

A.4.1 Caratteristiche e deontologia del revisore in Italia

Norme etiche e quadro normativo

- **L'etica e l'indipendenza rivestono un ruolo importante nel D.Lgs.39/2010 (rispettivamente agli artt.7 e 9 del decreto). In particolare, l'art. 9 impone ai revisori di **rispettare i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale** ma rinvia l'emissione di queste norme al MEF e agli ordini professionali.**
- **Poiché la finalità della revisione contabile è quella di *accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio* (Isa 200, par. 3), *è indispensabile che gli utilizzatori abbiano fiducia nel revisore, e quindi nella sua etica e nella sua indipendenza di giudizio.***

Già la Raccomandazione della Commissione europea del 16 maggio 2002 indicava chiaramente che **“l’indipendenza dei revisori** incaricati del controllo di legge dei conti è **fondamentale per la fiducia del pubblico nell’affidabilità delle relazioni di revisione”**.

«l’indipendenza è anche il principale mezzo di cui dispone la professione per dimostrare al pubblico e alle autorità di regolamentazione che i revisori e le società di revisione preposte al controllo legale dei conti svolgono le loro funzioni con un rigore che soddisfa i principi etici generalmente riconosciuti, in particolare quelli di integrità e obiettività».

I principi di revisione internazionali prevedono che i professionisti contabili osservino le norme etiche stabilite dal *Code of Ethics for Professional Accountants*, emesso dall'IFAC (*International Federation of Accountants*, modificato e denominato **Codice IESBA**).

Nella parte A del Codice sono definiti e descritti i cinque principi etici fondamentali:

- **integrità;**
- **obiettività;**
- **diligenza e competenza professionale;**
- **riservatezza;**
- **comportamento professionale.**

Nella parte B del Codice, tali principi sono declinati nelle circostanze concrete della pratica professionale.

Il quadro normativo italiano

Anche nel quadro normativo italiano l'etica professionale e l'indipendenza ricoprono un ruolo fondamentale.

- **D.Lgs. 39/2010**, art. 9 « Deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale»; art. 10 “Indipendenza e obiettività”; Capo V “Disposizioni speciali riguardanti gli enti di interesse pubblico”, art. 17 «Indipendenza»;
- Principio di revisione internazionale **ISA Italia 200**, par. **14** «Principi etici di riferimento per la revisione contabile di bilancio»

- **L'art. 9 “Deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale”** impone ai soggetti abilitati alla revisione di rispettare tali principi, ma rinvia la loro elaborazione agli ordini professionali e al Ministero dell'economia e delle finanze.
- **L'art. 10 “Indipendenza e obiettività”**, invece, entra maggiormente nel dettaglio:
 - il comma 1 enuncia il principio base, per cui il soggetto incaricato della revisione legale dei conti di una società deve essere indipendente da questa e **non deve essere coinvolto nel suo processo decisionale**;

D. Lgs. 39/2010

- Il comma 1-bis impone la sussistenza del requisito di indipendenza **durante tutto il periodo** cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante tutto il periodo in cui la stessa viene eseguita;
- Il comma 1-ter impone l'adozione di tutte le ragionevoli misure per garantire che l'indipendenza del revisore o della società di revisione legale **non sia influenzata da alcun conflitto di interesse**, anche solo potenziale;

D. Lgs. 39/2010

- il comma 2 tratta dei casi in cui l'indipendenza risulta compromessa (**incompatibilità**), citando alcune circostanze tipiche e introducendo l'ottica in base alla quale tali circostanze devono essere valutate: quella del terzo informato, obiettivo e ragionevole;
- i commi 3, 4 e 5 trattano dei casi in cui l'indipendenza rischia di essere **compromessa** e che richiedono **misure di salvaguardia**, inclusa la loro documentazione nelle carte di lavoro dell'incarico;
- i commi 6 e 7 trattano degli **aspetti organizzativi** legati all'indipendenza: acquisizioni o fusioni di società sottoposte a revisione che comportino conflitto di interessi; divieto di ricoprire cariche sociali o incarichi dirigenziali se non decorso almeno un certo periodo di tempo (**cooling off period**);

D. Lgs. 39/2010

- il comma 8 impone ai **soci** e agli **amministratori** della società di revisione legale o di una sua affiliata di **non compromettere l'indipendenza** e l'obiettività del responsabile dell'incarico, intervenendo nello svolgimento della revisione;
- i commi 9, 10 e 11 trattano della necessità che i **corrispettivi** dell'incarico e le retribuzioni delle persone coinvolte nel suo svolgimento siano **determinati in modo da non compromettere l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale**;
- i commi 12 e 13, infine, rinviano a futuri provvedimenti regolamentari in tema di indipendenza, di obiettività e di estensione della rete.

D. Lgs. 39/2010

- Ad ulteriore dimostrazione della primaria importanza del principio, anche il Capo V “Disposizioni speciali riguardanti gli enti di interesse pubblico”, dopo l’art. 16 che definisce tali enti, all’art. 17 tratta subito dell’indipendenza in questo ambito.
- vengono introdotte ulteriori norme più stringenti, individuando le fattispecie principali di incompatibilità e le relative misure di salvaguardia

D. Lgs. 39/2010

- la **durata dell'incarico** e l'intervallo minimo perché esso possa essere nuovamente conferito allo stesso soggetto (*firm rotation*) e la durata massima del ruolo di responsabile dell'incarico (*partner rotation*);
- Il rinvio al **regolamento Consob** per individuare situazioni che possono compromettere l'indipendenza del revisore e il rispetto dei divieti previsti dal Regolamento europeo;
- il **periodo minimo intercorrente tra lo svolgimento della revisione legale e l'attribuzione successiva di cariche sociali**, di incarichi dirigenziali o di consulenza nell'ente o in altre società del gruppo, e viceversa (*cooling-off period*);
- gli **altri servizi vietati** al soggetto incaricato della revisione legale, alle entità appartenenti alla sua rete, nonché ai soci, agli amministratori, ai componenti dell'organo di controllo e ai dipendenti di tale soggetto;

Regole

- Par. 14 – Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, **deve conformarsi ai principi etici applicabili**, inclusi quelli relativi all'indipendenza

Linee Guida

- Par. A14 – I principi etici applicabili comprendono normalmente del parti A e B del *Code of Ethics for Professional Accountants*, emesso dall'International Federation of Accountants (Codice IFAC) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive

- Con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018, è **stato adottato il Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti**, elaborato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 9-bis, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.
- **Il Codice è applicabile** a decorrere dagli incarichi di revisione legale relativi agli esercizi aventi inizio nel corso del **2019**.

Codice Deontologico

- Il documento si compone:
 - della determina di adozione del Ragioniere generale dello Stato,
 - di una Introduzione,
 - di un Glossario
 - del corpo dei principi.
- Per la codifica dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale **è stata presa a riferimento la prima parte del Codice Etico IESBA** (*International Ethics Standards Board for Accountants*) nelle Sezioni da 100 a 280.
- I principi contenuti nel Codice Etico Italia trovano applicazione obbligatoria esclusivamente nello svolgimento di incarichi di revisione legale del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs 39/2010.

Codice Deontologico

PARTE A – IL QUADRO CONCETTUALE DEI PRINCIPI DEONTOLOGICI, DI RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE

SEZIONE 100 DEFINIZIONI, INTRODUZIONE E PRINCIPI FONDAMENTALI

SEZIONE 110 INTEGRITÀ

SEZIONE 120 OBIETTIVITÀ

SEZIONE 130 COMPETENZA PROFESSIONALE E DILIGENZA

SEZIONE 140 RISERVATEZZA

SEZIONE 150 COMPORTAMENTO PROFESSIONALE

PARTE B – L'APPLICAZIONE DEL QUADRO CONCETTUALE DEI PRINCIPI FONDAMENTALI

SEZIONE 210 Incarico Professionale

SEZIONE 220 Conflitto di interessi

SEZIONE 230 Secondo parere

SEZIONE 240 Compensi e altre tipologie di remunerazione

SEZIONE 250 Promozione delle prestazioni professionali

SEZIONE 260 Regali, ospitalità e altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria

SEZIONE 270 Custodia dei beni del cliente

SEZIONE 280 Obiettività

Principi deontologici fondamentali

La **parte A** definisce i **principi deontologici fondamentali** per i soggetti abilitati alla revisione e **fornisce un quadro di natura concettuale che deve essere applicato:**

- nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;
- nella valutazione della significatività dei rischi identificati;
- nell'individuazione delle misure di salvaguardia.

Tali misure sono necessarie per eliminare i rischi identificati o per ridurli entro un livello accettabile.

- Al fine di verificare che i suddetti rischi siano stati eliminati o ridotti entro un livello accettabile, mediante l'applicazione delle misure di salvaguardia, **il soggetto abilitato alla revisione deve considerare se un terzo, ragionevole ed informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa.**
- Nell'applicare il presente quadro concettuale il soggetto abilitato alla revisione deve utilizzare il proprio giudizio professionale

Modalità di applicazione

- La **parte B** descrive le **modalità di applicazione del quadro concettuale** in determinate situazioni.
- In tale ambito si forniscono **esempi di misure di salvaguardia che possono essere adeguate** a fronteggiare i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e si descrivono quelle **situazioni per le quali non sono disponibili misure di salvaguardia adeguate e, conseguentemente, le circostanze o relazioni che devono essere evitate.**

Principi etici

- **Integrità:** essere diretto, trasparente e onesto in tutte le relazioni professionali.
- **Obiettività:** non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il giudizio professionale.
- **Competenza professionale e diligenza:** mantenere le conoscenze e le capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali.

- **Riservatezza:** rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà altresì farne uso a vantaggio proprio o di terzi.
- **Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile (leggi, regolamenti, principi di revisione ...) ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di revisione, *assurance* o altri servizi

Approccio concettuale

- **Le circostanze** in cui opera il soggetto abilitato alla revisione **possono dar luogo a rischi specifici** di mancata osservanza dei principi fondamentali.
- Il Codice fornisce un quadro concettuale in base al quale il soggetto abilitato alla revisione dovrà **identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.**
- **Quando** il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e, dopo averli valutati, stabilisce che essi **non siano ad un livello accettabile, deve verificare se siano applicabili misure di salvaguardia adeguate per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile.**

- Quando il soggetto abilitato alla revisione è a conoscenza (o si possa ragionevolmente presumere che lo sia) di circostanze o rapporti che possono compromettere l'osservanza dei principi fondamentali, **deve valutare i rischi ad essi inerenti.**
- Nel valutare la significatività di un rischio deve tenere in considerazione gli elementi di natura sia **qualitativa** sia **quantitativa.**
- Nell'applicazione del quadro concettuale il soggetto abilitato alla revisione **può trovarsi in situazioni in cui i rischi non possono essere né eliminati, né ridotti entro un livello accettabile,** perché troppo elevati o perché non sono disponibili o non possono essere applicate misure di salvaguardia adeguate.
- **In tali situazioni non deve accettare o deve interrompere** lo specifico servizio professionale oppure, ove necessario, deve recedere dall'incarico.

Rischi e misure di salvaguardia

- I **rischi** che possono compromettere (o dare l'impressione di compromettere) l'osservanza dei principi fondamentali possono scaturire da un'**ampia gamma di relazioni e di circostanze**.
- **Una circostanza o una relazione possono creare più di un rischio** e uno stesso rischio può influire sull'osservanza di più principi fondamentali.
- La parte B del Codice illustra come tali categorie di rischi possono avere origine.

