

Guida alla **CONTABILITÀ &
BILANCIO**

Sistema**Frizzera**24

Riconosciuto all'Oic il ruolo
di riferimento contabile

FRANCO ROSCINI VITALI

Tenuta delle scritture contabili: responsabilità

FLAVIA SILLA

Trasformazione in credito d'imposta
delle imposte differite attive

GIANLUCA CRISTOFORI ed EDOARDO PATTON

Tassazione delle rendite finanziarie

MICHELE BRUSATERRA

Attualizzazione dei crediti: nuovo Oic 15

MATTEO POZZOLI e IACOPO NARDINI

9
2014



SF SCF RL SPA GI SPF CFF

GRUPPO24ORE

settembre 2014

RIFORMA EUROPEA della REVISIONE LEGALE dei BILANCI d'ESERCIZIO e CONSOLIDATI

Publicati nella «Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea» la Direttiva 2014/56/UE relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati e il Regolamento UE 16 aprile 2014, n. 537/2014 relativo ai requisiti della revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico.

di **Marco Rescigno ***

Con l'emanazione nel mese di aprile dell'anno in corso della Direttiva 16 aprile 2014, 2014/56/UE (Revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati) e del Regolamento UE 16 aprile 2014, n. 537/2014 (Requisiti relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico - Eip) si sta di fatto completando la **riforma europea della revisione legale** fortemente voluta dal Parlamento europeo. I cambiamenti in atto sono parte di un programma di riforme più ampio intrapreso per rilanciare la **stabilità** del sistema. A tal riguardo, in seguito alla Direttiva 2006/43/CE (recepita in Italia con il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39) e alla crisi finanziaria, si è avviato un percorso di riforme del mercato della revisione legale durato più di tre anni. L'*iter* è incominciato con la consultazione pubblica avviata dalla Commissione europea il 13 ottobre 2010 del cd. *Green Paper* relativo a «*La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi*» ed è proseguito con la proposta della nuova Direttiva e del Regolamento su cui si è istaurato un ampio

e acceso dibattito tra Parlamento e Commissione europea. Il percorso di riforme si è poi di fatto concluso con l'accordo del 17 dicembre 2013 che ha portato alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 27 maggio 2014 dei due testi (Direttiva e Regolamento) che ufficialmente entreranno a far parte della normativa europea. In considerazione dell'importanza che la revisione legale riveste per la professione, il **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** ha diffuso una specifica **Nota esplicativa** indirizzata a tutti gli Ordini territoriali con la finalità di divulgare una breve informativa sul contenuto generale delle novità normative europee. Nel seguito del presente scritto si evidenziano le principali tematiche affrontate nei documenti menzionati che, nella versione integrale, sono disponibili sul portale del Cndcec (oltre alla Nota Informativa 29 maggio 2014, n. 8/2014, particolarmente utile per inquadrare l'evoluzione normativa in corso è la «*Tabella confronto testi 2006 e 2014*», «*Le Indicazioni della Fee - Federation of European Accountants*» e «*Le Faq della Fee*»).

* *dottore commercialista e revisore legale in Bergamo, Studio Rescigno.*

BILANCIO d'ESERCIZIO e CONSOLIDATO

OBIETTIVI della RIFORMA e TEMPISTICHE per l'ENTRATA in VIGORE negli STATI MEMBRI della DIRETTIVA e del REGOLAMENTO

Nel lungo percorso evolutivo avviato per la riforma della revisione legale, la Commissione europea ha sempre avuto tra i principali obiettivi quelli di chiarire in modo preciso il **ruolo del revisore** e le modalità di conduzione del lavoro (ponendo particolare enfasi sui concetti di «indipendenza» e «scetticismo professionale»), introducendo forme di **controllo** sull'attività stessa. Con queste finalità, la precedente Direttiva 2006/43/Ce (recepita con il D.Lgs. 39/2010) ha definito le condizioni per l'**abilitazione** e l'**iscrizione** nel registro dei soggetti che effettuano le revisioni legali dei conti, le norme di indipendenza, obiettività e deontologia professionale che si applicano agli stessi e il quadro per il controllo pubblico al quale i soggetti sono sottoposti. I cambiamenti ancora in atto nascono dall'esigenza di armonizzare ulteriormente le norme a livello dell'Unione europea, con conseguente maggiore trasparenza e prevedibilità degli **obblighi** da applicare ai soggetti che svolgono la revisione legale. Inoltre, al fine di rilevare, scoraggiare e prevenire violazioni delle norme applicabili nell'ambito della fornitura dei servizi di revisione, è ribadita l'importanza che riveste il **controllo pubblico** a cui sono sottoposti i soggetti che svolgono il controllo legale dei conti.

