

STUDIO ASSOCIATO



Consulenza Aziendale  
Tributaria Societaria e del Lavoro  
[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)    

# Bilancio d'esercizio Novità su principi contabili, codice civile e fisco

*Pierpaolo Ceroli*

Dottore Commercialista – Revisore Legale - Pubblicista

---

GRUPPO  24 ORE

# Agenda

---



- **Revisione**

# Revisione dei bilanci



- Revisione

## Contesto

### Le Direttive UE in materia di Revisione legale dei conti

Consiglio del 17 maggio 2006



**DIRETTIVA 2006/43**  
Revisione legale dei conti annuali  
e consolidati

Consiglio del 16 aprile 2014



**DIRETTIVA 2014/56**  
Revisione legale dei conti annuali  
e consolidati

# Revisione dei bilanci



- Revisione

## Contesto

### Recepimento in Italia

**Direttiva 2006/43/CE**



**Decreto Legislativo  
27 gennaio 2010, n. 39**  
G.U. 23 marzo 2010, n. 68  
Supp. Ord. n. 58

**Direttiva 2014/56/CE**



**Decreto Legislativo  
17 luglio 2016, n. 135**  
G.U. 21 luglio 2016, n. 169

La nuova Direttiva introduce una serie di regole relative all'**organizzazione** del **revisione** prevedendo anche una serie di procedure interne

GRUPPO **24** ORE



## Contesto

### I nuovi principi di Revisione

Determina della Ragioneria Generale  
dello Stato del 23 dicembre 2014  
Prot. n. 100736



- ▶ 33 principi di revisione internazionale (ISA Italia)
- ▶ 2 principi di revisione nazionale (SA Italia 250B + SA Italia 720B)
- ▶ 1 principio sul controllo della qualità (ISQC Italia)



## Contesto

### Le modifiche al D.Lgs. 39/2010

- ❖ **Articolo 3:** in materia di  **tirocinio professionale** , ora obbligatoriamente  **triennale**
- ❖ **Articolo 4:** in materia di  **accesso alla professione**  e di  **esame di idoneità professionale**
- ❖ **Articolo 5:** in materia di obblighi di  **formazione continua**  del revisore legale
- ❖ **Articolo 9:** limitatamente agli obblighi di rispetto dei  **principi di deontologia professionale**  che saranno elaborati da associazioni e ordini professionali insieme al Ministero ed a Consob.
- ❖ **Articolo 10:** in materia di  **indipendenza del revisore** , circa gli  **obblighi di documentazione**  nelle carte di lavoro, il  **corrispettivo di revisione**  ed il rispetto dei principi di  **indipendenza e obiettività**  che saranno elaborati da associazioni e ordini professionali insieme al Ministero ed a Consob.



## Contesto

### Le **modifiche** al D.Lgs. 39/2010

- ❖ **Articolo 11**: in materia di **Principi di revisione**
- ❖ **Articolo 13**: in materia di **dimissioni del revisore e risoluzione consensuale.**
- ❖ **Articolo 14**: in materia di **Relazione di revisione e giudizio sul bilancio.**
- ❖ **Articolo 15**: in materia di **Responsabilità.**
- ❖ **Articolo 20**, in materia di **controllo di qualità.**
- ❖ **Articoli 21** : in materia di **competenze e poteri del Ministero dell'Economia** riguardo al controllo di qualità, e di svolgimento delle attività di controllo.



## Contesto

### Le modifiche al D.Lgs. 39/2010

- ❖ **Articolo 22:** in materia di **competenze e poteri di Consob** riguardo al controllo sui revisori che hanno incarichi di revisione in enti di interesse pubblico.
- ❖ **Articolo 23:** in materia di **collaborazione e scambio di informazioni** fra Ministero e Consob.
- ❖ **Articoli dal 24 al 32:** in materia di **sanzioni amministrative e penali** comminabili in caso di accertate irregolarità nello svolgimento della revisione, nonché regolamento della procedura sanzionatoria, falsità nelle relazioni, compensi illegali, eccetera.
- ❖ Altre disposizioni che riguardano **l'iscrizione di revisori di paesi terzi**.