Categorie di rischi

- a) **interesse personale**: il rischio che un interesse finanziario o di altra natura **influenzi il giudizio professionale o il comportamento** del soggetto abilitato alla revisione;
- b) **auto-riesame**: il rischio che, nell'ambito dell'incarico in corso, l'**obiettività** del soggetto abilitato alla revisione sia **influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente** dallo stesso, o da altro individuo che opera all'interno della sua **rete**.
Ciò si verifica quando:
- tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico in corso o, più in generale;
 - nella formazione del suo giudizio nell'incarico in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto;

Categorie di rischi

- c) **promozione degli interessi del cliente:** il rischio che il soggetto abilitato alla revisione **promuova o rappresenti** la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;
- d) **familiarità:** il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente **accondiscendente** nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste;
- e) **intimidazione:** il rischio che un soggetto abilitato alla revisione sia **dissuaso dall'agire in modo obiettivo** a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso.

Misure di salvaguardia

Le misure di salvaguardia previste dalla legge, dai regolamenti e dai principi professionali **includono**:

- i requisiti relativi alla **formazione teorica e pratica e all'esperienza** necessarie per conseguire l'abilitazione all'esercizio della revisione legale;
- i requisiti relativi alla **formazione continua**;
- i **regolamenti e i codici** di corporate governance;
- i **principi di revisione, deontologici e altri** principi professionali;
- le **procedure di monitoraggio** e disciplinari di fonte professionale o regolamentare;
- il **riesame della qualità, effettuato da un soggetto terzo** previsto dalla legge, delle relazioni, comunicazioni o altre informative prodotte dal soggetto abilitato alla revisione.

Conflitti di natura deontologica

- Il soggetto abilitato alla revisione, nel conformarsi ai principi fondamentali, può dover **risolvere un conflitto**.
- Il soggetto abilitato alla revisione può, nel suo interesse, **documentare i termini della questione**, i dettagli delle consultazioni effettuate e le decisioni assunte relativamente alla questione stessa.
- Qualora un conflitto significativo **non possa essere risolto**, il soggetto abilitato alla revisione può **acquisire il parere** dell'autorità di vigilanza competente o di un consulente legale.
- Qualora il conflitto di natura deontologica **rimanga irrisolto** nonostante siano state esperite tutte le attività indicate, il soggetto abilitato alla revisione deve, ove possibile, **dissociarsi ed evitare di rimanere coinvolto** nella questione che genera il conflitto.

- Il principio di integrità impone l'obbligo al soggetto abilitato alla revisione di **essere diretto e onesto** in tutte le sue relazioni di natura professionale, evitando di perseguire utilità non dovute. L'integrità **implica** altresì la **correttezza** e la **sincerità**.
- Il soggetto abilitato alla revisione **non deve consentire che il proprio nome sia associato** a relazioni, comunicazioni o altre informative che egli sappia essere:
 1. sostanzialmente false o fuorvianti;
 2. fornite in modo non adeguatamente ponderato;
 3. tali da omettere od occultare informazioni che, invece, sarebbe stato necessario includere per evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni.
- Quando il soggetto abilitato alla revisione si rende conto che il proprio nome è stato associato, anche indirettamente, a tali relazioni, comunicazioni o altre informative, deve intraprendere quanto necessario per **prenderne le distanze**.

- Il principio di obiettività impone al soggetto abilitato alla revisione il **divieto di scendere a compromessi** nell'esprimere il proprio giudizio professionale a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi.
- Il soggetto abilitato alla revisione può essere esposto a situazioni che ne possono compromettere l'obiettività. In ogni caso, **non deve svolgere l'incarico qualora il suo giudizio professionale sia pregiudicato o indebitamente influenzato** da una circostanza o relazione.

Competenza professionale e diligenza

Il principio di competenza professionale e di diligenza impone al soggetto abilitato alla revisione i seguenti obblighi:

- (a) **mantenere** le sue **conoscenze e capacità professionali** ad un livello tale da garantire che il proprio cliente riceva prestazioni caratterizzate da professionalità; → La **formazione professionale continua**, prevista dall'art. 5 D. Lgs. 39/2010 e dalle disposizioni attuative emanate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, permette al soggetto abilitato alla revisione di elaborare e di mantenere la capacità di operare con competenza nell'ambiente professionale.
- (b) **agire con diligenza** nello svolgimento della sua attività, in conformità ai principi professionali e tecnici applicabili. → La diligenza comprende la **responsabilità di svolgere l'incarico con attenzione, cura e tempestività in conformità ai principi di revisione** indicati all'art. 11 D. Lgs. 39/2010.

Il principio di riservatezza impone al soggetto abilitato alla revisione un **obbligo di astenersi dal:**

- **divulgare informazioni riservate** che abbia acquisito nell'ambito delle proprie relazioni professionali, salvo che vi sia specifica autorizzazione o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle;
- **utilizzare informazioni riservate**, che abbia acquisito nell'ambito delle proprie relazioni professionali, a vantaggio proprio o di terzi.

- Il soggetto abilitato alla revisione deve mantenere la riservatezza:
 - **anche al di fuori dell'ambiente professionale**, prestando attenzione ad evitare rivelazioni non intenzionali, in particolare a colleghi, a familiari o a stretti familiari.
 - **anche delle informazioni ottenute da un potenziale cliente.**
- La riservatezza delle informazioni acquisite **deve essere mantenuta *anche all'interno*** dello studio professionale / società di revisione: il soggetto abilitato alla revisione deve adottare misure ragionevoli affinché il **dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi dipendenti e collaboratori.**

Il soggetto abilitato alla revisione ha la facoltà o il dovere di divulgare informazioni riservate quando:

- a) la divulgazione è **consentita dalla legge** ed è **autorizzata dal cliente**;
- b) la divulgazione è **prescritta dalla legge**, per esempio:
 - I. per **produrre documenti o altre prove nel corso di un procedimento**; oppure
 - II. per **comunicare alle Autorità competenti violazioni di legge**;

Il soggetto abilitato alla revisione ha la facoltà o il dovere di divulgare informazioni riservate quando:

c) esiste il dovere o il diritto di divulgazione:

- I. per conformarsi al controllo della qualità effettuato dall'Autorità di Vigilanza;
- II. per rispondere a questionari o indagini svolte dall'Autorità di Vigilanza;
- III. per tutelare gli interessi professionali di un soggetto abilitato alla revisione nel corso di un procedimento giudiziario o disciplinare;
- IV. per conformarsi ai principi tecnici e alle disposizioni deontologiche.

Nel decidere se divulgare o meno un'informazione riservata si dovrà **comunque tenere conto** dei seguenti fattori:

- a) la **ponderazione degli interessi di tutte le parti**, inclusi i terzi, qualora, nonostante il consenso del cliente a divulgare le informazioni, tali interessi potrebbero essere lesi;
- b) la **natura delle informazioni**:
 - I. se queste **sono** conosciute o, nei limiti del possibile, **provate**; oppure
 - II. se **riguardano fatti non verificati**, informazioni incomplete o conclusioni non dimostrate.

In tal caso il soggetto abilitato alla revisione dovrà **utilizzare il suo giudizio professionale nel determinare se e quale tipo di divulgazione potrà essere fatta**;

Nel decidere se divulgare o meno un'informazione riservata nelle circostanze si dovrà comunque **tenere conto** dei seguenti fattori:

- c) la **tipologia di comunicazione** da effettuarsi e i **destinatari** ai quali debba essere rivolta;
- d) se il soggetto al quale la comunicazione dovrebbe essere effettuata sia o meno da considerarsi il **destinatario appropriato**.

Per il **trasferimento di informazioni e documenti** tra soggetti abilitati alla revisione del **bilancio di un gruppo le cui società hanno sede in diversi Stati Membri o Paesi Terzi** si applicano le **regole** in materia di riservatezza e segreto professionale contenute all'**art. 9bis, commi 6, 7 e 8, D. Lgs. 39/2010**

- Comma 6: **ammessa** la trasmissione della documentazione di revisione alla società controllante con sede in un Paese Terzo **ai fini della redazione del bilancio consolidato**
- Comma 7: **necessità di specifici accordi di cooperazione** per trasmettere documenti alle autorità del Paese Terzo nel quale la società sottoposta a revisione ha emesso valori mobiliari
- Comma 8: trasferimento delle informazioni al revisore del gruppo situato in un Paese Terzo è **soggetto all'osservanza delle direttive comunitarie e delle norme nazionali applicabili** in materia di dati personali

Comportamento professionale

- Il principio del comportamento professionale impone al soggetto abilitato alla revisione l'obbligo di **rispettare tutte le leggi e i regolamenti** applicabili al caso concreto e di evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di revisione.
- L'obbligo di comportamento professionale **si considera violato qualora un soggetto terzo**, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, **concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione** dell'attività di cui trattasi **risulti danneggiata**.

Nel farsi pubblicità e nel promuovere sé stesso o la propria attività, il soggetto abilitato alla revisione non deve portare discredito a detta attività.

Il soggetto abilitato alla revisione deve essere onesto e sincero e non deve:

- **enfaticizzare in modo eccessivo** i servizi che è in grado di offrire, le qualifiche che possiede o l'esperienza acquisita;
- **fare riferimenti denigratori** o raffronti privi di fondamento con il lavoro di altri.

Parte B del codice

- La Parte B del Codice descrive il modo in cui il quadro concettuale presentato nella Parte A trova applicazione. Essa **non identifica tutte le circostanze e le relazioni** nelle quali un soggetto abilitato alla revisione potrebbe trovarsi e che generano o potrebbero generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Pertanto, **il soggetto abilitato alla revisione deve porre attenzione a tali circostanze e rapporti.**
- Il soggetto abilitato alla revisione **non deve intenzionalmente intraprendere alcuna attività che pregiudichi o possa pregiudicare l'integrità, l'obiettività o la reputazione** dell'attività di revisione e che pertanto sarebbe incompatibile con i principi fondamentali.

- L'osservanza dei principi fondamentali può essere compromessa a causa di **molteplici circostanze e relazioni**. La **natura e la significatività dei relativi rischi** possono differire a seconda delle tipologie di cliente:
 - **cliente di revisione**, e se è o meno un ente di interesse pubblico;
 - **cliente di assurance** ma non di revisione;
 - **cliente** al quale sono forniti **altri servizi professionali** diversi dai precedenti.

Rischi e misure di salvaguardia

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- a) interesse personale;
- b) auto-riesame;
- c) promozione degli interessi del cliente;
- d) familiarità;
- e) Intimidazione.

Interesse personale

- un membro del gruppo di assurance **ha un interesse finanziario diretto** nel cliente di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione presenta una **eccessiva dipendenza economica dai compensi** complessivamente erogati da un cliente di assurance;
- un membro del gruppo di assurance ha una **stretta e significativa relazione di affari** con il cliente di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione ha il **timore di perdere un importante cliente** di assurance;
- un membro del gruppo di revisione **ha in corso trattative per instaurare un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione** presso un cliente di revisione;
- il soggetto abilitato alla revisione **ha pattuito compensi in funzione del risultato** (contingent fee) relativamente ad un incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione **scopre un errore significativo nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un suo membro.**

Auto-riesame

- il soggetto abilitato alla revisione **ha progettato o realizzato i sistemi informativi** finanziari o gestionali la cui efficacia è oggetto dell'incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione **ha predisposto i dati di base** utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico di assurance;
- un membro del gruppo di assurance **svolge, o ha svolto nel recente passato, un incarico quale amministratore o esponente della direzione del cliente;**
- un membro del gruppo di assurance **ha in corso, o ha avuto nel recente passato, un rapporto di lavoro dipendente con il cliente** in una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla materia oggetto dell'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione **svolge un servizio** per un cliente di assurance che influenza direttamente le informazioni oggetto dell'incarico stesso.