L'entrata in vigore negli stati membri sia della Direttiva (che vincola gli stati membri al raggiungimento degli obiettivi entro un determinato limite di tempo lasciando alle autorità nazionali la scelta della riforma e dei mezzi da utilizzare) sia del Regolamento (che vincola tutti nell'ambito dell'Unione europea ed è quindi, teoricamente, direttamente applicabile in tutti gli Stati membri senza che sia necessaria l'implementazione attraverso disposizioni nazionali) richiederà tempistiche più ampie. In particolare, la Direttiva per poter entrare in vigore, dovrà essere recepita dai rispettivi stati membri nelle rispettive normative nazionali così da diventare legge e produrre i relativi effetti (così come accaduto con il D.Lgs. 39/2010 in recepimento alla Direttiva 2006/43/Ce). Successivamente

all'entrata in vigore della Direttiva (20 giorni dopo la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea), gli Stati membri avranno **due anni** di tempo per **adottare** ed emanare le disposizioni necessarie per conformarsi al dettato della Direttiva stessa (si potrebbe quindi ipotizzare come periodo limite per il recepimento in Italia giugno 2016). Per quanto riguarda il Regolamento, normalmente la data della sua entrata in vigore è 20 giorni. Tuttavia, soprattutto per il fatto che il Regolamento fa riferimento alla Direttiva per il cui recepimento saranno necessari due anni, l'applicazione della maggior parte delle disposizioni indicate sarà differita di due anni rispetto alla data di entrata in vigore del Regolamento stesso.

PRINCIPALI EMENDAMENTI APPORTATI dalla NUOVA DIRETTIVA sulla REVISIONE 2014/56/UE

La nuova «Direttiva Revisione» modifica il testo della precedente Direttiva 2006/43/Ce con una serie di **nuovi obblighi** e **prescrizioni** che disciplinano le revisioni legali nell'Unione Europea. Pur considerando che alcuni articoli sono rimasti invariati, le principali modifiche riguardano gli aspetti nel seguito indicati.

Modifica di alcune definizioni (art. 2)

Nella Direttiva è fornita una **definizione** completa di «**revisione legale dei conti**» che, tra le altre, ricomprende anche la revisione dei bilanci per le «piccole imprese». La questione assume importanza in rapporto ad un'altra precedente Direttiva europea, quella Contabile 26 giugno 2013, n. 2013/34/UE, che diversamente ha escluso dall'obbligo di revisione legale le piccole imprese (le principali nel panorama italiano).

L'inclusione delle «**piccole imprese**» tra i soggetti che saranno sottoposti a revisione legale consentirà agli Stati membri di ricomprendersi, attraverso la legislazione nazionale, anche quest'ultima categoria altrimenti esclusa da diversa direttiva (quella contabile): sul punto gli Stati membri, nel recepire i due corpi normativi, dovranno prevedere norme coordinate ed allineate. Da considerare, inoltre, che l'articolo in oggetto amplia la definizione di

Eip. Sarà quindi importante vedere come nell'ordinamento italiano tali aspetti saranno conciliati.

Introduzione del concetto di «scetticismo professionale» (art. 21)

La nuova Direttiva introduce il concetto di «scetticismo professionale» al quale è attribuito la valenza di principio generale da rispettare nello svolgimento della revisione legale, al pari dei principi di deontologia professionale, indipendenza, obiettività, riservatezza e segreto professionale. Per scetticismo professionale si intende un atteggiamento da adottare durante il corso della revisione legale, caratterizzato da un **approccio dubitativo**, attento alle condizioni che possono indicare errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi e una valutazione critica degli elementi probativi.

