documentazione del lavoro di revisione ISA Italia 230

La documentazione del lavoro

ISA ITALIA 230

Il revisore deve documentare gli aspetti che costituiscono gli **elementi probativi** dell'attività di verifica a sostegno del giudizio espresso sul bilancio e per evidenziare che il lavoro è stato svolto in conformità con gli statuiti principi di revisione.

- La documentazione è costituita dalle “carte di lavoro” preparate od ottenute durante l'esecuzione del lavoro.
- Le carte di lavoro devono essere sufficientemente complete e dettagliate per permettere una comprensione globale della revisione svolta.
- Nelle aree che necessitano il ricorso a un giudizio professionale del revisore, devono essere indicati gli elementi sui quali è basata la decisione e il processo logico che ha portato alla conclusione raggiunta.
- Consentano a un revisore esperto senza cognizione dell'incarico di ripercorrere e comprendere il processo di revisione, i giudizi significativi per le conclusioni.

La documentazione del lavoro

Ad uso corrente

Le carte di lavoro a **uso corrente** sono una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza specifica per **il bilancio oggetto di revisione.**

Esempio:

- Documentazione sulla pianificazione dell'incarico
- Documentazione sulla comprensione del sistema di controllo interno e la valutazione dei rischi
- Prospetto riassuntivo degli errori rilevati nel corso della revisione

Ad uso pluriennale

Le carte di lavoro a **uso pluriennale** sono una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza anche **nello svolgimento dei successivi lavori di revisione.**

Esempio:

- Dati e informazioni storiche (es. atto costitutivo, statuto, organigramma ecc.)
- Contratti e accordi rilevanti
- Mappatura dei sistemi informativi e contabili

La documentazione del lavoro

Forma e contenuto delle carte di lavoro

L'utilizzo di carte di lavoro **standardizzate** come ad esempio checklist, lettere standard può migliorare l'efficienza con cui le stesse sono preparate e riviste facilitando anche il controllo della loro qualità.

La *forma*, il *contenuto* e l'*ampiezza* della documentazione di revisione dipendono da vari fattori, quali:

- Natura delle procedure di revisione da svolgere
- Rischi identificati di errori significativi
- Grado di giudizio professionale necessario per svolgere il lavoro e valutarne i risultati
- Importanza degli elementi probativi
- Natura e portata delle eccezioni identificate
- Necessità di documentare una conclusione
- Metodologia di revisione e strumenti adottati.

L'esperienza e la capacità professionale guidano il revisore nel determinare quanto ampio debba essere il contenuto delle carte di lavoro

La documentazione del lavoro

Raccolta e Archiviazione della documentazione del lavoro di revisione

- Archiviazione della documentazione del lavoro di revisione richiesta **entro 60 giorni** dopo la data della relazione, ma dopo la relazione si tratta di sola sistemazione non di svolgimento di nuove procedure di revisione (archiviazioni, modifiche solo di natura formale)
- Conservazione per 10 anni (specifica legge italiana, 5 anni nel ISA)
- In linea di principio nessuna documentazione può essere cancellata o cambiata dopo la data di archiviazione tuttavia.....
- Devono essere adottate procedure per garantire riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro
- Adottare cautele necessarie per evitare la modifica delle carte di lavoro successivamente al rilascio della relazione
- Le carte devono essere conservate per un periodo di almeno 10 anni. Limite stabilito in base alle norme sulle scritture contabili
- Le carte di lavoro sono proprietà del revisore e non sostituiscono i documenti contabili della società.

Revisione Aziendale e Controllo Interno

Comunicazioni con i responsabili della governance ISA

Italia 260-ISA Italia 265

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance-ISA Italia 260

Alcune tematiche emerse durante lo svolgimento del lavoro di revisione del bilancio possono essere di interesse per l'attività di governance e pertanto il revisore è tenuto a gestire in modo adeguato la comunicazione con tali soggetti.

Il principio di revisione ISA ITALIA n. 260 è titolato *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance* e tratta delle responsabilità del revisore in relazione alla comunicazione con la *governance* della società nell'ambito dello svolgimento dell'attività di revisione contabile.