- la **promozione**, da parte del soggetto abilitato alla revisione, **di investimenti in strumenti finanziari di un cliente** di revisione;
- lo **svolgimento**, da parte del soggetto abilitato alla revisione, **di attività di difensore o di consulente tecnico** di parte **di un cliente** di revisione nell'ambito di un contenzioso con terzi.

- un membro del team di assurance è un **familiare o uno stretto familiare di un amministratore o di un esponente della direzione** del cliente;
- un membro del team di assurance è un **familiare o uno stretto familiare di un dipendente** del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico;
- **un amministratore o esponente della direzione**, o un dipendente del cliente che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico, **ha svolto, nel recente passato, il ruolo di responsabile dell'incarico**;
- un soggetto abilitato alla revisione **ha accettato regali o trattamenti preferenziali** da parte di un cliente, salvo che il loro valore sia trascurabile o irrilevante;
- un partner chiave dell'incarico di assurance ha **un rapporto di lunga data** con il cliente di assurance.

- **il cliente** di assurance **minaccia di revocare un incarico** conferito al soggetto abilitato alla revisione; il cliente di revisione afferma che non affiderà al soggetto abilitato alla revisione un ulteriore incarico non di assurance già programmato, qualora questo persista nel manifestare il suo disaccordo sul trattamento contabile di una determinata operazione;
- **il soggetto abilitato** alla revisione è **minacciato** da parte del cliente **di essere citato in giudizio**;
- il soggetto abilitato alla revisione **subisce pressioni** per ridurre in modo inappropriato l'estensione dell'attività da svolgere al fine di ridurre i compensi;
- la **maggiore esperienza** su una certa materia, **posseduta da un dipendente del cliente**, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, **determina** in quest'ultimo una **pressione a conformarsi alle opinioni** del primo;
- il membro del team di revisione viene informato da un partner del soggetto abilitato alla revisione cui appartiene che **l'avanzamento di carriera** già previsto nei suoi confronti **non avrà luogo qualora non approvi il trattamento contabile adottato dal cliente di revisione**, ritenuto dal membro del team di revisione non appropriato

- Il soggetto abilitato alla revisione deve effettuare una appropriata valutazione per **determinare il modo migliore per fronteggiare i rischi** che non siano entro un livello accettabile, applicando le **misure di salvaguardia per eliminarli o per ridurli entro un livello accettabile** oppure non accettando l'incarico o ponendo fine allo stesso.
- Nell'effettuazione di tale valutazione, un soggetto abilitato alla revisione deve considerare se **un terzo, ragionevole e informato**, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, **concluderebbe**, verosimilmente, che l'applicazione di misure di salvaguardia **elimini i rischi o li riduca entro un livello accettabile** in modo che l'osservanza dei principi fondamentali non sia compromessa. Tale valutazione potrà essere influenzata da fattori quali la significatività del rischio, la natura dell'incarico e la struttura del soggetto abilitato alla revisione

Misure di salvaguardia

- **l'evidenziazione dell'importanza del rispetto dei principi deontologici fondamentali**, da parte degli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione;
- **la manifestazione dell'aspettativa che i membri di un gruppo di assurance agiscano nell'interesse generale**, da parte degli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione;
- la predisposizione di direttive e di procedure per realizzare e **monitorare il controllo della qualità** degli incarichi;

Misure di salvaguardia

- la predisposizione di **direttive e procedure scritte** riguardanti l'esigenza di:
 - **osservare i principi** fondamentali;
 - **identificare i rischi di mancata osservanza** dei principi fondamentali,
 - **valutare la significatività di tali rischi** e applicare le misure di salvaguardia per **eliminarli o ridurli entro un livello accettabile**, oppure
 - laddove non siano disponibili misure di salvaguardia appropriate, o non possano essere applicate, **rifiutare o interrompere l'incarico**;

Misure di salvaguardia

- la predisposizione di direttive e procedure che consentano l'identificazione di interessi finanziari o di relazioni d'affari tra il soggetto abilitato alla revisione, o i membri del team di assurance, e i clienti;
- la predisposizione di direttive e procedure finalizzate a monitorare e, ove necessario, a gestire la dipendenza economica da un singolo cliente;
- l'utilizzo di soci e di team di assurance diversi, con linee di rendicontazione separate, per la prestazione di servizi non di assurance ad un cliente di assurance;
- la predisposizione di direttive e procedure per vietare ai soggetti che non fanno parte del team di assurance di influenzare in modo inappropriato l'esito dell'incarico;
- la comunicazione tempestiva delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato alla revisione incluse le eventuali modifiche alle stesse, a tutti i partner e al personale professionale, integrata da un'appropriata formazione teorica e pratica su tali direttive e procedure;

Misure di salvaguardia

- la designazione di un amministratore o esponente della direzione del soggetto abilitato alla revisione quale responsabile della supervisione sull'adeguato funzionamento del sistema di controllo di qualità dello stesso;
- la comunicazione ai partner e al personale professionale del soggetto abilitato alla revisione di quali siano i clienti di assurance, e i loro enti consociati, in relazione ai quali occorre mantenere l'indipendenza richiesta;
- la predisposizione di un sistema disciplinare per promuovere l'osservanza di direttive e procedure;
- la pubblicazione di direttive e procedure per incoraggiare il personale a comunicare agli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione qualunque problematica che li riguardi relativa all'osservanza dei principi fondamentali.

Incarico professionale: accettazione del cliente

- Prima di instaurare una relazione con un nuovo cliente, il soggetto abilitato alla revisione **deve stabilire se ciò possa dar luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali**. I rischi per l'integrità o per un comportamento professionalmente corretto del soggetto abilitato alla revisione possono derivare, per esempio, da criticità relative al cliente, ai suoi proprietari, alla sua direzione o all'attività da questo svolta.
- Le **criticità relative al cliente** che, **ove conosciute**, potrebbero comportare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali includono, per esempio, il coinvolgimento del cliente in **attività illecite** (quali il riciclaggio di denaro), la sua **mancanza di integrità** o l'adozione di **procedure discutibili** per la predisposizione dell'informativa finanziaria.

Accettazione dell'incarico

- Il principio fondamentale della competenza professionale e della diligenza impone al soggetto abilitato alla revisione di **svolgere solo le prestazioni per le quali egli dispone delle competenze necessarie**. Prima di accettare uno specifico incarico da un cliente, il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se l'accettazione dia luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali.
- Può presentarsi un rischio per la competenza professionale e la diligenza derivante da **interesse personale anche quando non si possiedono né si possono acquisire le competenze necessarie** a svolgere l'incarico in modo appropriato.
- Il soggetto abilitato alla revisione deve valutare la significatività dei rischi e applicare le misure di salvaguardia, laddove necessarie, per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile

Conflitto di interessi

- Il soggetto abilitato alla revisione deve adottare le misure necessarie per identificare le **circostanze che potrebbero dare luogo ad un conflitto di interessi**.
- Tali circostanze possono creare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Ad esempio, quando il soggetto abilitato alla revisione o la rete cui esso appartiene o altro soggetto appartenente alla rete sia un **concorrente diretto del cliente o sia parte di una joint venture, o altro simile accordo, con uno dei principali concorrenti dello stesso cliente**, può determinarsi un rischio relativo al venir meno dell'obiettività. Un rischio relativo al venir meno dell'obiettività o della riservatezza può altresì sorgere quando il soggetto abilitato alla revisione presti la sua **attività a favore di diversi clienti che sono in conflitto tra loro** o a favore di clienti che sono in conflitto in relazione all'oggetto dell'incarico

Ai sensi dell'art. 10, comma 9, D. Lgs. 39/2010 il **corrispettivo** per l'incarico di revisione legale:

- **non può essere subordinato ad alcuna condizione;**
- **non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione**, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del soggetto abilitato alla revisione o della sua rete.
- la pattuizione di compensi in funzione del risultato può essere utilizzata per alcuni servizi che non siano di revisione legale o assurance.

I compensi possono dar luogo, in talune circostanze, a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali: possono generare il **rischio che venga meno l'obiettività a causa dell'interesse personale**. L'esistenza e la significatività di tali rischi dipendono da fattori quali:

- la natura dell'incarico;
- la gamma dei possibili compensi;
- gli elementi sulla cui base verrà stabilito il compenso;
- la circostanza che l'esito o il risultato dell'operazione debba o meno essere riesaminato da un soggetto terzo indipendente

L'art. 10, comma 10, D. Lgs. 39/2010 prevede che “Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le **risorse professionali** e le **ore da impiegare** nell'incarico avendo riguardo:

- a) alla **dimensione, composizione e rischiosità** delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- b) alla **preparazione tecnica e all'esperienza** che il lavoro di revisione richiede;
- c) alla necessità di **assicurare**, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, **un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo**, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11.»

- Nel promuovere le sue prestazioni, il soggetto abilitato alla revisione non deve portare discredito all'attività di assurance. Oltre ad essere onesto e sincero **non deve**:
 - **esagerare nella descrizione della qualità** dei servizi offerti, delle qualifiche possedute o delle esperienze acquisite; né
 - **formulare apprezzamenti denigratori** o paragoni privi di fondamento rispetto al lavoro di altri.
- Se il soggetto abilitato alla revisione nutre dei dubbi sul fatto che una formula pubblicitaria o una modalità di promozione che egli intende utilizzare sia appropriata, deve valutare se consultarsi con l'Autorità di Vigilanza competente.

Regali, ospitalità e altri favori

- Tenuto conto di quanto previsto all'art.10, comma 13, D. Lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione, i membri del team di revisione, gli esperti esterni, i responsabili dell'incarico delle controllate significative, un loro stretto familiare o un loro parente con il quale hanno convissuto per almeno un anno **non possono**, direttamente o indirettamente tramite società o enti ad essi comunque riconducibili, **sollecitare o accettare regali o ospitalità o altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria da parte di un cliente** o da parte di controllanti e di altri enti consociati, **salvo nel caso** in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro **valore trascurabile o insignificante**.
- Tali offerte possono creare un rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali. Può, ad esempio, crearsi un **rischio** per il mantenimento dell'obiettività derivante **da interesse personale o da familiarità** nel caso in cui venga accettato il regalo di un cliente; oppure può crearsi un rischio **che venga meno l'obiettività a causa di intimidazione** derivante dalla possibilità che tali offerte siano rese pubbliche

- Il soggetto abilitato alla revisione deve stabilire se vi siano rischi di **mancata osservanza del principio fondamentale dell'obiettività** derivanti dall'esistenza di interessi o rapporti con il cliente o con i suoi amministratori o esponenti della direzione o dipendenti e collaboratori. Può, ad esempio, crearsi un rischio relativo al venir meno dell'obiettività a causa della **familiarità** derivante dall'esistenza di rapporti di parentela o di stretti rapporti personali o di affari.
- Il soggetto abilitato alla revisione che fornisce un servizio di assurance **deve essere indipendente dal cliente** al quale presta il servizio. L'indipendenza, sia **mentale** sia agli occhi di terzi, è necessaria per consentirgli di esprimere una conclusione e di manifestare all'esterno che tale conclusione è stata espressa, senza ingerenze, conflitti di interesse o indebite influenze da parte di terzi.

