

REVISIONE LEGALE DEI CONTI NORME ETICO – PROFESSIONALI

PRINCIPI DI RIFERIMENTO:

- D.Lgs. 24/02/1998, N.58, aggiornato con le modifiche apportate dalla legge n.262, del 28/12/2005 e Dlgs 303/06; o Principi di Revisione, in linea con i Principi Internazionali ISA (International Standard on Auditing) pubblicati dall'IFAC (International Federation of Accountants). (Appendice al principio di revisione 200 di novembre 2006)

ASPETTI PRINCIPALI:

- Nozione e finalità della revisione (richiamo);
- Principi etici fondamentali;
- Incompatibilità;
- Responsabilità dei revisori;

Nozione e finalità della revisione (richiamo) Art. 156 D.Lgs.262/05: La società di revisione esprime con apposite relazioni un giudizio che attesta se il bilancio d'esercizio e/o il bilancio consolidato sono conformi alle norme che disciplinano i principi di redazione.

Principi di revisione: L'obiettivo della revisione contabile è l'espressione di un giudizio professionale che attesta se il bilancio è redatto in tutti i suoi aspetti significativi in conformità ad un determinato schema di informativa contabile.

Il lavoro di revisione è finalizzato ad acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti nel suo complesso attendibile, fermo restando che la responsabilità della redazione del bilancio compete agli amministratori della società revisionata.

Principi Etici fondamentali

Integrità morale: il revisore deve essere sincero, equo ed intellettualmente onesto nell'esercizio delle sue funzioni.

Obiettività professionale: il revisore deve essere imparziale e non deve consentire che pregiudizi o influenze esterne alterino la sua obiettività.

Indipendenza: il revisore ed i suoi collaboratori devono assumere una condizione di indipendenza sia formale (insussistenza di condizioni di incompatibilità legale) che sostanziale (sia oggettiva che soggettiva) in ogni momento relativo all'incarico di revisione. Il revisore deve rifiutare l'incarico, qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare il suo giudizio.

Competenza professionale e diligenza:

- Adeguato livello di competenza, capacità ed esperienza nel campo della revisione;
 - Applicazione diligente ed accurata di tali qualità;
 - La relazione di revisione deve essere sottoscritta da un soggetto iscritto nel Registro dei Revisori Contabili;
 - Competenza professionale dei collaboratori (il revisore deve assegnare ai propri collaboratori incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive ed esercitare un approfondito controllo sul loro operato).
- Riservatezza: il revisore deve considerare le informazioni acquisite nell'esplicazione dei suoi servizi come riservate e non usare o divulgare tali informazioni senza specifica autorizzazione a meno che, ciò non sia dovuto a leggi o accordi.
- Rispetto degli standard professionali: il revisore deve svolgere il suo incarico nel rispetto degli standard professionali promulgati dagli ordini professionali di appartenenza, dagli organismi internazionali e dalla legge.

Incompatibilità (ex art.160 D.Lgs. N.58/1998, dopo le modifiche L. n.262/05) Responsabilità dei revisori; Civile: I responsabili della revisione ed i dipendenti, che hanno effettuato attività di revisione contabile sono responsabili in solido con la società di revisione per i danni conseguenti ai propri inadempimenti o fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati (art. 163, art. 164 D.lgs. 58/98 dopo le modifiche L. n.262/05 e art. 2409-sexies c.c.)

Penale: falsità nelle relazioni o comunicazioni della società di revisione (art. 174-bis d.lgs. 58/98 dopo le modifiche L. n. 262/05 – art. 2624 c.c.); corruzione dei revisori (art. 174-ter d. lgs. 58/98 dopo le modifiche L. n. 262/05); illeciti rapporti patrimoniali con le società assoggettate a revisione (art.177 d.lgs. 58/98 dopo le modifiche L. n.262/05); compensi illeciti (art. 178 d.lgs. 58/98 dopo le modifiche L. n.262/05); ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità di vigilanza (art. 2638 c.c.). o Disciplinare: Verso le organizzazioni professionali di appartenenza.