## Contesto

### **Nuovi** articoli del D.Lgs. 39/2010

- ❖ **5 bis** - Formazione dei soggetti incaricati dei controlli della qualità
- ❖ **9 bis** - Riservatezza e segreto professionale (precedentemente nell'art. 9)
- ❖ **10 bis** - Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza
- ❖ **10 ter** - Organizzazione interna
- ❖ **10 quater** - Organizzazione del lavoro
- ❖ **10 quinquies** - Revisione legale del bilancio consolidato
- ❖ **19 bis** – Enti sottoposti a regime intermedio
- ❖ **19 ter** - Disciplina applicabile agli enti sottoposti a regime intermedio



## Contesto

### **Nuovi** articoli del D.Lgs. 39/2010

- ❖ **21 bis** - Svolgimento dei controlli della qualità da parte del Ministero dell'economia e delle finanze
- ❖ **24 bis** - Sospensione cautelare
- ❖ **24 ter** - Sospensione per morosità
- ❖ **26 bis** - Sistemi interni di segnalazione delle violazioni
- ❖ **26 ter** - Procedura di segnalazione al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob



## Contesto

Entrata in vigore delle nuove norme «a tappe» [Art. 27 D.Lgs. n. 135/2016]

- 🚩 **TAPPA I:** alcune disposizioni sono entrate in vigore già a partire dal **5 agosto 2016**;
- 🚩 **TAPPA II** altre disposizioni entrano in vigore dal **1 gennaio 2017** e altre solo a partire **dall'esercizio successivo a quello in corso al 5 agosto 2016** ;
- 🚩 **TAPPA III:** altre ancora entreranno in vigore solo **dopo l'emanazione di un testo unico delle disposizioni regolamentari** a cura del Ministero dell'Economia (articolo 27, comma 6, del D.Lgs. 135/2016).






## Quadro sinottico delle principali novità (D.Lgs. n. 135/2016)

Categoria	Tema	Articoli D.lgs 39/2010	Novità
REQUISITI REVISORE	Iscrizione Registro	Art. 3 e 4	<ul style="list-style-type: none"><li>• Tirocinio <b>durata triennale</b>,</li><li>• esame di idoneità bandito annualmente,</li><li>• <b>no equipollenza</b> con esame dottori commercialisti</li></ul>
		Art. 2 co. 4 lett. f-bis)	Possono chiedere l'iscrizione nel Registro <b>le imprese di revisione legale abilitate in uno Stato membro</b> che ne abbiano fatto richiesta. Tali imprese potranno esercitare la revisione legale a condizione che il responsabile dell'incarico che effettua la revisione per conto dell'impresa di revisione soddisfi i requisiti di iscrizione al registro.
		Art. 8	<b>Distinzione Revisori attivi e inattivi</b> <b>sezione A:</b> accoglie gli iscritti che <b>svolgono attività di revisione legale</b> , che collaborano a un'attività di revisione legale in una società di revisione, o che hanno svolto le predette attività nei tre anni precedenti; <b>sezione B:</b> soggetti che <b>non svolgono concretamente attività di revisione</b> ; a questi sarebbe consentito lo svolgimento di attività professionali diverse dalla revisione legale, quali incarichi sindacali, perizie o attestazioni previste dal codice civile.



## Quadro sinottico delle principali novità (D.Lgs. n. 135/2016)

Categoria	Tema	Articoli D.lgs 39/2010	Novità
REQUISITI REVISORE (segue)	Indipendenza	Art. 10	Il revisore legale e la società di revisione, <b>nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale</b> , devono essere indipendenti dalla società. Le modifiche impattano sotto due profili: <ul style="list-style-type: none"><li>- <b>Declinazione requisito indipendenza</b></li><li>- <b>Esclusione interventi regolamentari</b></li></ul>
OBBLIGHI	Formazione Continua	Art 5 e 5-bis	Con <b>determina Mef 7.03.2017 n. 37343</b> è stato definito il programma di aggiornamento professionale per i revisori legali in merito all'anno 2017. L'iscritto deve acquisire almeno 20 crediti formativi all'anno con un minimo di 60 crediti nel triennio. Nell'ambito dei 20 crediti formativi richiesti annualmente, almeno il 50% deve riguardare il gruppo di materie caratterizzanti la revisione legale. <b>(Problema di coordinamento con la formazione dei Commercialisti)</b> 
	Deontologia e scetticismo	Art. 9	Nuovo concetto di <b>Scetticismo professionale</b>
	Riservatezza e segreto professionale	Art. 9 bis*	Vengono specificate alcune regole in tema di riservatezza e segreto professionale imposto al revisore, in relazione alle informazioni acquisite durante l'attività e anche oltre la cessazione della stessa (tali requisiti erano prima previsti nell'art. 9 in maniera meno articolata).