Cosa fare in caso di questi rischi

- Occorre **valutare la significatività** dei rischi e applicare, ove necessario, le **misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile**. Esempi di tali misure di salvaguardia sono:
 - cessare di far parte del team di assurance;
 - l'adozione di procedure di supervisione;
 - l'interruzione del rapporto economico o di affari che ha dato luogo al rischio;
 - l'esame della questione con gli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione;
 - l'esame della questione con i responsabili delle attività di governance del cliente.

Cosa fare in caso di questi rischi

Se le misure di salvaguardia non possono eliminare i rischi o ridurli entro un livello accettabile, il soggetto abilitato alla revisione deve rifiutare o interrompere il relativo incarico.

A.4.8 Lo scetticismo professionale

Obbligo di legge e
Principio di revisione

- Lo scetticismo professionale è un **principio fondamentale per i revisori contabili**, richiesto dalla legge e dai principi di revisione contabile.
- Vediamo i principali aspetti.

Obbligo di legge

- **Lo scetticismo professionale è un obbligo stabilito dal quadro normativo e regolamentare che governa l'attività di revisione contabile**, come indicato nel Decreto Legislativo n. 39/2010 in Italia, che recepisce la Direttiva 2006/43/CE.
- La legge **richiede** che i revisori agiscano con **un atteggiamento professionale critico e consapevole di potenziali errori o irregolarità** nei bilanci che esaminano.

Obbligo di legge

In pratica, questo significa che **il revisore deve:**

- **Essere** costantemente **vigile e attento.**
- **Non accettare informazioni** o documentazioni **senza una verifica adeguata.**
- **Considerare con attenzione il rischio** che vi siano informazioni errate o fraudolente

Vigilanza e attenzione

- Il revisore deve essere costantemente vigile e attento perché la sua **funzione principale è garantire che i bilanci e le informazioni finanziarie di un'azienda siano veritieri, accurati e conformi alle normative.**
- **La vigilanza e l'attenzione costante sono elementi fondamentali per svolgere il proprio lavoro in modo efficace e per individuare eventuali errori, omissioni o frodi.**

Vigilanza continua

Il revisore deve mantenere un atteggiamento di **scetticismo professionale durante tutto il processo di revisione**. Non può mai **abbassare la guardia** o accettare le informazioni fornite dall'azienda senza verifiche approfondite. Questo implica una **costante attenzione ai dettagli e alla coerenza delle informazioni**. Esempi :

- **Confrontare dati storici:** Il revisore deve confrontare i bilanci dell'anno in corso con quelli degli anni precedenti **per notare cambiamenti significativi o inaspettati**.
- **Monitorare le risposte della direzione:** Anche le risposte del management devono essere analizzate attentamente. **Se ci sono contraddizioni, vaghezze o cambiamenti di tono, il revisore deve approfondire** ulteriormente.

Identificare segnali di allarme

Essere attento significa anche saper **riconoscere segnali di allarme o "red flags" che potrebbero indicare problemi, frodi o discrepanze**. Esempi a cui prestare attenzione:

- **transazioni insolite**. Se ci sono transazioni **particolarmente grandi o complesse che non hanno una spiegazione chiara**, il revisore deve indagare.
- **varianze nei dati**. Se ci sono **cambiamenti significativi nei dati finanziari rispetto a periodi precedenti**, come un improvviso aumento delle vendite o una riduzione delle spese, questo richiede un esame più approfondito.

Attenzione ai dettagli

I revisori devono **controllare accuratamente ogni documento, contratto, fattura e nota di credito che viene presentata**. Una piccola discrepanza o un errore apparente potrebbe essere l'indizio di un problema più grande. Essere attenti ai dettagli significa:

- **Verificare le cifre.** Controllare che le cifre siano **corrette e coerenti tra documenti diversi**.
- **Esaminare la documentazione di supporto.** Ogni dichiarazione finanziaria deve essere supportata da **prove adeguate** (es. contratti firmati, ricevute, ordini di acquisto..)

Il revisore deve essere costantemente vigile nel **riconoscere quando le prove raccolte non sono sufficienti o non sono di qualità adeguata**. Ad esempio:

- Prove **troppo deboli**. Se le prove fornite dalla direzione sono **vaghe o incomplete**, il revisore deve **chiedere ulteriori chiarimenti o documenti aggiuntivi**.
- Prove **contraddittorie**. Se ci sono **differenze tra le dichiarazioni fornite e le prove raccolte**, il revisore deve **indagare ulteriormente**, piuttosto che ignorare le discrepanze.

- La vigilanza è essenziale anche per **evitare che il revisore si abitui a vedere situazioni simili in ogni revisione** e, quindi, diventi superficiale nel suo lavoro.
- Ogni azienda, contesto e situazione possono presentare sfide e rischi differenti. **Anche se una transazione sembra regolare, il revisore deve rimanere critico e indagare se ci sono dettagli che non quadrano.**

Affrontare pressioni esterne

- **Il revisore** deve rimanere vigile anche quando **può subire pressioni** da parte della direzione aziendale **per accettare certe decisioni contabili o concludere rapidamente il lavoro.**
- Ad esempio, **se la direzione cerca di minimizzare un potenziale rischio o insiste perché il revisore concluda la revisione senza richiedere ulteriori documenti, il revisore deve mantenere la sua vigilanza, chiedere chiarimenti e non farsi influenzare da pressioni esterne.**

Aggiornarsi costantemente

- Essere vigile significa anche **rimanere aggiornato sulle normative e sui principi contabili** in continua evoluzione.
- Le leggi fiscali, i regolamenti contabili e gli standard di revisione possono cambiare, e il revisore deve essere sempre preparato a riconoscere nuovi rischi o nuove modalità di revisione.

Principio fondamentale

- Il principio "**Non accettare informazioni o documentazioni senza una verifica adeguata**" è uno dei pilastri fondamentali dello scetticismo professionale che il revisore deve **applicare durante l'intero processo di revisione**.
- Significa che **il revisore non può semplicemente fidarsi** delle dichiarazioni della direzione o accettare documenti forniti dall'azienda come veritieri, ma **deve sempre eseguire controlli indipendenti per verificare la validità, l'accuratezza e la coerenza delle informazioni ricevute**.

Importanza del principio

- Accettare informazioni senza una verifica adeguata potrebbe portare a errori nel bilancio, valutazioni errate di asset, o addirittura a non scoprire frodi o irregolarità.
- **Il revisore deve quindi assicurarsi che ogni dichiarazione e ogni documento siano verificabili e supportati da prove oggettive.**

Cosa implica una «verifica adeguata»

1. **Verifica indipendente.** Il revisore non deve limitarsi a **chiedere** alla direzione aziendale le **informazioni** necessarie, ma deve **confrontarle con fonti indipendenti** quando possibile.
2. **Analisi critica.** Anche quando riceve la documentazione corretta, il revisore deve esaminarla attentamente per verificare se i dati sono coerenti con altre informazioni disponibili.
3. **Prove sufficienti e appropriate.** Non è sufficiente avere una semplice documentazione; le prove **devono essere di qualità adeguata e fornite in misura sufficiente** per supportare le conclusioni del revisore.

ESEMPI PRATICI

Verifica dei crediti verso clienti

- Durante la revisione dei crediti di un'azienda, **il direttore finanziario fornisce un elenco di clienti** che devono ancora pagare le fatture e **assicura che tutti i crediti saranno incassati**. I documenti interni mostrano che i pagamenti sono previsti entro la fine del mese, quindi **sembra tutto in ordine**.
- Il revisore, però, non accetta queste informazioni senza una **verifica indipendente**. Decide di **inviare conferme dirette** ai clienti più importanti per verificare la situazione dei crediti. **Alcuni dei clienti rispondono dicendo che non hanno ancora ricevuto le merci o che non avevano intenzione di pagare subito**, contraddicendo le informazioni del direttore. Questo spinge il revisore a **chiedere ulteriori accantonamenti per i crediti dubbi**, evitando che il bilancio riporti crediti inesigibili come attivi pienamente validi.

Rendicontazione delle spese

- Un'azienda dichiara di aver sostenuto **spese per la manutenzione di attrezzature costose**. Il responsabile della manutenzione fornisce una **lista delle fatture che coprono le spese**, e assicura che sono tutte in regola.
- **Il revisore**, tuttavia, non si limita a controllare la lista delle fatture ma **richiede una verifica più approfondita**. Chiede di **vedere le fatture originali, esamina i contratti con i fornitori e contatta direttamente alcuni di essi** per confermare che i lavori sono stati realmente eseguiti. Durante questo processo, **scopre che alcune fatture si riferiscono a lavori non ancora effettuati o a fornitori non qualificati**, e quindi **richiede che le spese siano stornate o differite**.

- **Un'azienda dichiara di possedere macchinari di grande valore, recentemente acquistati per migliorare la produzione. Il CEO fornisce una perizia interna che attesta il valore dei macchinari e assicura che la perizia sia affidabile.**
- **Il revisore, però, non accetta la perizia interna come prova sufficiente e richiede una valutazione indipendente. Quando il revisore esamina i risultati della perizia esterna, scopre che il valore di mercato dei macchinari è significativamente inferiore rispetto a quanto dichiarato. Senza la verifica adeguata, i macchinari sarebbero stati sopravvalutati nel bilancio, gonfiando artificialmente l'attivo dell'azienda.**

Vendite gonfiate a fine anno

- Nel bilancio di un'azienda si registra un picco nelle vendite proprio nell'ultimo mese dell'anno. Il responsabile commerciale dichiara che ciò è dovuto a una campagna di marketing che ha portato nuovi clienti e un forte aumento degli ordini.
- Il revisore, tuttavia, non accetta ciecamente queste spiegazioni. Decide di chiedere documentazione aggiuntiva, come ordini di acquisto, contratti di vendita e la conferma dell'avvenuta spedizione dei prodotti. Durante l'analisi scopre che molte delle vendite erano state registrate prima che i prodotti fossero effettivamente spediti o che alcune vendite erano solo prenotazioni non confermate. Grazie alla verifica aggiuntiva, il revisore può identificare vendite che devono essere stornate o posticipate al periodo successivo.

Accantonamenti per rischi

- **L'azienda è coinvolta in alcuni contenziosi legali. Il direttore dell'ufficio legale dell'azienda dichiara che non vi è necessità di accantonamenti** poiché i contenziosi sono quasi certamente destinati a essere **risolti in favore dell'azienda**.
- Il revisore, invece di accettare semplicemente questa dichiarazione, **richiede i rapporti degli avvocati esterni** che stanno gestendo i casi legali. Da questi rapporti **emerge che uno dei contenziosi ha un'elevata probabilità di causare una perdita significativa per l'azienda**. Grazie alla verifica indipendente, il revisore può assicurarsi che venga fatto un **accantonamento adeguato nel bilancio per coprire il rischio legale**.

- **Un revisore deve essere scettico e non accettare informazioni o documentazioni senza una verifica adeguata** perché potrebbe altrimenti trovarsi di fronte a errori, informazioni fuorvianti o, peggio, frodi. **Questo richiede sempre:**
 - **Controlli incrociati** delle informazioni ricevute.
 - **Verifiche dirette** con fonti esterne o indipendenti.
 - **Esame approfondito** dei documenti e delle dichiarazioni fornite dall'azienda.
- Questa **prudenza e attenzione ai dettagli assicurano che il lavoro del revisore sia accurato** e che il bilancio dell'azienda rifletta la realtà economica e finanziaria.