Modifiche alle disposizioni sull'indipendenza e l'obiettività (art. 22)

Pur mantenendo invariati i requisiti sostanziali precedentemente stabiliti, la nuova Direttiva fornisce un grado di dettaglio maggiore riguardo alle regole sull'indipendenza richiedendola, non solo al **revisore legale** o alla **società di revisione**, ma anche a **qualsiasi persona fisica** in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione. Ci si riferisce, nel caso, ai dirigenti delle società di revisione, ai suoi revisori, ai suoi dipendenti, a *«qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o delle società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione contabile da un legame di controllo»*. Particolare attenzione è posta inoltre sulla posizione dell'ex revisore assunto dalla società revisionata. A tal riguardo è vietato al revisore o al responsabile della revisione, prima che sia trascorso almeno un anno dalla cessazione delle sua attività in qualità di revisore (due anni in caso di Eip) di assumere funzioni presso l'ente revisionato in qualità di dirigente

di rilievo, membro del comitato per il controllo interno e la revisione contabile, membro senza incarichi esecutivi dell'organo di amministrazione o membro dell'organo di controllo (lo stesso vale per i dipendenti, soci nonché altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore o delle società di revisione).

Organizzazione interna del revisore o società di revisione e organizzazione del lavoro (artt. 24-bis e 24-ter)

In base alla nuova Direttiva, il revisore o la società di revisione sono tenuti ad adottare direttive e procedure volte a garantire che:

- in una società di revisione, l'**indipendenza** del **responsabile** della revisione non sia compromessa da ingerenze da parte degli azionisti, dei membri degli organi di amministrazione, di direzione e di controllo;
- il revisore o la società di revisione dispongano di un **sistema amministrativo e contabile solido**, di un **sistema di controllo interno della qualità**, di procedure di valutazione del rischio e di meccanismi di controllo e tutela del sistema di elaborazione elettronica dei dati;
- il revisore e la società di revisione dispongano di un **sistema di controllo interno** della qualità che comprenda almeno **direttive e procedure** appropriate per svolgere l'incarico e che consenta di monitorare ed esaminare l'attività del personale che partecipa all'incarico e di predisporre un fascicolo di revisione per ogni incarico svolto.

Inoltre, specifiche **disposizioni organizzative** sono indicate riguardo l'adeguatezza ed esperienza del personale coinvolto nell'attività di revisione (che deve essere monitorata ed esaminata), la gestione dei rischi per l'indipendenza (prevenuti, identificati, gestiti, eliminati e resi pubblici), le politiche retributive del personale che partecipa all'incarico (tese ad incentivare la qualità e svincolate dal fatturato derivante da servizi diversi dalla revisione). È infine prevista la possibilità per gli stati membri di prevedere requisiti organizzativi semplificati per la revisione delle piccole imprese.

Adozione dei principi di revisione internazionali – Isa (art. 26)

La Direttiva conferma l'adozione dei principi di revisione internazionali intendendo gli «*International standard on auditing*» (Isa), il principio internazionale sul controllo sulla qualità 1 (*International standard on quality control – Isqc 1*) e altri principi correlati definiti dall'*International federation of accountants* (Ifac) tramite l'*International assurance standard board* (Iaasb). Agli Stati membri è concesso di imporre, a determinate condizioni, **procedure o obblighi di revisione aggiuntivi** ma non è consentito stralciare parte dei principi di revisione internazionali. Infine, gli Stati membri, qualora impongano la revisione legale alle imprese di minori dimensioni, possono stabilire che l'applicazione dei principi di revisione internazionali debba essere proporzionata alla dimensione e complessità della società revisionata.

Contenuto della relazione di revisione (art. 28)

La Direttiva rinvia alle regole contenute nei **principi di revisione internazionali**, elencando comunque i requisiti minimi che devono essere indicati nella relazione. Quasi a ribadire la delicatezza del tema, è specificato che la relazione deve contenere una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative ad eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità dell'ente di mantenere la continuità. Altro elemento di novità è l'ipotesi della **revisione congiunta** (cd. *joint audit*), istituto non contemplato nella normativa nazionale italiana ma che potrebbe essere assimilata all'attività di revisione legale svolta dal collegio sindacale. In questo caso la Direttiva richiede ai revisori o società di revisione di raggiungere un accordo sui risultati della revisione esprimendo 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. Si tratterebbe di un'innovazione nel nostro ordinamento, per la quale sarà interessante analizzare le modalità di implementazione.