## Quadro sinottico delle principali novità (D.Lgs. n. 135/2016)

Categoria	Tema	Articoli D.lgs 39/2010	Novità
ATTIVITA' SVOLTE	Principi di revisione	Art. 11	<b>Fino all'adozione dei principi internazionali da parte</b> della Commissione europea e la pubblicazione sulla <i>Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea</i> , la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF e alla Consob e adottati dal MEF, sentita la Consob.
	Relazione Revisore e Giudizio sul bilancio	Art. 14	Aspetti fondamentali che caratterizzano la «nuova» relazione di revisione sono: <ul style="list-style-type: none"><li>• il riferimento al quadro normativo applicabile;</li><li>• il giudizio di coerenza con la relazione sulla gestione dove il revisore deve dichiarare, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione;</li><li>• la continuità aziendale: nella relazione il revisore deve inserire una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società di mantenere la continuità aziendale.</li></ul>





## Quadro sinottico delle principali novità (D.Lgs. n. 135/2016)

Categoria	Tema	Articoli D.lgs 39/2010	Novità
<b>ATTIVITA' SVOLTE</b> (segue)	Modalità svolgimento dell'attività	Art 10 bis *	disciplinano, rispettivamente, le attività preliminari all'accettazione dell'incarico, l'organizzazione interna del revisore e della società di revisione, l'organizzazione del lavoro di revisione e la revisione legale del bilancio consolidato.
		Art. 10 ter*	
		Art. 10 quater*	
		Art. 10 quinquies*	
<b>ATTIVITA' SUBITE</b>	Controllo qualità	Art. 20	Viene rafforzato ulteriormente il sistema di controllo della qualità obbligatorio da esercitare da parte delle Autorità di vigilanza. Il controllo di qualità viene previsto espressamente anche per i sindaci incaricati della revisione contabile. Le Autorità di vigilanza preposte al controllo sono il Mef, per gli enti non di interesse pubblico, e la Consob, per gli Eip e gli enti assoggettati a regime intermedio.
	Vigilanza	Art 21 bis*	Nell'ambito dei controlli di qualità, il MEF provvede a: a) approvazione e l'eventuale modifica dei metodi e dei programmi di controllo; b) approvazione o la designazione dei soggetti incaricati del controllo della qualità; c) emanazione di raccomandazioni e di istruzioni in qualsiasi forma destinate all'ente al quale sono stati delegati i compiti.



## Quadro sinottico delle principali novità (D.Lgs. n. 135/2016)

Categoria	Tema	Articoli D.lgs 39/2010	Novità
DISPOSIZIONI SPECIALI	Enti di Interesse Pubblico	Art. 16	<p>a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea;</p> <p>b) le banche;</p> <p>c) le imprese di assicurazione di cui all' articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private;</p> <p>d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private.</p> <p>e) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;</p> <p>f) le società di gestione dei mercati regolamentati;</p> <p>g) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;</p> <p>h) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;</p> <p>i) le società di intermediazione mobiliare;</p> <p>l) le società di gestione del risparmio;</p> <p>m) le società di investimento a capitale variabile;</p> <p>n) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;</p> <p>o) gli istituti di moneta elettronica;</p> <p>p) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 107 del TUB.</p>
	Enti sottoposti a regime intermedio	Art. 19 bis*	←



## FOCUS – *Indipendenza del revisore (Art. 10 D.Lgs. n. 39/2010)*

Le modifiche circa il requisito dell'indipendenza del revisore impattano sotto due profili:

**Declinazione requisito indipendenza**

**Esclusione interventi regolamentari**



**Art. 2399 c.c.**  
**«CAUSE DI INELEGGIBILITA' e di DECADENZA»**



## FOCUS – *Indipendenza del revisore (Art. 10 D.Lgs. n. 39/2010)*

### Declinazione requisito indipendenza

Viene ampliato il perimetro di verifica, sotto due profili:

**1. soggettivo:** il nuovo comma 1 dell'art. 10 D. lgs 39 include tra i soggetti che **per mantenere l'indipendenza debbano essere estranei** a qualsiasi processo decisionale della società sottoposta a revisione, **non solo il revisore stesso ma anche “qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione stessa”**;

Inoltre, il successivo e nuovo comma 1ter prevede **l'obbligo di adozione delle misure di governo del rischio di carenza di indipendenza** (prima nel comma 3) **allargando il perimetro** di verifica dal revisore (rete inclusa) **ad una serie di soggetti prima non citati**, quali i membri dei suoi organi amministrativi, i suoi dirigenti, revisori, dipendenti, oltre che qualsiasi persona fisica i cui servizi siano richiesti dal revisore e funzionali alla espressione del giudizio sul bilancio, **fino ad includere qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore** (o alla società di revisione);



## **FOCUS** – *Indipendenza del revisore (Art. 10 D.Lgs. n. 39/2010)*

### Declinazione requisito indipendenza

**Viene ampliato il perimetro di verifica, sotto due profili:**

**2. temporale:** il nuovo comma 1-bis precisa che le condizioni di indipendenza devono persistere non solo nel corso dell'esercizio relativo al bilancio sottoposto a controllo, **ma anche per il periodo necessario a completare le procedure di revisione** ed alla emissione del giudizio.



## **FOCUS** – *Indipendenza del revisore (Art. 10 D.Lgs. n. 39/2010)*

### Divieto di Regalie e Favori

«**13. I soggetti di cui al 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, ] **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.**».



## **FOCUS** – *Indipendenza del revisore (Art. 10 D.Lgs. n. 39/2010)*

### Esclusione interventi regolamentari

Il nuovo testo dell'art. 10 non riporta quanto era precedentemente contenuto al comma 13, con riferimento alla necessità di regolamentare con decreto del Ministro l'ampiezza della rete, affinché il perimetro di verifica dell'indipendenza fosse il più possibile definito.

Pertanto se l'applicazione dell'art. 10, nella vecchia formulazione, è sempre stata sino ad oggi sospesa in assenza del regolamento, rimanendo quindi in vigore anche le vecchie norme con conseguente confusa disciplina, **dal 5 agosto 2016** (data di entrata in vigore del D.Lgs. 135/2016), pare di poter concludere che la situazione sia cambiata.



## FOCUS – Scetticismo professionale (Art. 9 D.Lgs. n. 39/2010)

Il concetto di **scetticismo professionale** deve essere impiegato dal revisore nello svolgimento della sua attività come richiesto dalla **direttiva 2014/56/UE**.



**DEFINIZIONE:** *un atteggiamento caratterizzato da un **approccio dubitativo**, dal **costante monitoraggio** delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una **valutazione critica della documentazione** inerente alla revisione.*

Tale principio risponde all'esigenza di «*procedimentalizzare l'obbligo del controllo e di estenderlo a qualsiasi tipo di informazione che possa influenzare il giudizio finale sulla veridicità ed affidabilità del bilancio di esercizio o consolidato*». (fonte: Relazione illustrativa decreto)

Esso **si applica in particolare durante la revisione delle stime** fornite dalla direzione riguardanti:

- ✓ il **fair value** (valore equo), la **riduzione di valore delle attività**, gli **accantonamenti**, i **flussi di cassa futuri**
- ✓ e la **capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento**.





## FOCUS – Scetticismo professionale (Art. 9 D.Lgs. n. 39/2010)

### Considerazioni

- ❖ introduce una ancor più robusta e inderogabile **posizione di distacco e terzietà del revisore** dal suo stesso committente, **fino a fare del dubbio critico verso il suo operato un elemento costitutivo della qualità dell'espletamento dell'incarico professionale.**
- ❖ trasformazione del revisore: da **una funzione a una professione**, dotata di proprie regole di esercizio, e di criteri e modalità di accesso improntati alle garanzie dell'indipendenza e dell'elevata e specifica professionalità. Non invece una specializzazione di professioni esistenti
- ❖ **maggiori costi per le imprese**



## FOCUS – Responsabilità (Art. 15 D.Lgs. n. 39/2010)

«1. I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri.

Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono **responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato**.

2. Il **responsabile dell'incarico ed i dipendenti** che hanno **collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale**, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e **nei confronti dei terzi danneggiati**. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

3. L'**azione di risarcimento** nei confronti dei responsabili ai sensi del presente articolo **si prescrive nel termine di cinque anni** dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.»



## FOCUS – *Relazione del revisore*



### Nota Esplicativa CNDCEC n.8/2014:

La nuova **Direttiva revisione**, rinviando alle regole più specifiche contenute nei principi di revisione internazionali, **elenca i requisiti minimi della relazione di revisione** che sono quelli già previsti in passato dalle direttive contabili. **Elemento di novità rispetto** a queste ultime è:

- ❑ la dichiarazione su **eventuali incertezze significative** relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare **dubbi significativi sulla capacità dell'ente revisionato di rispettare il presupposto della continuità aziendale (omissis)**;
- ❑ **l'ipotesi della revisione congiunta**, ossia effettuata da più di un revisore o società di revisione (**c.d. *joint audit* - Art. 14, co. 3 bis**). In questo caso la nuova Direttiva richiede ai revisori o società di revisione di raggiungere un accordo sui risultati della revisione e di **esprimere un giudizio congiunto**. **In caso di disaccordo**, ogni revisore o società di revisione **presenterà il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo**.

## FOCUS – *Relazione del revisore (Art. 14 D.Lgs. n. 39/2010)*

**È stato abrogato** parte del **comma 6 dell'articolo 14 del Dlgs 39/2010**, nell'inciso, relativo alla **revisione dei Gruppi**, in cui si evidenziava che:

*«Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato **sono interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio**. A questo fine, essi ricevono i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate e possono chiedere ai suddetti soggetti o agli amministratori delle società controllate ulteriori documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società. I documenti e le carte di lavoro relativi agli incarichi di revisione legale svolti sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione».*

La Nuova Relazione





## FOCUS – *Relazione del revisore (Art. 14 D.Lgs. n. 39/2010)*

TABELLA 1 - LA RELAZIONE DEL REVISORE LEGALE DEI CONTI A CONFRONTO

<b>Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39:</b> <i>(Attuazione della direttiva 2006/43/Ce, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/Cee e 83/349/Cee, e che abroga la direttiva 84/253/Cee)</i>	<b>Decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135:</b> <i>(Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/Ce concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. (In vigore dal 5 agosto 2016))</i>
<p style="text-align: center;"><b>Articolo 14</b> <b>(Relazione di revisione e giudizio sul bilancio)</b></p> <p>1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;</li><li>b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.</li></ul> <p>2. La relazione, redatta in conformità ai principi di cui all'articolo 11, comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;</li><li>b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;</li><li>c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è</li></ul>	<p style="text-align: center;"><b>Articolo 17</b> <b>Relazione di revisione e giudizio sul bilancio e responsabilità</b> <b>1. Gli articoli 14 e 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, sono sostituiti dai seguenti:</b></p> <p style="text-align: center;"><b>Articolo 14</b> <b>(Relazione di revisione e giudizio sul bilancio)</b></p> <p>1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto <b>e illustrano i risultati della revisione legale;</b></li><li>b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.</li></ul> <p>2. La relazione, redatta in conformità ai principi <b>di revisione</b> di cui all'articolo 11, comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro <b>normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione;</b></li><li>b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;</li></ul>





## FOCUS – *Relazione del revisore (Art. 14 D.Lgs. n. 39/2010)*

conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;

d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

4. La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile della revisione.

5. Si osservano i termini e le modalità di deposito di cui agli articoli 2429, terzo comma, e 2435, primo comma, del Codice civile, salvo quanto disposto dall'articolo 154-ter del TUIF.