Quando si parla di "considerare con attenzione il rischio che vi siano informazioni errate o fraudolente", ci si riferisce all'**obbligo del revisore di essere sempre consapevole del fatto che, durante la revisione dei conti di un'azienda, possono emergere errori o addirittura frodi intenzionali.** Questo principio è collegato allo scetticismo professionale che il revisore deve mantenere per garantire la corretta rappresentazione delle informazioni finanziarie.

- **Errori: possono derivare da disattenzioni, incomprensioni, scarsa competenza o problemi tecnici.**
- **Frodi: coinvolgono atti intenzionali per manipolare i bilanci, nascondere perdite o migliorare l'apparenza dei conti dell'azienda.**

Atteggiamento del revisore

Il revisore deve sempre considerare che le informazioni finanziarie potrebbero essere errate o fraudolente, specialmente quando ci sono incentivi per distorcere i dati (come la pressione per raggiungere determinati obiettivi di profitto o evitare il fallimento).

Elementi chiave da considerare

- 1. Fattori di rischio di frode:** il revisore deve **identificare le aree in cui è più probabile che si verifichino frodi o errori**, come in periodi di difficoltà finanziarie o in settori ad alto rischio.
- 2. Attenzione a segnali di avvertimento:** il revisore deve essere pronto a rilevare segnali che indicano che le informazioni potrebbero non essere corrette, come **comportamenti sospetti, incongruenze nei dati o resistenza nel fornire informazioni**.
- 3. Verifica aggiuntiva in caso di dubbi:** se ci sono dubbi sull'accuratezza delle informazioni, il revisore deve **eseguire test aggiuntivi o richiedere ulteriori prove per confermare i dati**.

ESEMPI PRATICI

Un'azienda dichiara di possedere macchinari di grande valore, recentemente acquistati per migliorare la produzione. Il CEO fornisce una perizia interna che attesta il valore dei macchinari e assicura che la perizia sia affidabile.

Azioni del revisore:

- Ha richiesto una **valutazione da un perito esterno**
- Ha **confrontato le stime di mercato** con il valore dichiarato dall'azienda
- Ha **chiesto di rettificare il bilancio** per riflettere il valore corretto dei macchinari

Vendite gonfiate a fine anno

Nel bilancio di un'azienda **si registra un picco nelle vendite proprio nell'ultimo mese** dell'anno. Il responsabile commerciale **dichiara che ciò è dovuto a una campagna di marketing** che ha portato nuovi clienti e un forte aumento degli ordini.

Azioni del revisore:

- **Ha verificato la data effettiva della spedizione** delle merci
- **Ha richiesto conferme dirette** ai clienti
- **Ha chiesto la rettifica le vendite riportate**, spostando quelle non valide al periodo successivo

Accantonamenti per rischi

L'azienda è coinvolta in alcuni contenziosi legali. Il direttore dell'ufficio legale dell'azienda **dichiara che non vi è necessità di accantonamenti** poiché i contenziosi sono quasi certamente destinati a essere **risolti in favore dell'azienda**.

Azioni del revisore:

- Ha **esaminato le comunicazioni** tra la direzione e gli avvocati esterni
- Ha **richiesto una valutazione indipendente** dei rischi legali
- Ha **chiesto la creazione di accantonamenti** specifici per riflettere correttamente i rischi

Ricapitoliamo

- **Il revisore deve considerare con attenzione il rischio che le informazioni finanziarie possano essere errate o fraudolente** perché è suo compito garantire che i bilanci riflettano la realtà economica dell'azienda.
- **Per farlo, deve mantenere uno scetticismo costante e una mentalità critica, utilizzando tecniche di verifica indipendenti e approfondendo le situazioni in cui rileva discrepanze, comportamenti sospetti o irregolarità**. Solo così può evitare di certificare bilanci inaccurati o fuorvianti.

Il Principio di revisione internazionale ISA (Italia) n. 200 stabilisce che **il revisore deve mantenere un atteggiamento scettico durante tutto il processo di revisione, riconoscendo la possibilità che vi siano incongruenze o fraintendimenti, anche quando il revisore ha esperienze positive con il cliente.**

Lo scetticismo professionale include:

- **Dubbi e interrogativi continui:** il revisore deve continuamente **mettere in discussione la validità delle evidenze raccolte**
- **Indipendenza mentale:** il revisore deve **mantenere una posizione imparziale, senza farsi influenzare da preconcetti o pressioni da parte del management**
- **Considerazione dei rischi di frode:** lo scetticismo è essenziale per identificare potenziali frodi, errori o altre anomalie

Dubbi e interrogativi continui

- Quando si parla di "dubbi e interrogativi continui" nel contesto della revisione contabile, **si intende che il revisore deve mantenere un atteggiamento critico e scettico durante tutto il processo di revisione.** Non deve mai dare per scontato che le informazioni raccolte o le evidenze ricevute siano sempre valide o accurate.
- **Questa pratica è parte integrante dello scetticismo professionale,** che impone al revisore di **interrogarsi continuamente sulla qualità, l'affidabilità e la coerenza delle prove raccolte.**

Perché è importante

- **Ridurre il rischio di errore o frode:** anche quando le informazioni sembrano essere in regola, **potrebbero esserci errori o, in alcuni casi, manipolazioni intenzionali.** Mantenere uno spirito critico aiuta a identificare situazioni in cui le prove potrebbero essere incomplete o fuorvianti.
- **Evitare l'accettazione automatica:** anche se un documento o una dichiarazione provengono da una fonte considerata autorevole, **il revisore deve sempre verificare** che queste prove siano supportate da ulteriori evidenze indipendenti.
- **Esaminare i dettagli nascosti:** a volte, **i problemi o le incongruenze non sono immediatamente visibili;** solo un esame critico e continuo permette al revisore di identificare questi aspetti.

Cosa significa concretamente

- Il revisore deve **mettere in discussione tutte le informazioni ricevute**, chiedendosi: “Questa evidenza è realmente valida? È supportata da altre prove? È coerente con le altre informazioni a disposizione?”
- Anche quando le prove sembrano solide, deve **considerare se ci possono essere altri elementi da indagare o se possono esistere alternative** a quanto dichiarato.
- Il revisore deve inoltre **prestare attenzione ai segnali di avvertimento, come comportamenti inusuali da parte della direzione, resistenza nel fornire informazioni o incongruenze nei dati finanziari.**

ESEMPI PRATICI

Vendite gonfiate a fine anno

Nel bilancio di un'azienda si registra un **picco nelle vendite proprio nell'ultimo mese** dell'anno. Il responsabile commerciale **dichiara che ciò è dovuto a una campagna di marketing** che ha portato nuovi clienti e un forte aumento degli ordini.

Dubbi sollevati dal revisore:

- **Le vendite sono state registrate seguendo il principio della competenza** (riconoscimento delle vendite nel periodo in cui i beni sono stati consegnati)?
- **Posso ottenere conferme dai clienti** riguardo all'avvenuta consegna dei beni?
- **Le vendite dell'ultimo mese sono coerenti con i trend di vendita** degli altri mesi dell'anno (o dell'ultimo mese degli esercizi precedenti?)

Accantonamenti per rischi

L'azienda è coinvolta in alcuni contenziosi legali. Il direttore dell'ufficio legale dell'azienda **dichiara che non vi è necessità di accantonamenti** poiché i contenziosi sono quasi certamente destinati a essere **risolti in favore dell'azienda**.

Dubbi sollevati dal revisore:

- I rischi legali **sono stati valutati in maniera obiettiva?**
- **Ci sono prove esterne** (ad esempio, valutazioni da parte degli avvocati) che possano confermare la possibilità di perdita?
- **Sono stati inclusi nel bilancio tutti i rischi potenziali?**

Come deve agire il revisore

- 1. Verificare costantemente:** il revisore deve continuamente **riesaminare le prove raccolte** e non fermarsi alla prima verifica. Ogni documento o dichiarazione deve essere esaminato **criticamente**
- 2. Porre domande:** anche quando le informazioni sembrano corrette, il revisore deve porre ulteriori domande. "**Questa informazione è coerente con ciò che sappiamo? C'è qualche segnale che potrebbe indicare un problema?**"
- 3. Confrontare le prove:** il revisore deve **confrontare le informazioni provenienti da fonti diverse per assicurarsi che siano coerenti**. Se ci sono discrepanze, deve indagare ulteriormente

Indipendenza mentale

- L'indipendenza mentale è **un principio fondamentale** per i revisori contabili, **essenziale per garantire l'oggettività e la credibilità della revisione.**
- Significa che **il revisore deve mantenere una posizione imparziale e priva di pregiudizi**, senza farsi influenzare dalle opinioni o dalle pressioni del management o di altre parti interessate.
- **Questo aspetto dell'indipendenza è cruciale, poiché le decisioni del revisore possono avere un impatto significativo sulla fiducia degli investitori e sulla stabilità del mercato.**

Perché è importante

- 1. Affidabilità:** l'indipendenza mentale **garantisce che il revisore possa valutare le informazioni in modo obiettivo, il che è fondamentale per la credibilità del bilancio**
- 2. Prevenzione di conflitti di interesse:** mantenere una posizione imparziale riduce il rischio di conflitti di interesse e comportamenti non etici
- 3. Garanzia di una revisione di qualità:** un revisore indipendente è **più propenso a sollevare questioni critiche e a rivelare problemi**, contribuendo a una revisione di qualità superiore

- **Non essere influenzati:** il revisore deve **evitare di farsi influenzare da relazioni personali o professionali** con il management o altri membri dell'azienda.
- **Mettere in discussione le informazioni:** deve **interrogarsi continuamente sulla validità delle evidenze e delle affermazioni fatte dalla direzione**, senza dare per scontato che siano corrette.
- **Adottare un approccio critico:** ogni decisione deve **basarsi su fatti e prove**, non su convinzioni preesistenti o pressioni esterne.

ESEMPI PRATICI

Un revisore ha una lunga amicizia con il direttore finanziario di un'azienda. Sebbene il revisore possa avere una buona relazione con il management, deve mantenere la propria indipendenza mentale. Ad esempio, se il direttore finanziario presenta dati che appaiono troppo favorevoli, il revisore deve essere in grado di mettere in discussione questi dati, chiedendo ulteriori prove o giustificazioni, anche se ciò potrebbe mettere a rischio la sua amicizia.

Azioni del revisore:

- **Non accettare informazioni senza verifica**, anche se provengono da un amico.
- **Analizzare i dati in modo critico** e confrontarli con fonti indipendenti.

Un'azienda è in procinto di emettere obbligazioni e il management esercita pressione sul revisore affinché rilasci un'opinione favorevole sulla solidità finanziaria dell'azienda. Il revisore, tuttavia, deve mantenere l'indipendenza mentale e non farsi influenzare da questa pressione. Se trova incongruenze o problemi significativi, deve segnalare tali questioni, anche a costo di compromettere la relazione con la direzione.

Azioni del revisore:

- **Esaminare a fondo le evidenze finanziarie**, indipendentemente dalla pressione esercitata dal management.
- **Rifiutare di firmare rapporti che non riflettono la verità dei fatti**, mantenendo la propria integrità professionale.