Le principali norme etiche stabilite in appendice dal nuovo documento 200 di revisione di novembre 2006 sono:

- 1) indipendenza: il revisore deve essere in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nell'espletamento dell'incarico;
- 2) competenza e diligenza: il revisore deve acquisire un adeguato livello di competenza professionale specifica, mantenere un costante aggiornamento professionale e svolgere la propria attività di revisione con diligenza professionale;
- 3) riservatezza: il revisore non può divulgare notizie riservate;
- 4) responsabilità legale: il revisore ha la responsabilità, civile e penale, stabilita dalla legge;

5) rapporti tra revisori: il rapporto tra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione;

6) compenso del revisore: il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto.

1) Indipendenza

La norma etica sull'indipendenza prevede che il revisore contabile sia in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nello svolgimento dell'incarico di revisione.

L'indipendenza si articola, quindi, in indipendenza legale e professionale.

L'indipendenza legale consiste nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge o di regolamento.

L'indipendenza professionale consiste nell'atteggiamento mentale indipendente nei confronti del cliente che il revisore e i suoi collaboratori devono assumere e mantenere costantemente nel corso dello svolgimento dell'incarico.

Il revisore e i suoi collaboratori devono svolgere il loro incarico con integrità e obiettività e nell'assenza di qualsiasi interesse che essi possano avere, direttamente o indirettamente, con l'azienda che ha dato l'incarico, con l'azienda il cui bilancio è oggetto di revisione (se diversa), i relativi soci, amministratori e direzioni generali.

L'integrità è costituita non solo dall'onestà intellettuale, ma anche dall'agire con equità e sincerità.

L'obiettività impone al revisore di essere imparziale e libero da vincoli che possano influenzare il suo giudizio. Le norme sull'indipendenza mirano a favorire l'obiettività del revisore.

Pertanto il revisore deve rifiutare un incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare il suo giudizio, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza. Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore, ma è altresì necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi. Ad esempio, un revisore che abbia un interesse finanziario, diretto o indiretto, in un'azienda non sarebbe nelle condizioni obiettive per rendere manifesta la sua indipendenza ai terzi, anche se la sua onestà intellettuale potrebbe fargli mantenere un atteggiamento indipendente.

Si osserva infine che l'indipendenza del revisore è disciplinata da un apposito documento denominato "*Principi sull'indipendenza del revisore*", approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali nel corso del 2005, a cui -ove applicabile- si rinvia integralmente.

2) Competenza e diligenza

Il revisore non deve vantare competenza ed esperienza se non le possiede. La competenza professionale può essere considerata nei suoi due aspetti:

- ottenimento della competenza professionale. Può essere ottenuta con il titolo universitario adeguato, il tirocinio professionale ed un esame per l'abilitazione all'esercizio della professione in base a quanto stabilito dalla legge;
- aggiornamento professionale. Il mantenimento della competenza professionale richiede il continuo aggiornamento nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente l'attività di revisione. Il revisore deve, inoltre, provvedere all'adeguata formazione professionale ed al costante aggiornamento dei collaboratori in relazione al grado di esperienza da essi raggiunto.

La diligenza professionale è intesa come impegno del revisore e dei suoi collaboratori ad ottemperare ai propri doveri professionali e, in particolare, ad osservare i principi di revisione statuiti nello svolgimento della propria attività.

Quando il revisore si avvale di collaboratori, l'esercizio della diligenza professionale richiede un'adeguata direzione del lavoro svolto, un'opera costante di controllo ed un riesame critico delle risultanze e delle conclusioni raggiunte.

3) Riservatezza

Il revisore ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni sugli affari dei clienti di cui è venuto a conoscenza nel corso dell'attività professionale.

Il dovere della riservatezza continua anche dopo la fine della relazione professionale tra cliente e revisore.

La riservatezza deve essere sempre osservata dal revisore, a meno che la divulgazione di informazioni non sia stata espressamente autorizzata dal cliente o imposta dalla legge.

Il dovere di riservatezza viene inoltre superato nei seguenti casi:

- per proteggere gli interessi professionali di un revisore in un procedimento legale;
- per permettere controlli di qualità disposti dagli organismi competenti;
- per rispondere a indagini di organi professionali o di vigilanza.

L'obbligo di riservatezza si estende ai collaboratori del revisore.

4) Responsabilità legale

Il revisore ha la responsabilità stabilita dalla legge.

4.1 Responsabilità civile

I principi di revisione non hanno lo scopo di interpretare le norme di legge in materia, ma di indicare dei parametri di comportamento.

