

A.3.11 – Le responsabilità del revisore

Aspetti legali, amministrativi,
deontologici

Le responsabilità del revisore

Le responsabilità del revisore sono connesse a:

- qualità del lavoro e veridicità della relazione
- organizzazione dell'attività del revisore

Gli aspetti su cui il revisore è responsabile sono disciplinati dal D. Lgs. 39/2010, come modificato del D. Lgs. 135/2016

Aspetti disciplinati dal D.Lgs. 39

- Tirocinio (art. 3)
- Formazione continua (art. 5)
- Contenuto informativo del Registro (art. 7)
- Deontologia e scetticismo professionale (art. 9)
- Riservatezza e segreto professionale (art. 9-bis)

- Indipendenza e obiettività (art.10 e 10-bis)
- Organizzazione interna (art.10-ter)
- Organizzazione del lavoro (art. 10-quater)
- Principi di revisione (art. 11)
- Dimissioni (art. 13, comma 4)

Oltre agli aspetti disciplinati direttamente dalla normativa in tema di revisione legale, devono essere considerate anche le responsabilità del revisore:

- relativamente alle frodi nella revisione del bilancio (principio di revisione ISA Italia 240)
- Sulle comunicazioni ai responsabili della governance (principi di revisione ISA Italia 260 e 265)

Tirocinio: caratteristiche

- E' finalizzato all'**acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche**
- **Ha durata triennale**
- E' svolto **presso un revisore legale** o un'impresa di revisione legale abilitati
- Il revisore legale può accogliere un numero **massimo di tre tirocinanti**

Tirocinio: caratteristiche

- **Obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi.** L'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività relativa a uno o più incarichi di revisione legale deve essere **assicurata e controllata**; la violazione del predetto obbligo equivale alla **violazione delle norme di deontologia professionale**
- Il tirocinante osserva le disposizioni in materia di **segreto professionale**
- L'attività del tirocinante deve essere attestata ai fini dell'aggiornamento del **Registro di Tirocinio**

Art. 3 nuovo D.Lgs. 39/2010

- **Entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio**, il tirocinante redige una **relazione sull'attività svolta**. La relazione, con la **dichiarazione del revisore legale** o della società di revisione legale presso cui è stato svolto il tirocinio attestante la veridicità delle indicazioni ivi contenute, è trasmessa al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio;
- In caso di **dichiarazioni mendaci** potranno essere applicate le **sanzioni di cui all'art. 24**, a carico del tirocinante e del revisore legale / società di revisione legale

Gli **iscritti nel Registro** sono tenuti al rispetto degli obblighi di formazione continua, le cui caratteristiche principali sono:

- Partecipazione a **programmi di aggiornamento professionale** definiti annualmente dal MEF. Almeno metà del programma di aggiornamento deve riguardare le **materie caratterizzanti la revisione dei conti**
- Il **periodo** di formazione continua è **triennale** e l'impegno è espresso in termini di **crediti formativi**
- Almeno **20 crediti formativi all'anno**, per un totale di un minimo di 60 crediti formativi nel triennio

- Gli ordini professionali e le società di revisione legale devono **comunicare annualmente al Ministero dell'Economia e delle Finanze l'avvenuto assolvimento** degli obblighi formativi da parte dei revisori iscritti, nell'ambito della formazione prevista rispettivamente dai singoli ordini professionali e dalle società di revisione.
- Il **MEF verifica l'effettivo assolvimento** degli obblighi formativi da parte degli iscritti nel Registro e procede, in caso di mancato adempimento, all'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 24.