Un revisore ha precedentemente lavorato con aziende simili a quella che sta esaminando e ha avuto esperienze positive. Tuttavia, non deve lasciarsi influenzare da preconcetti positivi sulla performance dell'azienda attuale. Se ci sono segnali di difficoltà finanziarie, deve investigare in modo critico, anche se la sua esperienza passata gli fa pensare che l'azienda stia andando bene.

Azioni del revisore:

- **Valutare ogni azienda e ogni situazione in modo indipendente, senza basarsi su esperienze passate.**
- **Effettuare analisi dettagliate e verifiche di coerenza, anche quando i dati iniziali sembrano positivi.**

Incentivi per revisori

In alcune situazioni, un revisore potrebbe ricevere incentivi dal management per mantenere un'opinione positiva sulla società. In questo caso, l'indipendenza mentale implica rifiutare tali incentivi e prendere decisioni basate esclusivamente su prove e fatti oggettivi. Se ci sono conflitti di interesse, il revisore deve essere disposto a segnalare queste situazioni e, se necessario, ritirarsi dalla revisione.

Azioni del revisore:

- **Rifiutare qualsiasi forma di incentivo** che possa compromettere l'obiettività.
- **Segnalare eventuali conflitti di interesse** e assicurarsi di lavorare in un contesto in cui l'indipendenza sia garantita.

Come deve agire il revisore :

- 1. Essere consapevole dei propri pregiudizi:** il revisore deve essere attento ai propri pregiudizi e alle proprie inclinazioni, cercando di **mitigarli durante il processo di revisione.**
- 2. Documentare tutto:** tenere traccia delle decisioni, delle evidenze raccolte e delle interrogazioni effettuate. Ciò fornisce una **base oggettiva su cui fondare le proprie conclusioni.**
- 3. Richiedere un feedback:** discutere le proprie osservazioni e le questioni sollevate con colleghi o superiori per ottenere diverse prospettive e **garantire che le proprie opinioni non siano influenzate da fattori esterni.**

- Si tratta di un **elemento cruciale del processo di revisione contabile**.
- **Lo scetticismo professionale**, combinato con una valutazione attenta dei rischi, **è essenziale per identificare e prevenire potenziali frodi**, errori o altre anomalie che possono compromettere l'integrità dei bilanci.

- 1. Proteggere gli investitori:** le frodi possono portare a **informazioni finanziarie fuorvianti, danneggiando la fiducia** degli investitori e dei mercati. Un revisore attento può aiutare a prevenire tali situazioni.
- 2. Mantenere la reputazione:** la reputazione della professione di revisore **dipende dalla sua capacità di rilevare e segnalare frodi.** Un fallimento in questo senso può danneggiare non solo l'azienda, ma anche la fiducia nella professione stessa.
- 3. Conformità legale e normativa:** i revisori sono tenuti a **seguire normative rigorose che richiedono di considerare i rischi di frode** durante la revisione, garantendo così una maggiore responsabilità e trasparenza.

Cosa implica la considerazione dei rischi di frode

- **Identificazione dei rischi:** i revisori devono essere in grado di **riconoscere i segnali di allerta** che possono indicare potenziali frodi, come **incongruenze nei dati finanziari, comportamenti insoliti del management o procedure interne inadeguate.**
- **Sviluppo di strategie di audit:** una volta identificati i rischi, il revisore deve **adattare le proprie procedure di audit per affrontare tali rischi in modo efficace.**
- **Valutazione continua:** La considerazione dei rischi di frode **deve essere un processo continuo durante tutto il lavoro di revisione,** non un'attività isolata.

ESEMPI PRATICI

Un revisore sta esaminando i registri di vendita di un'azienda e nota un improvviso aumento delle vendite alla fine dell'anno fiscale. Il management spiega che ci sono state promozioni straordinarie. Tuttavia, il revisore, mantenendo un atteggiamento scettico, decide di indagare ulteriormente.

Azioni del revisore:

- **Analizza i contratti di vendita** per verificare se ci sono state registrazioni anticipate di vendite.
- **Confronta i dati di vendita con i periodi precedenti** per identificare eventuali anomalie.
- **Richiede conferme ai clienti** per assicurarsi che le vendite siano state effettivamente effettuate.

Durante l'audit di un'azienda di costruzioni, il revisore trova che alcune spese significative non sono state registrate nel bilancio, e il management sostiene che non ci sono stati costi per alcuni progetti.

Azioni del revisore:

- **Confronta le fatture e i contratti con i registri contabili** per verificare la corretta registrazione delle spese.
- **Interroga i dipendenti coinvolti** nei progetti per ottenere ulteriori dettagli sui costi effettivi.
- **Valuta se ci sono state pratiche di contabilizzazione inadeguate o tentativi di nascondere costi.**

Il management decide di cambiare le politiche contabili riguardanti l'ammortamento di alcune immobilizzazioni. Il revisore si interroga sulle ragioni di questo cambiamento e sulla sua tempistica, soprattutto se avviene in un contesto di risultati finanziari poco brillanti.

Azioni del revisore:

- **Chiede** al management **le motivazioni** del cambiamento e **analizza come** queste modifiche **influenzeranno i bilanci**.
- **Valuta se** il cambiamento delle politiche è stato effettuato in modo **coerente con le normative e le best practices del settore**.
- **Raccoglie evidenze comparabili da altre aziende per valutare se questo approccio è comune**.

Un'azienda rivela un eccesso di scorte nonostante i dati di vendita suggeriscano una domanda in calo. Il management afferma che questo è normale, ma il revisore rimane scettico.

Azioni del revisore:

- **Esegue un conteggio fisico** delle scorte per **verificare la loro esistenza e condizione**.
- **Analizza le tendenze storiche delle vendite** per capire se c'è un'incongruenza.
- **Raccoglie informazioni sulle pratiche di gestione delle scorte e sulla loro valutazione contabile**.

Come il revisore deve agire

- 1. Essere vigile:** il revisore deve mantenere una **mentalità scettica**, mettendo in discussione le informazioni ricevute e cercando prove aggiuntive.
- 2. Adattare le procedure** di audit: le procedure di audit devono essere adattate **per affrontare i rischi di frode** identificati, comprese **indagini più approfondite e controlli aggiuntivi**.
- 3. Documentare tutto:** è essenziale documentare le osservazioni, le domande sollevate e le prove raccolte per garantire trasparenza e responsabilità.

CONCLUSIONI

- Abbiamo esaminato l'importanza cruciale dello **scetticismo professionale** nella revisione contabile e come esso sia un **pilastro fondamentale per garantire l'integrità e l'affidabilità delle informazioni finanziarie.**
- Il revisore deve mantenere un atteggiamento di vigilanza e imparzialità, mettendo in discussione costantemente le evidenze raccolte e **non accettando mai informazioni senza una verifica adeguata.**

Principi fondamentali

- Abbiamo visto come l'**indipendenza mentale**, la **considerazione dei rischi di frode** e la capacità di **mettere in discussione le dichiarazioni del management** siano essenziali per identificare potenziali errori o anomalie.
- **Questi principi non solo proteggono gli interessi degli investitori**, ma **contribuiscono anche a mantenere la reputazione della professione di revisore**, assicurando che le aziende operino in modo trasparente e responsabile.

- In un contesto economico in continua evoluzione, dove **le frodi e le irregolarità possono manifestarsi in modi sempre più sofisticati**, è **fondamentale** che i revisori esercitino **uno scetticismo critico e metodico**.
- Solo così i revisori possono **garantire la fiducia del pubblico e la stabilità del mercato**.
- Pertanto, **il nostro impegno come revisori deve essere quello di mantenere un elevato standard di professionalità e integrità**, affinché il nostro lavoro possa continuare a contribuire al benessere economico e sociale.

A.5.22 – Le procedure di revisione in tema di adempimenti richiesti dalla normativa fiscale in vigore

- L'importanza della revisione fiscale **va oltre la semplice conformità** normativa. Essa rappresenta un'opportunità per le aziende di **migliorare i propri processi e pratiche, mitigare i rischi e costruire una reputazione solida** nel mercato.
- La figura del **revisore fiscale** diventa quindi un **partner strategico** nell'aiutare le aziende a navigare in un **panorama normativo sempre più complesso**.

- Negli ultimi anni, il panorama normativo fiscale è cambiato notevolmente, influenzato da fattori come la globalizzazione, l'adozione di nuove tecnologie e l'esigenza di maggiore trasparenza. Questi cambiamenti hanno portato a un **aumento della complessità delle normative fiscali**, rendendo necessaria una **maggiore attenzione da parte delle aziende e dei revisori**.
- Esempio: nel 2019, l'introduzione della direttiva europea ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) ha stabilito norme più rigide contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento di utili, imponendo alle aziende di adeguare le loro politiche fiscali e pratiche di reporting. Questo ha comportato la necessità di procedure di revisione più rigorose per garantire la conformità.

Rischi Connessi

- La revisione fiscale **non è solo una questione di conformità, ma anche di mitigazione dei rischi**. Errori o omissioni nella registrazione delle imposte possono portare a **sanzioni significative** e a **danni reputazionali**.
- La revisione diventa quindi un strumento essenziale per individuare e **correggere queste irregolarità prima che possano causare danni**.

- Esempio: consideriamo il caso di un'azienda che, a causa di una **registrazione errata**, ha **dichiarato una base imponibile inferiore rispetto a quella reale**. Questa situazione è stata **scoperta durante un audit**, il che **ha evitato una sanzione fiscale** di migliaia di euro.
- **La revisione non solo ha contribuito a identificare l'errore**, ma ha anche **permesso all'azienda di rivedere e migliorare le proprie procedure contabili**.

Il ruolo del Revisore Fiscale

Il revisore fiscale ha un **compito cruciale** nel **garantire che le aziende non solo rispettino le normative fiscali**, ma anche che **adottino le migliori pratiche** nella loro gestione fiscale. Questo richiede una **conoscenza approfondita delle leggi fiscali insieme a capacità di analisi critica delle operazioni aziendali e della loro documentazione**. Riferimenti normativi:

- OIC 25
- ISA Italia 620
- legislazione fiscale italiana

Il ruolo del Revisore Fiscale

Esempio:

- Un revisore potrebbe scoprire, durante la sua analisi, che **un'azienda sta usufruendo di una detrazione fiscale per un investimento in ricerca e sviluppo che non è stato correttamente documentato.**
- In questo caso, **il revisore non solo evidenzia la non conformità, ma fornisce anche raccomandazioni su come migliorare la documentazione e la tracciabilità delle spese per garantire che possano essere giustificate in caso di audit da parte delle autorità fiscali.**

- Il rispetto delle normative fiscali è **essenziale per garantire la sostenibilità e la reputazione** a lungo termine di un'azienda.
- Non solo **previene sanzioni legali e fiscali**, ma **contribuisce anche a stabilire relazioni di fiducia** con le autorità fiscali, i clienti e gli investitori.

Importanza del rispetto delle normative fiscali

Le aziende che adottano un approccio proattivo alla compliance fiscale possono:

- **Ridurre il rischio di audit:** un'azienda che dimostra una compliance fiscale forte è meno probabile che venga selezionata per verifiche fiscali approfondite.
- **Migliorare la reputazione aziendale:** le aziende che rispettano le normative fiscali sono percepite come responsabili e affidabili. **Sempre più spesso, inoltre, la partecipazione a bandi pubblici o la possibilità di accesso ad agevolazioni è subordinata alla «regolarità fiscale» (DURF, oltre che DURC)**
- **Sfruttare opportunità di pianificazione fiscale:** una buona comprensione delle normative fiscali consente di pianificare in modo strategico per ottimizzare la propria posizione fiscale.