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance-ISA Italia 260

1) Destinatari delle comunicazioni

Le **persone che svolgono attività di governance** sono quelle che hanno responsabilità di Direzione, supervisione e controllo di un'impresa.

Le strutture di governance variano da impresa ad impresa (es. normalmente le funzioni di gestione e le funzioni di supervisione sono attribuiti ad organi aziendali distinti: CdA o collegio sindacale nel cosiddetto sistema tradizionale, consiglio di sorveglianza e consiglio di gestione nel sistema dualistico ecc.). Ciò rende difficile stabilire una regola generale.

In generale il revisore, tenendo conto della struttura di governance e delle disposizioni di legge, individua secondo il proprio **giudizio professionale** le persone che hanno la responsabilità di governance cui vanno comunicati i fatti e gli aspetti rilevanti.

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance-ISA Italia 260

2) Fatti e circostanze oggetto di comunicazione

Il principio di revisione contiene anche un elenco di fatti e circostanze che sono normalmente oggetto delle comunicazioni.

I più rilevanti sono:

- Approccio e finalità della revisione;
- Il punto di vista del revisore su aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa;
- Difficoltà significative emerse dalla revisione e potenziale effetto di rischi significativi;
- Correzioni proposte a seguito dello svolgimento dell'attività di revisione, che siano state o meno recepite dalla società e che hanno, o possono avere, un effetto significativo sul bilancio;

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance ISA Italia 260

2) Fatti e circostanze oggetto di comunicazione (continua)

- Incertezze significative che possono porre in dubbio la continuità aziendale;
- Disaccordi con la Direzione aziendale su questioni che, singolarmente o nel loro insieme, possono essere rilevanti per il bilancio e/o per la relazione del revisore sul bilancio stesso;
- Rilievi e richiami d'informativa previsti nella relazione del revisore;
- Rilevanti punti di debolezza nel sistema di controllo interno, problemi connessi alla integrità della Direzione aziendale e frodi che la coinvolgono e ogni altro argomento che richieda l'attenzione delle persone che hanno responsabilità di governance;
- Ogni altro argomento concordato nella lettera di incarico.

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance-ISA Italia 260

3) Tempestività delle comunicazioni

Il revisore deve comunicare **tempestivamente** i fatti e le circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance, al fine di consentire alle persone che ne hanno responsabilità di prendere decisioni appropriate (si pensi ad esempio ai casi di frodi sospette).

Il principio non definisce a priori il concetto di «tempestivo» che, pertanto, va valutato volta per volta a seconda delle circostanze.

Per esempio gli aspetti di pianificazione e di strategia di revisione possono essere efficacemente comunicate alla fine dell'intervento preliminare (orientativamente entro dicembre).

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance-ISA Italia 260

4) Forma delle comunicazioni

Le comunicazioni del revisore possono essere effettuate **verbalmente** o per **iscritto**. La forma è influenzata da vari fattori quali:

- la dimensione, la struttura operativa, la struttura giuridica, nonché le procedure di comunicazione all'interno dell'impresa cliente;
- la natura, la delicatezza e l'importanza dei fatti e delle circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance;
- gli accordi presi per incontri periodici o per la comunicazione di fatti e circostanze d'interesse per lo svolgimento delle attività di governance;
- la frequenza e la natura dei contatti che normalmente il revisore ha con le persone che hanno responsabilità di governance.

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA Italia 265

Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le **carenze del sistema di controllo interno** di cui è venuto a conoscenza nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del bilancio.

Una carenza del sistema di controllo interno esiste quando:

- a) Il controllo è stato configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non prevenire, individuare e correggere errori.
- b) Il controllo non è stato configurato ovvero implementato.

Le carenze qualificate come significative devono essere portate all'attenzione dei responsabili di governance.

Rapporti con il management

La Direzione aziendale è il principale interlocutore del revisore.

Il documento predisposto dal revisore per informare la Direzione sulle possibilità di miglioramento delle procedure al fine di produrre dati contabili più accurati è costituito dalla “***management letter***” o “lettera di suggerimenti”.