6. I soggetti incaricati della revisione legale hanno diritto a ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato sono interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio. A questo fine, essi ricevono i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate e possono chiedere ai suddetti soggetti o agli amministratori delle società controllate

c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;

d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. **Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori;**

**f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;**

**g) l'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale.**

3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

ABROGATO



STUDIO ASSOCIATO

GRUPPO 24 ORE

## FOCUS – *Relazione del revisore (Art. 14 D.Lgs. n. 39/2010)*

ABROGATO

ulteriori documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società. I documenti e le carte di lavoro relativi agli incarichi di revisione legale svolti sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione.

7. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato devono conservare copia dei documenti e delle carte di lavoro relativi al lavoro di revisione svolto dai revisori e dagli enti di revisione dei Paesi terzi o, in alternativa, devono concordare con detti soggetti l'accesso a tale documentazione. La presenza di ostacoli legali alla trasmissione di tale documentazione deve essere comprovata nelle carte di lavoro del revisore legale o della società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato.

**3-bis. Qualora la revisione legale sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.**

4. La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile dell'incarico. **Quando la revisione legale è effettuata da una società di revisione, la relazione reca almeno la firma dei responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della società medesima. Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a più revisori legali, la relazione di revisione è firmata da tutti i responsabili dell'incarico.**



## FOCUS – Controllo qualità (Art. 20 D.Lgs. n. 39/2010)

**A CHI?**

Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di **revisione legale**, ivi inclusi i componenti del **collegio sindacale che esercitano la revisione legale** ai sensi dell'art. 2409-bis, c. 2 o dell'art 2477 C.C., **sono soggetti al controllo della qualità**. Il controllo di qualità sugli iscritti al Registro che siano soci o amministratori di una società di revisione o soggetti che vi collaborano ricade sulla società di revisione medesima.

**COSA?**

Il controllo della qualità è basato su una **verifica adeguata dei documenti selezionati**, include una **valutazione della conformità** ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

I controlli della qualità sono appropriati e proporzionati alla **portata e alla complessità dell'attività svolta** dal revisore legale o dalla società di revisione legale oggetto di controllo.



### FOCUS – Controllo qualità (Art. 20 D.Lgs. n. 39/2010)



I revisori sono tenuti a **collaborare con gli ispettori della qualità:**

- consentendo loro l'accesso ai propri locali,
- fornendo loro le informazioni richieste,
- consegnando loro i documenti e le carte di lavoro richieste.

**Gli ispettori, all'esito del controllo, redigono una relazione** contenente, tra l'altro, eventuali **raccomandazioni** fatte al revisore su specifici interventi da implementare e il termine entro il quale il **revisore deve provvedere.**

In caso di mancata, incompleta o tardiva adozione degli interventi richiesti il **Mef può comminare sanzioni** che seguono una **escalation** che è **in funzione della gravità delle violazioni:**

- si va dall'**avvertimento** alla **cancellazione dal registro** passando per la **censura**;
- la **sanzione amministrativa** da **1.000 a 150 mila euro** [art. 24 co. 1 lett. d)];
- la **sospensione dal registro** per **non più di tre anni**, la **revoca** di uno o più incarichi in corso;
- il **divieto di assumere nuovi incarichi** per **non più di tre anni.**

## FOCUS – Controllo qualità (Art. 20 D.Lgs. n. 39/2010)



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

I **soggetti sono revisori legali** iscritti nel Registro che, per almeno **5 anni continuativi**:

- Hanno svolto **incarichi di revisione legale** in qualità di responsabili dell'incarico;
- Sono stati **dipendenti o collaboratori di società di revisione** iscritte nel Registro partecipando agli incarichi di revisione legale con funzioni di direzione e supervisione;
- sono stati **dipendenti di Amministrazioni Pubbliche** o enti pubblici che svolgono **attività di vigilanza sulla revisione legale**.



### FOCUS – Controllo qualità (Art. 20 D.Lgs. n. 39/2010)

Quality control  
Passed   
Failed



**Non possono essere incaricati dei controlli** i revisori legali che hanno incarichi di revisione legale e i soggetti che hanno rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale, ivi compresa l'assunzione di cariche sociali, con un revisore legale o con una società di revisione legale.