La non conformità alle normative fiscali può portare a una serie di rischi significativi, tra cui:

- **Sanzioni finanziarie:** le aziende possono affrontare multe e **sanzioni severe** se non rispettano le normative fiscali.
- **Contenziosi legali:** le controversie con le autorità fiscali possono portare a contenziosi legali prolungati, con **costi associati significativi** in termini di tempo e denaro.
- **Danneggiamento della reputazione:** le irregolarità fiscali possono danneggiare irreparabilmente la reputazione di un'azienda, portando a **una perdita di fiducia da parte dei clienti e degli investitori**
- **Perdite di chance:** **impossibilità di partecipare a bandi** o aver accesso a particolari agevolazioni

Per minimizzare il rischio di errori e irregolarità, le aziende possono adottare **diverse strategie**:

- **Formazione e consapevolezza:** investire nella **formazione continua del personale fiscale e contabile** per garantire che siano sempre aggiornati sulle normative fiscali in evoluzione. **Esempio:** organizzare seminari periodici con esperti fiscali per discutere le modifiche legislative e le migliori pratiche in materia di compliance fiscale.
- **Implementazione di Sistemi di Controllo Interno:** i controlli interni devono essere progettati per **garantire che tutte le transazioni siano registrate correttamente** e che ci siano **verifiche incrociate per prevenire errori**. **Esempio:** L'implementazione di un **software di gestione fiscale** che automatizza il calcolo delle imposte può ridurre significativamente il rischio di errori manuali.
- **Audit Interni Regolari:** effettuare audit interni regolari per identificare potenziali aree di rischio e **garantire che i processi fiscali siano seguiti correttamente**. **Esempio:** stabilire un **programma annuale di audit interno**, concentrandosi su aree ad alto rischio, come le deduzioni fiscali e la contabilizzazione delle imposte.
- **Consulenza fiscale esterna:** collaborare con consulenti fiscali esterni per garantire una **revisione obiettiva dei processi e delle dichiarazioni fiscali**. **Esempio:** ingaggiare un consulente fiscale per esaminare le dichiarazioni fiscali e fornire raccomandazioni su come migliorare la compliance.

Procedure di revisione fiscale di alto livello

fondamentali per garantire che le aziende rispettino le normative fiscali vigenti e per ridurre il rischio di errori e irregolarità

Procedura: condurre un'analisi approfondita dei registri contabili e fiscali per garantire che tutte le transazioni siano registrate correttamente.

Esempio:

- il revisore esamina i registri contabili dell'azienda per verificare che tutte le fatture emesse e ricevute siano registrate.
- se un'azienda ha una transazione significativa, come la vendita di un immobile, il revisore verifica che i valori contabili siano stati correttamente iscritti in bilancio e che la relativa plusvalenza abbia partecipato alla formazione del reddito imponibile e, di conseguenza, al calcolo delle imposte dovute

Procedura: confrontare le dichiarazioni fiscali presentate dall'azienda con i registri contabili e le informazioni disponibili.

Esempio:

- il revisore confronta la dichiarazione IRES dell'azienda con le registrazioni contabili e il bilancio
- **se ci sono discrepanze significative** tra il reddito riportato nella dichiarazione e quello registrato nei libri contabili e risultante dal Conto Economico, **il revisore indaga ulteriormente** per identificare la causa della divergenza, che potrebbe derivare da errori di registrazione o da pratiche contabili non conformi.

Audit dei costi deducibili

Procedura: eseguire un **audit specifico sui costi dichiarati come deducibili** per garantire che siano validi e documentati.

Esempio:

- Un revisore esamina le **spese di viaggio** dell'azienda per assicurarsi che ogni spesa sia supportata da ricevute e documentazione adeguata.
- Se l'azienda ha dichiarato spese per viaggi d'affari, **il revisore controlla che siano conformi alle politiche aziendali e alle normative fiscali e che non ci siano spese personali erroneamente registrate come aziendali**

Procedura: verificare l'esistenza e la **valutazione corretta di crediti e debiti fiscali.**

Esempio:

- Il revisore esamina i **crediti d'imposta** accumulati dall'azienda, ad esempio, quelli derivanti da investimenti in ricerca e sviluppo. Deve **verificare che questi crediti siano correttamente documentati e che l'azienda abbia rispettato i requisiti per la loro registrazione.**
- Allo stesso modo, controlla i debiti fiscali, assicurandosi che l'importo registrato corrisponda agli obblighi fiscali effettivi dell'azienda.

Valutazione delle differenze temporanee

Procedura: Analizzare le **differenze temporanee tra il reddito imponibile e il risultato civilistico** per identificare potenziali passività e attività per imposte differite o anticipate.

Esempio:

- Il revisore esamina le **politiche di ammortamento** dell'azienda. Se l'azienda utilizza ammortamenti accelerati per fini fiscali, il revisore deve **garantire che le differenze temporanee siano correttamente contabilizzate e che le passività per imposte differite siano registrate nel bilancio.**
- Deve anche verificare che le politiche di ammortamento siano coerenti e giustificate

Procedura: valutare le **politiche fiscali dell'azienda** e l'**efficacia dei controlli interni** relativi alla registrazione delle operazioni fiscali.

Esempio:

- un revisore esamina le **politiche aziendali riguardanti l'adozione di nuove normative fiscali**, come l'implementazione di procedure di reporting per le operazioni internazionali.
- se l'azienda ha **filiali all'estero**, il **revisore verifica che siano in atto controlli adeguati** per garantire che tutte le transazioni siano registrate in modo conforme alle normative fiscali sia locali che internazionali.

Procedura: raccogliere informazioni e tenere comunicazioni con esperti fiscali, se necessario.

Esempio:

- se l'azienda è coinvolta in un **contenzioso fiscale complesso**, il revisore può **consultare un esperto fiscale esterno per ottenere chiarimenti** sulle implicazioni fiscali delle operazioni in corso.
- questo può includere la **revisione di contratti, l'analisi di eventuali deduzioni contestate e la valutazione di strategie fiscali per ottimizzare la posizione fiscale dell'azienda.**

Pianificazione della revisione in tema di adempimenti fiscali

Identificazione delle
Aree di rischio

- **La fase di pianificazione è cruciale per un revisore fiscale, poiché consente di concentrare l'attenzione sulle aree in cui c'è una maggiore probabilità di errori o irregolarità**
- **Identificare le aree a rischio aiuta a ottimizzare le risorse e a garantire che le procedure di revisione siano efficaci e mirate**

Fattori da considerare

Durante la pianificazione, il revisore deve considerare vari fattori che possono influenzare le aree a rischio, tra cui:

- **Dimensione e complessità dell'Azienda:** le aziende più grandi e con operazioni internazionali presentano generalmente **rischi più elevati**, a causa della complessità delle loro strutture fiscali.
- **Settore di Attività:** alcuni settori, come quello della tecnologia o della sanità, **possono avere normative fiscali più complesse o specifiche.**
- **Cambiamenti normativi:** modifiche recenti nella legislazione fiscale possono introdurre incertezze e rischi, specialmente se l'azienda non si è adeguata rapidamente.

1. Crediti Tributari

- **Descrizione:** i crediti tributari rappresentano **somme che l'azienda può recuperare dall'erario**, spesso derivanti da **eccedenze di versamenti o da benefici fiscali**.
- **Rischi:** è fondamentale **verificare che i crediti siano ben documentati e giustificati**. L'assenza di supporto adeguato può portare a contestazioni da parte delle autorità fiscali.
- **Esempio:** un'azienda che ha effettuato investimenti «industria 4.0» può avere diritto a un credito d'imposta. Durante la revisione, il revisore dovrà esaminare la documentazione che dimostra l'idoneità degli investimenti, accertandosi che soddisfino i requisiti stabiliti dalla normativa.

2. Debiti per Imposte Differite

- **Descrizione:** le imposte differite si riferiscono a **imposte che l'azienda deve pagare in futuri esercizi, derivanti da differenze temporanee tra il reddito civilistico e quello fiscale.**
- **Rischi:** la valutazione delle imposte differite **richiede un'attenta considerazione delle aspettative future sul reddito e delle aliquote fiscali. Errori in questa valutazione possono portare a passività errate o non rilevate.**
- **Esempio:** un'azienda può avere ammortamenti accelerati per fini fiscali. Se i revisori non considerano l'effetto di questi ammortamenti sulla registrazione delle imposte differite, potrebbero sottostimare le passività fiscali, distorcendo il bilancio. In una revisione, è importante verificare che le stime future delle entrate e le aliquote fiscali siano ragionevoli e basate su dati concreti.

3. Rischi Legati a Settori Specifici

- **Descrizione:** settori come quello **bancario, assicurativo o energetico** possono presentare **rischi specifici legati alla normativa fiscale**.
- **Rischi:** le **normative fiscali** in questi settori possono essere **più complesse e soggette a frequenti cambiamenti**. Inoltre, le transazioni finanziarie possono generare passività fiscali che richiedono una valutazione attenta.
- **Esempio:** in un'azienda del settore energetico, la revisione deve concentrarsi su crediti d'imposta legati a incentivi per energie rinnovabili. I revisori devono esaminare attentamente i requisiti per la qualificazione e la documentazione di supporto per assicurarsi che i crediti siano correttamente contabilizzati.

- Identificare le aree a rischio durante la fase di pianificazione è **essenziale per garantire una revisione fiscale efficace.**
- Concentrarsi su crediti tributari, debiti per imposte differite e rischi specifici legati al settore consente al revisore di concentrare le risorse dove è più necessario, riducendo la probabilità di errori e irregolarità.

Valutazione della Compliance

Controllo dell'adeguatezza dei Principi
Contabili e delle pratiche adottate
dall'azienda

Obiettivo della valutazione «compliance»

- La valutazione della compliance ha l'obiettivo di **garantire che l'azienda rispetti le normative fiscali vigenti e i principi contabili applicabili**. Ciò include la verifica dell'**adeguatezza delle politiche contabili** adottate e il loro **allineamento con i requisiti normativi**.
- Una corretta valutazione **riduce il rischio di errori fiscali e migliora la trasparenza** nelle relazioni finanziarie.

Elementi da considerare

1. Adeguatezza dei Principi Contabili

I principi contabili adottati dall'azienda **devono essere conformi alle normative locali e internazionali** (come OIC e IAS/IFRS). È importante esaminare se l'azienda ha adottato correttamente tali principi nella registrazione delle operazioni fiscali.

2. Pratiche di Reporting Fiscale

Le pratiche di reporting fiscale **devono garantire che tutte le transazioni siano registrate in modo accurato e tempestivo**. Ciò implica anche la preparazione delle dichiarazioni fiscali in **conformità con le scadenze e i requisiti normativi**.

3. Controlli Interni

Un adeguato sistema di controlli interni è **fondamentale per garantire la compliance**. Questo include **procedure per la registrazione delle transazioni, l'approvazione delle spese e la gestione delle dichiarazioni fiscali**

1. Revisione delle Politiche Contabili

Esempio: Un revisore deve analizzare le politiche contabili relative alla **contabilizzazione delle imposte differite**.

- Supponiamo che un'azienda utilizzi un **approccio più «aggressivo»** nella contabilizzazione delle imposte differite.
- Il revisore dovrà **esaminare se questo approccio è supportato da documentazione adeguata e se soddisfa i requisiti normativi**.