Sistemi di controllo della qualità (art. 29)

La disciplina sui controlli di qualità rimane sostanzialmente **invariata**. Elemento di novità introdotto è il concetto di proporzionalità dei controlli rispetto alla complessità dell'attività di revisione o delle società di revisione o dell'ente revisionato. Inoltre, è specificato che i criteri di selezione dei soggetti incaricati di eseguire i controlli di qualità devono garantire l'assenza di conflitti di interesse tra gli stessi ed il revisore o la società di revisione da sottoporre a revisione (ad esempio vietando controlli di qualità presso revisori o società di revisione da parte di soggetti che siano stati dipendenti o legati da altri rapporti di lavoro o di associazione nei tre anni precedenti il controllo qualità).

Controllo pubblico (art. 32)

È ribadito che l'autorità competente incaricata del controllo pubblico è diretta da **persone esterne alla professione**, eliminando l'opzione che consentiva di coinvolgere nella direzione di tale sistema una minoranza di professionisti. È tuttavia concesso all'autorità competente per il controllo pubblico affidare a professionisti lo svolgimento di specifici compiti o farsi assistere da esperti del settore nell'espletamento delle funzioni, ciò anche al fine di favorire lo sviluppo di specifiche competenze. In ultimo è necessario ricordare che la Direttiva amplia notevolmente la disciplina relativa alle indagini e sanzioni (inserendo sei nuovi articoli a tal riguardo, artt. 30-bis - septies) ed introduce il divieto di clausole contrattuali che possono in ogni modo limitare o condizionare la scelta di uno specifico revisore o società di revisione (art. 37).

PRINCIPALI DISPOSIZIONI per gli ENTI di INTERESSE PUBBLICO CONTENUTI nel REGOLAMENTO UE n. 537/2014

Brevemente, nel seguito, si indicano le principali disposizioni contenute nel Regolamento 537/2014 applicabili alle revisioni legali degli Eip e che riguarderanno:

- limitazioni alla prestazione di servizi diversi dalla revisione agli Eip dei quali già si svolge

BILANCIO d'ESERCIZIO e CONSOLIDATO

la revisione legale dei conti e, in particolare, l'introduzione di una lista di servizi diversi dalla revisione legale dei conti la cui fornitura è interdetta. È, inoltre, introdotto un tetto ai corrispettivi derivanti da servizi di revisione diversi da quelli espressamente vietati;

- nuove disposizioni riguardanti la rotazione obbligatoria delle società di revisione che svolgono la revisione di un Eip;
- il *reporting* del revisore degli Eip (esterno ed interno rivolto al comitato per il controllo interno e per la revisione contabile) è stato regolamentato in modo più dettagliato includendo alcuni specifici obblighi informativi;
- l'introduzione della vigilanza sui revisori legali e sulle società di revisione a livello Ue;
- la costituzione di nuovo organismo, il Comi-

tato degli organismi di controllo delle attività di revisione contabile (Ceaob – *Committee of european oversight bodies*) con competenze più ampie rispetto agli organi di controllo pubblico che saranno istituiti a livello di ogni Stato membro.

Sarà opportuno a questo punto seguire con estrema attenzione, così come accaduto con la Direttiva 2006/43/Ce e il D.Lgs. 39/2010, l'evoluzione che la normativa nazionale subirà per effetto delle nuove prescrizioni imposte dall'Ue, considerando che negli ultimi anni, tra direttive, regolamenti, interventi normativi e prescrizioni di ordini professionali e di categoria l'attività di revisione legale dei conti non ha sicuramente «peccato di mancanza di novità».



LOCAZIONE IMMOBILI

La Guida illustra la disciplina delle locazioni di immobili ad uso abitativo e non abitativo. Nell'edizione 2014, dal punto di vista civilistico il testo è stato aggiornato con le ultime novità normative, corredate dalle più recenti e significative pronunce giurisprudenziali. Dal punto di vista fiscale è stato dato largo spazio alle modifiche introdotte dal Legislatore relativamente ai diversi regimi di tassazione e agli adempimenti fiscali connessi alla locazione degli immobili. Inoltre, ampio rilievo alla disciplina civilistica dell'Attestato di prestazione energetica (APE). I principali modelli contrattuali e i fac-simile relativi agli adempimenti fiscali sono scaricabili online e personalizzabili, assieme alla normativa e alla prassi di riferimento.

Pagg. 272 – € 40,00

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

ON LINE
www.shopping24.it

NELLE LIBRERIE PROFESSIONALI
www.librerie.ilssole24ore.com

SERVIZIO CLIENTI LIBRI
tel. 02 o 06 3022.5608
servizioclienti.libri@ilssole24ore.com

GRUPPO24ORE