**Una persona fisica non può partecipare**, come controllore, al controllo della qualità di un revisore legale o di una società di revisione legale:

- prima che siano trascorsi **3 anni dalla cessazione del rapporto** di lavoro come socio o dipendente o di ogni altro rapporto di associazione con tale revisore legale o società di revisione legale,
- se è **coniuge o convivente**, parente o affine entro il 4° grado del revisore legale sottoposto al controllo o di revisori legali che siano soci, amministratori o collaboratori della società di revisione legale sottoposta al controllo, o se intrattenga con essi o con la società di revisione legale sottoposta a controllo relazioni d'affari o finanziarie che ne possono compromettere l'indipendenza.

## **FOCUS** – *Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore*

L'applicazione dei **nuovi criteri di valutazione civilistici e dei correlati principi contabili OIC**, la **rivisitazione degli schemi di bilancio**, l'introduzione del **rendiconto finanziario** quale documento di bilancio unitamente allo stato patrimoniale, al conto economico e alla nota integrativa



**Richiedono particolare attenzione** da parte dei revisori nelle varie fasi che caratterizzano l'iter della revisione legale (dalla pianificazione, all'esecuzione e al reporting).

### FOCUS – *Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore*

#### CONTROLLO SALDI INIZIALI

Il revisore **dovrà riconciliare il patrimonio netto** di chiusura del bilancio 2015 (così come ufficialmente approvato e depositato presso il Registro delle Imprese) **con le scritture di rettifica e riclassifica** che sono necessarie per recepire, al 1.01.2016, i nuovi criteri ed esporre il bilancio 2015 in forma comparativa come se da sempre i nuovi principi fossero stati applicati (vedi OIC 29)

#### SPESE PUBBLICITA' E RICERCA

- **controllo dell'elisione del valore netto contabile capitalizzato al 1.01.2016**, passando (al fine di ottemperare al principio della comparabilità del bilancio 2015), per la rettifica del saldo al 1.01.2015, per l'elisione della quota di ammortamento 2015 e per il calcolo dei crediti per imposte anticipate conseguenti alla cancellazione di dette spese;
- **verifica dell'imputazione dell'elisione** in contropartita della voce del patrimonio netto "Utili/perdite a nuovo";
- **verifica dell'esistenza dei requisiti previsti dall'OIC 24** per l'eventuale mantenimento delle spese di ricerca tra i costi di sviluppo o per la eventuale riclassificazione delle spese di pubblicità nelle spese di ampliamento;
- **controllo della corretta informativa di nota integrativa**



## FOCUS – *Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore*

STRUMENTI  
FINANZIARI  
DERIVATI

- **maggiore rigore e scetticismo professionale** nella revisione delle **stime contabili**, da applicare anche attraverso l'esame di possibili ingerenze da parte della direzione aziendale;
- maggiore **precisione sulle modalità** con le quali il revisore acquisisce la comprensione degli eventi e delle condizioni che possono richiedere l'uso di stime contabili, inclusa la modalità con cui la direzione identifica tali transazioni ed effettua le stime;
- **obbligo di riesaminare il risultato delle stime contabili** incluse nel bilancio del periodo precedente, ovvero, ove applicabile, verifica della loro successiva quantificazione ai fini dell'esercizio del bilancio corrente;
- **obbligo di valutare il grado di incertezza** associato alla stima contabile e di stabilire se le stime contabili identificate come aventi un alto grado di incertezza diano origine a rischi significativi;
- **obbligo di eseguire specifiche procedure** di validità in risposta ai rischi significativi individuati;
- **riesame delle valutazioni e delle decisioni assunte** dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili, al fine di identificare eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione stessa.





## FOCUS – *Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore*



- Per effetto dell'entrata in vigore della riforma contabile gli **strumenti finanziari derivati**, per la prima volta, a partire dal bilancio 2016, devono essere iscritti al loro **fair value**.
- Tale circostanza comporta per il revisore un maggior rischio di errori significativi da fronteggiare estendendo le procedure di revisione tese ad accertare, soprattutto, l'esistenza di derivati e l'attendibilità e correttezza della stima del "fair value".