- Il Registro riporta obbligatoriamente un **contenuto minimo** di informazioni relative a ciascun **revisore legale / società di revisione** (art. 7 D. Lgs. 39/2010)
- Le finalità informative del Registro richiedono che ciascun iscritto possa essere sempre individuato ed essergli ricondotti incarichi svolti e relativi ricavi e corrispettivi percepiti

- I soggetti iscritti nel Registro **comunicano tempestivamente ogni modifica delle informazioni** ad essi relative al soggetto incaricato della tenuta del Registro, che provvede al suo aggiornamento
- L'inosservanza di questo obbligo comporta l'applicazione di una **sanzione amministrativa pecuniaria** da 50 a 2.500 euro

- I soggetti iscritti nel Registro **comunicano tempestivamente ogni modifica delle informazioni** ad essi relative al soggetto incaricato della tenuta del Registro, che provvede al suo aggiornamento
- L'inosservanza di questo obbligo comporta l'applicazione di una **sanzione amministrativa pecuniaria** da 50 a 2.500 euro

- **Deontologia professionale** (art. 9 bis D. Lgs. 39): rispetto dei principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF/Consob e adottati dal MEF, sentita la Consob

- **Scetticismo professionale** (art. 9 commi 2,3, 4 D. Lgs. 39): definizione sostanzialmente allineata agli ISA, ma prevede esplicito richiamo a:
 - possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori (nel corso dell'intera revisione)
 - stime di *fair value*, riduzione di valore delle attività, accontamenti, flussi di cassa futuri, *going concern* (valutazione nel presupposto di continuità)

- **Riservatezza e segreto professionale (art. 9 comma 1 D.Lgs. 39):**
 - permane dopo il termine della partecipazione alla revisione
 - non può tuttavia ostacolare l'applicazione delle norme in materia di revisione

- Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, **devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione** e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale
- Il requisito di indipendenza deve sussistere **durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa**

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

Indipendenza e obiettività, art. 10 D. Lgs. 39

- Il revisore legale o la società di revisione non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei **rischi di autoriesame**, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione
- Il revisore legale o la società di revisione non possono detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale
- Il revisore legale o la società di revisione legale **documenta** nelle carte di **lavoro tutti i rischi rilevanti** per la sua indipendenza nonché **le misure adottate** per limitare tali rischi.

- **Il revisore legale o la società di revisione 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**

Cooling-off period

- cooling off di 4 esercizi per poter assumere un nuovo incarico di revisione di un EIP e ESRI (Enti Soggetti a Regime Intermedio)
- Partner: rotation del partner (art. 17) responsabile chiave della revisione (incluso il responsabile delle controllate significative) ogni 7 anni con cooling off di 3 anni
- Team members: cooling off (art. 10 e 17) da parte del team prima di assumere cariche sociali e funzioni dirigenziali di rilievo in audit client, due anni per i PIE un anno per i NON PIE (*Public Interest Entities*)

- **Documentazione sull'indipendenza e Procedure**
- Obbligo di adozione di procedure di presidio ed incentivazione della qualità e dell'indipendenza (art.10 bis e 10-ter)
- Obbligo di documentazione e valutazione preventiva dei rischi di indipendenza (art 10-bis del Decreto e art. 5 comma 4 del Regolamento UE)
- Remunerazione dei professionisti che partecipano alla revisione in base alla qualità del lavoro di revisione (Art 10-ter comma 9)

Controllo della qualità da parte del MEF

- Il controllo della qualità del MEF è svolto su revisori che non hanno incarichi su EIP o ESRI, viene effettuato sulla base di una **analisi del rischio** ed almeno ogni **6 anni**
- 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**
- è **appropriato e proporzionato** alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore

Organizzazione interna (art. 10-ter)

- **Controllo della qualità da parte del MEF**
- si conclude con una **relazione** contenente gli **esiti delle verifiche** ed eventuali **raccomandazioni** al revisore legale di **effettuare specifici interventi**, con l'indicazione del **termine** entro cui detti interventi devono essere realizzati (c.d. *remediation*)
- In caso di **mancata, incompleta o tardiva ottemperanza**, il MEF può irrogare le **sanzioni** di cui all'art. 24 e 26, commi 1, 1-ter e 1-quater, D. Lgs. 39/2010 (art. 20, comma 17)