La responsabilità civile del revisore dovrebbe essere valutata alla luce dei seguenti aspetti principali:

- la responsabilità del revisore sia nei confronti dell'azienda il cui bilancio è assoggettato a revisione, sia nei confronti dei terzi che subiscono un danno in conseguenza delle sue inadempienze o dei suoi errori, deve essere valutata nella misura in cui tali inadempienze od errori si riflettano sulla relazione di revisione;

– le inadempienze ed errori devono essere valutati in relazione alla natura della revisione, che consiste nell'espressione di un giudizio professionale - raggiunto in seguito ad una revisione contabile svolta secondo i principi di revisione - sull'attendibilità con cui il bilancio stesso presenta la situazione patrimoniale, finanziaria ed il risultato economico secondo le norme stabilite.

Conseguentemente, il revisore dovrebbe essere considerato inadempiente o in errore solo se non avesse applicato o avesse applicato erroneamente i principi di revisione e se questo comportamento avesse avuto conseguenze sulla correttezza del giudizio espresso nella relazione di revisione.

Per converso, il revisore non dovrebbe essere considerato responsabile qualora non avesse potuto conoscere o non avesse potuto identificare fatti fraudolenti o errori riflessi nel bilancio di esercizio, malgrado la diligente applicazione dei principi di revisione.

Ad esempio: l'applicazione di tecniche campionarie può portare a non identificare un errore, in quanto l'operazione che ha generato l'errore medesimo non rientra nel campione. In questo caso, se il campione è rappresentativo delle operazioni da controllare, il revisore non può essere considerato responsabile per la non identificazione dell'errore.

4.2 Responsabilità penale

Il revisore è responsabile penalmente per falsità nelle relazioni o comunicazioni, per ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza, per i rapporti patrimoniali illecitamente intrattenuti con la società assoggettata a revisione, per i compensi illegalmente percepiti e per l'utilizzazione e divulgazione di notizie riservate, in base a quanto previsto dalla legge.

5) Rapporti tra revisori

Il rapporto fra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione.

I rapporti fra il revisore a cui non è stato rinnovato od è stato revocato l'incarico (revisore precedente) ed il revisore che gli succede (revisore successore) devono conformarsi alle seguenti norme etiche.

5.1 Rapporti con un'azienda che ha un altro revisore

Il revisore può offrire i propri servizi ad un'azienda il cui bilancio è oggetto di revisione da parte di un altro revisore solo su richiesta esplicita dell'azienda stessa.

In questo caso non è tenuto ad informare il revisore in carica, ma deve indicare all'azienda che non può accettare l'eventuale incarico se non dopo aver informato e consultato il precedente revisore.

5.2 Rapporti con il precedente revisore prima dell'accettazione dell'incarico

Il revisore a cui è stato prospettato l'incarico deve informare l'azienda della necessità di consultare il precedente revisore ed ottenere che la stessa autorizzi il precedente revisore a rendersi disponibile per tale consultazione, sollevandolo dall'obbligo di riservatezza. Se l'azienda nega tale autorizzazione, il revisore - dopo averne richiesto il motivo - deve considerare le implicazioni di tale rifiuto nel decidere l'accettazione dell'incarico.

6) Compenso del revisore

Il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto.

La necessità di un adeguato compenso è riconducibile alla posizione di indipendenza che il revisore deve oggettivamente avere nei confronti dell'azienda il cui bilancio deve essere oggetto di revisione.

L'indipendenza può venir meno se l'entità del compenso è tale da limitare il tempo o influenzare le qualità professionali occorrenti per formulare un giudizio sul bilancio.

Conseguentemente, il revisore deve tener presente quanto segue:

- non può essere pattuito un compenso legato al risultato della revisione;
- normalmente non si possono accettare compensi prestabiliti senza che vi sia la possibilità di adeguarli a fronte di fatti straordinari che richiedano un'estensione delle procedure di revisione previste;
- in caso di accettazione di compensi fissi, o di sostanziale riduzione dei compensi per situazioni particolari (quali le revisioni di bilanci di organizzazioni non profit), l'onere che ne deriva deve essere assorbito dal revisore senza influenzare la qualità del lavoro e l'estensione delle procedure di revisione adottate.

Novità legislative

DECRETO LEGISLATIVO 27 gennaio 2010 , n. 39 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.