## FOCUS – *Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore*

STRUMENTI  
FINANZIARI  
DERIVATI

### Il revisore

Provvede a **circolarizzare tutte le banche**, anche quelle con le quali si sono interrotti i rapporti nel corso dell'esercizio o con le quali non si hanno rapporti di conto corrente, sbf, mutui, ecc.;

Provvede a **verificare la documentazione** di designazione dei derivati e quella sottostante per verificare i requisiti di copertura.

Provvede a **verificare il metodo di determinazione del fair value** (valori di mercato; dati osservati sul mercato per strumenti analoghi o modelli di valutazione di generale accettazione).

Verifica la **corretta contabilizzazione** dell'operazione.



## FOCUS – *Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore*

### Check-list di valutazione del rischio di applicazione dei principi contabili

Descrizione	Sì	No	Commenti
Sono stati introdotti nuovi principi contabili o sono stati rivisitati sulla base di nuove leggi o regolamenti, che possono impattare sulle politiche o nelle procedure contabili, inclusa l'informativa di bilancio?			
La società ha intenzione di modificare le politiche o le procedure contabili, inclusa l'informativa di nota integrativa nel periodo oggetto di revisione?			
Ci sono politiche o procedure contabili critiche inclusa l'informativa di bilancio?			
L'individuazione e l'applicazione dei principi contabili significativi, soprattutto quelli collegati a valutazioni soggettive e a transazioni complesse, sono indicative di deviazioni che possono portare a errori significativi in bilancio?			



## FOCUS – *Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore*

Documenti 8 marzo 2017 – ASSIREVI <http://www.assirevi.it/index.php?sez=checklist>



### LISTA DI CONTROLLO DEI PRINCIPI DI REDAZIONE DEL **BILANCIO D'ESERCIZIO**

(Società ai cui bilanci sono applicabili le disposizioni degli artt. 2423 e successivi del Codice Civile).

### LISTA DI CONTROLLO DEI PRINCIPI DI REDAZIONE DEL **BILANCIO CONSOLIDATO**

(Società ai cui bilanci sono applicabili le disposizioni del Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n. 127).





## FOCUS – Impatto dei nuovi bilanci sull'attività del revisore

ASSIREVI

OIC 29 Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio

### Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio



		SI	NO	NA
	<b>CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO</b>			
	<b>Definizioni</b>			
OIC 29.4	I <i>principi contabili</i> sono le regole, ivi incluse le procedure, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri e i metodi di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio.			
OIC 29.5	I criteri di valutazione sono le regole adottate ai fini della rappresentazione delle voci di bilancio. I metodi di valutazione sono le modalità con cui un criterio di valutazione è applicato e quindi con cui viene in concreto determinato. Ad esempio, il criterio di valutazione delle rimanenze è la valutazione al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato; i metodi di valutazione del costo di acquisto dei beni in magazzino sono il LIFO, il FIFO o il costo medio ponderato.			
OIC 29.6	Si ha <i>applicazione retroattiva</i> quando il nuovo principio contabile è applicato anche ad eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, cioè come se il nuovo principio fosse stato sempre applicato.			
OIC 29.7	Si ha <i>applicazione prospettica</i> quando il nuovo principio viene applicato solo ad eventi e operazioni che si verificano dopo la data in cui interviene il cambiamento di principio contabile. Gli eventi e le operazioni rilevati in esercizi precedenti continuano ad essere riflessi in bilancio in conformità al precedente principio.			
OIC 29.9	Le <i>stime</i> , nell'ambito di un predeterminato principio contabile, sono i procedimenti ed i metodi in base ai quali si perviene alla determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi.			
OIC 29.10	L' <i>errore</i> è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in Nota Integrativa.			
OIC 29.11	I <i>fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio</i> sono quei fatti, positivi e/o negativi, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio.			



pierpaolo.ceroli@strategicpartners.it



GRUPPO **24** ORE



STUDIO ASSOCIATO

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili  
Consulenti del lavoro – Giornalisti Pubblicisti

[www.strategicpartners.it](http://www.strategicpartners.it)

20124 Milano P.zza della Repubblica 32  
60024 Filottrano (AN) Via dell'Industria 114/B/C