- **SINTESI DELLE PRINCIPALI PREVISIONI**
- la società di revisione deve **designare almeno un responsabile dell'incarico**, che deve essere **attivamente coinvolto, dedicare sufficiente tempo e** assegnare risorse sufficienti allo svolgimento dell'incarico stesso
- Il revisore o la società di revisione conserva la **documentazione delle violazioni** di legge, nonché delle eventuali conseguenze di tali violazioni, **e delle misure adottate per porvi rimedio**

- **SINTESI DELLE PRINCIPALI PREVISIONI**
- Obbligo di documentare le richieste di pareri effettuate da **consulenti esterni** e i pareri ricevuti
- Mantenere una **registrazione** relativa a ogni cliente sottoposto a revisione
- creare un **fascicolo di revisione** per ogni revisione legale con la **documentazione** del lavoro svolto. Il fascicolo di revisione è **chiuso entro sessanta giorni** dalla data in cui viene sottoscritta la relazione di revisione. **I documenti e le informazioni devono essere conservati per 10 anni** dalla data della relazione di revisione

Dimissioni (art. 13 comma 4)

- Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale possono dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.
- In ogni caso, le dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società sottoposta a revisione di provvedere altrimenti, **salvo il caso d'impedimento grave e comprovato del revisore** o della società di revisione legale.

Circostanze idonee a motivare le dimissioni (art. 5 Regolamento 261/2012)

- **il cambio del soggetto che esercita il controllo della società assoggettata a revisione,**
- **il cambio del revisore legale del gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione
- **i cambiamenti all'interno del gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione **tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti**, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;

Circostanze idonee a motivare le dimissioni (art. 5 Regolamento 261/2012)

- **il mancato pagamento del corrispettivo o il mancato adeguamento dei corrispettivi** spettante in base al contratto di revisione, dopo l'avvenuta costituzione in mora ai sensi dell'articolo 1219 del codice civile
- la grave e reiterata **frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione legale**
- l'insorgenza di **situazioni idonee a compromettere l'indipendenza**

Dimissioni (Regolamento 261/2012)

Circostanze idonee a motivare le dimissioni (art. 5 Regolamento 261/2012)

- la sopravvenuta **inidoneità a svolgere l'incarico, per insufficienza di mezzi e risorse;**
- il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione.

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

Responsabilità (art. 15)

- 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.

Responsabilità (art. 15)

- 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.

Responsabilità (art. 15)

- L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili **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.

Il sistema sanzionatorio

- Normativa di riferimento: D. Lgs. 39/2010 artt. 24-32. Le disposizioni sono di natura sia amministrativa che penale
- Le sanzioni di tipo amministrativo possono essere applicate:
 - **dal Ministero dell'Economia e delle Finanze** (art. 24) nei confronti dei soggetti che effettuano attività di revisione verso enti non di interesse pubblico
 - **dalla CONSOB** (art. 26) relativamente agli incarichi svolti dai revisori degli enti di interesse pubblico
- Per le altre sanzioni si ricorre al giudizio ordinario

Tipologie di sanzioni MEF (art. 24)

- un **avvertimento**, che impone alla persona fisica o giuridica responsabile della violazione di porre termine al comportamento e di astenersi dal ripeterlo
- una **dichiarazione** nella quale è indicato che **la relazione di revisione non soddisfa i requisiti** di cui all'articolo 14
- la **censura**, consistente in una dichiarazione pubblica di biasimo, che indica la persona responsabile e la natura della violazione
- la **sanzione amministrativa pecuniaria** da 1.000 a 150.000 euro
- la **sospensione dal Registro**, per un periodo non superiore a tre anni, del soggetto al quale sono ascrivibili le irregolarità connesse all'incarico di revisione legale
- la **revoca** di uno o più incarichi di revisione legale
- il **divieto** per il revisore legale o la società di revisione legale **di accettare nuovi incarichi** di revisione legale **per un periodo non superiore a tre anni**
- la **cancellazione dal Registro** del revisore legale, della società di revisione o del responsabile dell'incarico

Procedura sanzionatoria per EIP ed ERI

- Le nuove norme hanno introdotto un significativo rafforzamento del sistema sanzionatorio applicabile ai revisori di EIP ed ERI ed un catalogo molto più ampio di sanzioni, che consentono una maggior graduazione del potere sanzionatorio
- Il MEF stabilisce con regolamento le fasi e modalità del procedimento sanzionatorio
- Si è inoltre ampliato l'ambito soggettivo di applicazione delle sanzioni, includendo anche i membri degli organi di amministrazione e direzione delle società di revisione legale e gli organi di amministrazione di EIP ed ERI

Responsabilità per errori dovuti a frodi

I principi di revisione che regolano e forniscono una guida in merito alla responsabilità del revisore riguardo alla «possibile esistenza di frodi» nell'ambito della revisione del bilancio sono:

- ISA Italia 240 – La responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione
- ISA Italia 250 – La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione → applicabile ai possibili rischi di frode
- SAS n. 99 – *Consideration of Fraud* (U.S.A.)

Frode in ambito revisione legale

- Dal punto di vista giuridico la frode è un comportamento intenzionale, che consiste in genere nel mettere in atto artifici o raggiri per conseguire profitti illeciti (art. 640 e ss. c.p.)
- Dal punto di vista della revisione **la frode è tale** non solo quando integra la fattispecie giuridica, **ma anche quando causa un errore significativo** nel bilancio

Obiettivi del revisore (par. 10 ISA 240)

- «Identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi;
- Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, mediante definizione e messa in atto di risposte di revisione appropriate;
- Fronteggiare adeguatamente frodi o sospette frodi individuate durante la revisione,»

Definizione di frode nell'ISA 240

- **Frode:** un **atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno** da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, **allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti**
- **Fattori di rischio di frodi:** eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che ne forniscono l'occasione

Frodi rilevanti per il revisore

- **Falsa informativa economico-finanziaria** → errori intenzionali, anche omissivi, che alterino l'informativa di bilancio al fine di trarre in inganno i suoi utilizzatori influenzando la loro percezione della performance aziendale
- **Appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa** → sottrazioni di beni aziendali per scopi personali (distrazioni di fondi, furti, pagamenti non dovuti a soggetti compiacenti ...)

Frodi: responsabilità dell'Azienda

La responsabilità principale in merito ai rischi di frode compete alla Direzione Aziendale ed ai responsabili della Governance. La Direzione deve garantire:

- Specifiche attività di prevenzione delle frodi
- Istituire un ambiente di controllo adeguato
- Implementare e mantenere il sistema di controllo interno che dia ragionevole sicurezza in merito al rispetto di leggi, regolamenti, principi etici

- L'attività di revisione ha propri limiti intrinseci, per i quali esiste un rischio inevitabile che errori significativi presenti nel bilancio, anche dovuti a frodi, non siano individuati, anche se la revisione è stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi

Frodi: responsabilità del revisore

- Il rischio di non identificare errori significativi derivanti da frodi è addirittura più elevato (l'errore è infatti intenzionalmente occultato)
- La successiva scoperta di tali errori non indica di per sé, quindi, che la revisione non sia stata svolta secondo i principi

Per identificare eventuali responsabilità del revisore è necessario valutare:

- le **specifiche procedure di revisione** svolte nel caso concreto
- la **sufficienza e l'appropriatezza** degli elementi probativi acquisiti
- la **coerenza** della relazione di revisione

Frodi: responsabilità del revisore

Nell'ambito delle proprie responsabilità il revisore deve:

1. Utilizzare lo scetticismo professionale (atteggiamento professionale)
2. Discutere del rischio di frode all'interno del team (condivisione)
3. Identificare e valutare i rischi di frode (quali possono essere i rischi di frode)
4. Definire le risposte ai rischi identificati (quali procedure vengono poste in essere per quei rischi)

1. Scetticismo professionale

Il revisore:

- Non deve ritenersi soddisfatto da elementi probativi che non siano persuasivi, in base alla semplice convinzione che la Direzione si comporti onestamente e con integrità
- Se ritiene che un documento sia totalmente o parzialmente poco attendibile deve fare approfondimenti (esempio: conferma esterna)
- Se non ha motivo di ritenere diversamente, deve considerare autentiche le scritture contabili e i documenti che gli vengono sottoposti

2. Discussione all'interno del team

La discussione prevede uno scambio di idee su:

- Aree di bilancio maggiormente a rischio
- Esistenza di fattori interni / esterni (bonus per manager, pressioni della direzione)
- Inserimento di elementi imprevedibili nelle procedure di revisione (test a sorpresa)
- Eventuali segnalazioni di frodi pervenute

3. Valutazione dei rischi

Il revisore deve effettuare una valutazione dei rischi di frode identificati a livello di ogni singolo saldo di bilancio ed asserzione e valutare, secondo il proprio giudizio professionale, la probabile entità dei potenziali errori per determinare le risposte di revisione necessarie per fronteggiare tali rischi di frode

3. Valutazione dei rischi

- Rischio di frode connesso alla **rilevazione dei ricavi**: il revisore deve sempre tenere conto della presunzione di esistenza di tali rischi, ma si tratta di una **presunzione relativa**
- Rischio di frode per **forzature dei controlli da parte della direzione**: il revisore deve sempre tenere conto anche di questa **presunzione** di esistenza, che in questo caso è **assoluta**

4. Risposte ai rischi identificati

Ai rischi di errori significativi dovuti a frodi il revisore provvede attraverso una risposta:

- con effetto generale sulle modalità di svolgimento della revisione
- a livello di asserzioni
- che comporta lo svolgimento di determinate procedure di revisione

Risposte generali di revisione

- Accresciuto scetticismo professionale
- Valutazione delle modalità di assegnazione del personale dell'incarico e supervisione dello stesso
- Valutazione dei principi contabili adottati dalla società
- Inserimento di un elemento di imprevedibilità nelle procedure

Risposte a livello di asserzioni

- Modifiche alla natura delle procedure di revisione (inserire ispezioni fisiche, conferme esterne ...)
- Modifiche alla tempistica delle procedure (in prossimità della chiusura dell'esercizio, test intermedi ...)
- Modifiche all'estensione delle procedure (ampliare i campioni, effettuare analisi comparative a livelli di maggiore dettaglio ...)

- Verifica della correttezza delle scritture contabili e delle rettifiche di bilancio (uso della tecnica «*journal entries review*», che consiste nell'estrarre con l'ausilio di strumenti informatici transazioni che potrebbero essere anomale (fatte di notte, nei fine settimana, per importi fissi o sotto una certa soglia o che appaiono inusuali)

- Esaminare le stime contabili per verificare eventuali ingerenze
- Comprendere le motivazioni economiche di eventuali operazioni significative e che esulano dall'attività ordinaria dell'impresa o che appaiono inusuali rispetto alle conoscenze acquisite su natura e contesto

- Se il revisore ritiene che l'errore significativo individuato derivi da una frode, deve considerarne gli effetti sugli altri aspetti della revisione, in particolare sull'attendibilità delle attestazioni fornite dalla direzione
- Il revisore non può assumere che un caso di frode sia un elemento isolato (se ne trova una, c'è il rischio concreto che ve ne siano altre)

Il revisore deve acquisire un'attestazione scritta dalla Direzione, nella quale confermi di:

- Riconoscere la propria responsabilità nella configurazione e attuazione dei controlli
- Aver comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori dovuti a frodi
- Aver comunicato al revisore quanto a sua conoscenza in relazione a frodi effettive, segnalate o sospette

- Se il revisore individua una frode o ha acquisito informazioni che ne indicano la possibile esistenza, deve informare tempestivamente la Direzione ad un appropriato livello di responsabilità
- Se il revisore ha dubbi circa l'integrità e l'onestà della Direzione o dei responsabili delle attività di governance, può chiedere un parere legale che lo assista nel definire le iniziative più appropriate

- Il revisore può considerare di recedere dall'incarico nel caso in cui, dopo aver rilevato un errore derivante da frode effettiva o sospetta, ritenga di trovarsi in un contesto tale da mettere in discussione la continuazione dell'incarico stesso
- Il revisore deve valutare la compatibilità del recesso con il quadro normativo e regolamentare applicabile allo specifico incarico (es. D. Lgs. 39/2010 e decreto attuativo 261/2012)

Il revisore predispone e conserva la documentazione delle risposte alla valutazione dei rischi in relazione a possibili frodi. La documentazione deve comprendere:

- La strategia di revisione delineata
- Natura, tempistica ed estensione delle specifiche procedure di revisione attuate
- I risultati ottenuti dalle predette procedure

Il revisore deve comunicare alcuni aspetti della propria attività a tutti i soggetti sottoposti a revisione legale, in base al principio ISA Italia 260. In particolare:

- La responsabilità del revisore nell'ambito della revisione del bilancio
- Portata e tempistica pianificate per la revisione
- I risultati significativi emersi

Comunicazioni ai responsabili della governance

Per l'aspetto relativo alle proprie responsabilità, va sottolineato in particolare che:

1. Il revisore è responsabile della formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio, redatto dalla direzione sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance
2. La revisione contabile del bilancio non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance

Per quanto attiene invece ai risultati significativi emersi dalla revisione contabile, è opportuno ricordare che il principio di revisione ISA Italia 265 dispone a carico del revisore l'obbligo di comunicazione sia ai responsabili delle attività di governance che alla Direzione delle carenze individuate con le seguenti modalità:

- Per iscritto, per le carenze significative;
- Anche solo verbalmente, per le altre relative al controllo interno

Considerazioni finali

Alcune considerazioni circa il ruolo del revisore legale dei conti ed i profili di responsabilità che derivano dalla sua attività, emergono dalla lettura del «LIBRO VERDE» redatto in merito dall'Unione Europea nel 1996, ed in particolare dal paragrafo 3.7 sulla definizione di revisione legale dei conti e il ruolo del revisore.

«L'opinione pubblica si aspetta che il revisore legale dei conti tuteli gli interessi di azionisti, creditori (per esempio fornitori, banche ed enti creditizi), pensionati, dipendenti del pubblico in generale, fornendo loro garanzie circa:

Considerazioni finali

- L'esattezza dei bilanci
- La situazione dell'azienda, sotto il profilo della continuità di funzionamento e della solvibilità della società
- L'esistenza di eventuali frodi
- L'assolvimento da parte dell'impresa dei suoi obblighi legali
- Un comportamento responsabile dell'impresa dal punto di vista ambientale e sociale.»

Alcune di queste aspettative sono frutto di malintesi, in particolare:

- La pretesa «esattezza» dei bilanci;
- La convinzione che sia il revisore legale dei conti ad elaborare il bilancio e che quindi ne sia responsabile.

Tuttavia, è innegabile il fatto che venga riposto grande affidamento sui revisori legali e sull'attività di revisione in generale.

Considerazioni finali

Le nuove frontiere, oggi come ieri, richiedono una revisione legale specifica per l'espressione di un giudizio non più legato solo al bilancio tradizionalmente inteso, ma anche al «bilancio sociale», già abbastanza diffuso, e che è destinato ad ampliare la sua portata attraverso le società «benefit» e gli Enti del Terzo Settore.