2. Verifica delle dichiarazioni fiscali

Esempio: Durante la revisione delle dichiarazioni fiscali, il revisore deve **controllare che tutte le voci siano state dichiarate correttamente.**

- Un caso interessante potrebbe essere quello di **un'azienda che ha subito perdite significative in un anno fiscale e ha registrato imposte anticipate.**
- Il revisore deve **verificare che le imposte anticipate siano state calcolate sulla base di previsioni realistiche di recupero e non su stime ottimistiche.**

3. Analisi dei contratti e degli accordi

Esempio: In un contesto di operazioni di merger & acquisition (M&A), un revisore deve **analizzare i contratti per identificare eventuali clausole fiscali che potrebbero avere un impatto sulle imposte da pagare in futuro.**

- **Se un'azienda acquisita ha accumulato crediti fiscali, il revisore deve garantire che questi siano stati contabilizzati e documentati in modo appropriato nel bilancio consolidato.**

4. Controllo dei registri fiscali e delle fatture

Esempio: Il revisore può condurre un campionamento delle fatture per **verificare che le spese siano state correttamente contabilizzate e che l'aliquota IVA applicata sia conforme alla normativa vigente.**

- Se un'azienda ha **spese per viaggi**, è **importante verificare che ci siano le giustificazioni necessarie** e che le spese siano state registrate nel periodo corretto

5. Discussione con il management

Esempio: È fondamentale discutere con il management riguardo a eventuali cambiamenti nelle politiche fiscali o nei principi contabili.

- **Durante una revisione, se emerge che il management ha cambiato la politica di contabilizzazione delle imposte senza una documentazione adeguata, il revisore deve evidenziare questo problema e suggerire di riportare la questione nel bilancio.**

Conclusioni sulla compliance

- La valutazione della compliance è una **fase cruciale** nella revisione fiscale, poiché **garantisce che l'azienda operi all'interno del quadro normativo e contabile previsto.**
- Attraverso un'attenta **analisi delle politiche contabili, delle pratiche di reporting fiscale e dei controlli interni**, i revisori possono **ridurre i rischi di irregolarità fiscali e garantire una maggiore trasparenza** nelle relazioni finanziarie.

Pianificazione della revisione

procedure di revisione in tema di
adempimenti richiesti dalla normativa
fiscale in vigore

Esempio pratico

- In un **contesto commerciale** in continua evoluzione, caratterizzato da **negozi fisici e vendite online**, è **essenziale che le aziende rispettino le normative fiscali vigenti**. Questo aiuta a minimizzare il rischio di errori e irregolarità.
- **La revisione gioca un ruolo cruciale nel garantire la compliance normativa** e nell'assicurare che le **pratiche contabili siano in linea con le leggi fiscali**.

1. Pianificazione della Revisione

Analisi dei rischi

- è fondamentale **identificare le aree ad alto rischio**, come la **gestione dell'inventario tra negozio fisico e vendite online**, le **spese pubblicitarie** e la **registrazione delle entrate**.

Obiettivi di revisione

- stabilire obiettivi chiari, come la **conformità fiscale** e l'**accuratezza delle registrazioni contabili**.

2. Valutazione della Compliance

Normativa fiscale e commerciale

- **verificare che l'azienda rispetti tutte le normative** riguardanti la vendita al dettaglio e il commercio elettronico.
- **assicurarsi che le politiche di vendita siano chiare e conformi alla legge.**

Registrazioni fiscali

Controllare che tutte le vendite siano registrate correttamente, sia per le transazioni online che per quelle nel negozio fisico.

Contratti con Piattaforme di E-commerce

- **Rivedere i contratti** con fornitori di servizi di e-commerce e marketplace per **garantire che siano ben documentati.**

Politiche di Reso e Rimborso

- **assicurarsi che le politiche di reso siano adeguate e comunicate chiaramente ai clienti.**

4. Raccolta di elementi probativi

Documentazione Fiscale

- **Raccogliere e rivedere documentazione come dichiarazioni IVA, fatture e contratti, garantendo che tutte le vendite siano correttamente documentate.**

Scontrini e Fatture

- **Verificare la registrazione di corrispettivi e fatture, assicurandosi che siano archiviati in modo appropriato.**

5. Analisi delle Entrate

Registrazione delle Vendite

- **Controllare che le vendite siano registrate accuratamente** e analizzare le metriche di performance, confrontando i risultati con le previsioni.

Strategie di Vendita

- **Valutare l'efficacia** delle campagne di marketing e il loro impatto sulle vendite.

6. Gestione dell'Inventario

Inventario e Valutazione

- **Verificare il valore dell'inventario e le procedure di gestione utilizzate per garantire la correttezza dei dati.**

Controlli Interni

- **Valutare le procedure di controllo interno per la gestione delle vendite.**

7. Controllo Interno

Procedure di Controllo

- **Rivedere l'efficacia delle procedure di controllo interno e garantire che tutte le transazioni siano autorizzate e registrate in modo accurato.**

Formazione del Personale

- **Assicurarsi che il personale sia adeguatamente formato sulle normative fiscali e sulle procedure interne.**

8. Valutazione delle spese

Spese di Marketing

- **Controllare le spese pubblicitarie su piattaforme social per garantire che siano documentate e giustificate.**

Costi Operativi

- **Valutare i costi associati al negozio fisico e alle operazioni online, assicurando una registrazione corretta.**

9. Reporting e Raccomandazioni

Report di Revisione

- **Preparare un report** che documenti i risultati della revisione, **evidenziando scoperte e raccomandazioni.**

Raccomandazioni Strategiche

- Fornire raccomandazioni per **migliorare le procedure interne e ottimizzare la performance aziendale.**

In sintesi

- La revisione di una ditta con un negozio fisico e vendite online richiede un **approccio integrato**.
- È cruciale **garantire la correttezza delle registrazioni contabili e la compliance normativa**.
- Una **pianificazione adeguata, l'analisi delle procedure interne e la raccolta di evidenze solide sono essenziali per garantire una revisione efficace e per minimizzare i rischi** associati all'attività commerciale.

B.4.27.A – OIC 25

Imposte sul reddito

Introduzione

- L'**OIC 25** è il principio contabile che disciplina il **trattamento contabile delle imposte sul reddito nei bilanci redatti secondo i principi contabili nazionali**.
- Questo standard regola la contabilizzazione sia delle **imposte correnti**, ovvero quelle **dovute nell'esercizio corrente**, sia delle **imposte differite e anticipate**, che derivano dalle **differenze temporanee** tra il reddito imponibile e l'utile civilistico.

- L'obiettivo dell'OIC 25 è **garantire che il carico fiscale sia correttamente attribuito agli esercizi di competenza**, riflettendo in modo trasparente gli effetti fiscali nel bilancio.
- In particolare, esso **assicura che le imprese rilevino e presentino in modo corretto l'ammontare delle imposte da pagare o recuperare**, favorendo una **rappresentazione veritiera e corretta della situazione economico-patrimoniale dell'azienda**.

Obiettivo

- Per rappresentazione veritiera e corretta **si intende che il bilancio deve riflettere in modo fedele la reale situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda.**
- Questo significa che i **dati** riportati devono essere **completi, accurati e privi di distorsioni**, permettendo ai lettori del bilancio (come azionisti, creditori e altri stakeholder) di avere un **quadro chiaro e trasparente della performance aziendale e della sua posizione finanziaria.**

Imposte correnti

- Le imposte correnti **rappresentano l'onere fiscale che un'azienda deve pagare sulle basi imponibili generate durante l'esercizio**, cioè il reddito imponibile, determinato secondo le norme fiscali vigenti.
- Sono **calcolate applicando l'aliquota fiscale effettiva al reddito imponibile dell'anno**.

- Nel bilancio, le imposte correnti vengono rilevate come una **passività (se l'importo dovuto non è stato ancora pagato)** o un'attività (se è stato pagato in eccesso rispetto a quanto dovuto).
- La rilevazione delle imposte correnti **segue il principio di competenza economica**, il che significa che devono essere imputate al conto economico nell'esercizio a cui si riferiscono, **indipendentemente dal momento in cui avviene il pagamento.**

Scrittura contabile

- Se le imposte correnti sono una passività (l'azienda deve ancora pagare):

- Debito verso l'Erario (Passività)
- Imposte sul reddito dell'esercizio (Conto economico, costi)

- Se l'imposta è già stata pagata in eccesso rispetto al dovuto:

- Credito verso l'Erario (Attività)
- Imposte sul reddito dell'esercizio (Conto economico, rettifica di costi)

In questo caso, si registra un credito verso l'Erario che sarà compensato nei successivi esercizi fiscali o rimborsato dall'amministrazione finanziaria.

Calcolo delle imposte correnti

Le imposte correnti si calcolano applicando l'aliquota fiscale al reddito imponibile. Le aliquote variano a seconda del regime fiscale del paese e dell'azienda. In Italia, ad esempio, le principali imposte dirette sono:

- **IRES** (Imposta sul Reddito delle Società): Aliquota del **24%**.
- **IRAP** (Imposta Regionale sulle Attività Produttive): Aliquota standard del **3,9%** (ma varia in base alla regione e al settore).

Principio di derivazione

- L'imponibile fiscale **ai fini IRES** si determina partendo dal **risultato del Conto Economico** (utile o perdita). Ad esso vanno apportate le variazioni derivanti dall'applicazione delle norme fiscali ai valori calcolati ed esposti in bilancio (**variazioni in aumento e in diminuzione**)
- **Ai fini IRAP** deve essere calcolato il **Valore della Produzione Netta**, derivando dal conto economico di bilancio le componenti positive e negative ad eccezione di quelle escluse dalla normativa (es. costi del personale, oneri finanziari, perdite su crediti ...) e determinando le deduzioni spettanti (premi INAIL, personale a tempo indeterminato, deduzione forfetaria ...)

- Le imposte correnti **incidono direttamente sul conto economico** dell'azienda, diminuendo l'utile netto. Sono **classificate nella sezione dei costi** nel Conto economico, **alla voce Imposte sul reddito dell'esercizio**.
- Nello **stato patrimoniale**, le imposte correnti si riflettono nella **sezione dei debiti tributari se non ancora pagate** o come **attività per crediti fiscali** se le imposte sono state **versate in eccesso**.

Alcune problematiche pratiche che possono sorgere nel calcolo e nella gestione delle imposte correnti:

- **Differenze tra reddito civilistico e fiscale.** Spesso ci sono differenze tra l'utile civilistico e quello imponibile a causa di **rettifiche fiscali** (deduzioni, sgravi, incentivi) che **complicano il calcolo** dell'imposta corrente.
- **Pagamenti anticipati.** Le imprese effettuano versamenti anticipati di imposte (acconti), quando dovuti per normativa. **La corretta rilevazione di questi acconti è fondamentale per evitare sovrastime o sottostime dei debiti tributari a bilancio.** Occorre **valutare attentamente anche crediti di imposta e compensazioni effettuate.**
- **Sanzioni e interessi.** Se un'impresa **non effettua i pagamenti corretti o tempestivi** delle imposte correnti, possono insorgere **sanzioni fiscali e interessi di mora.**

Un'azienda ha versato 50.000€ come acconto imposte durante l'anno. Alla fine dell'esercizio, le imposte correnti calcolate ammontano a 61.380€ tra IRES e IRAP.

- **Calcolo finale del debito:**

- Imposte correnti: 61.380€
- Acconti pagati: 50.000€
- Debito residuo: $61.380€ - 50.000€ = 11.380€$

- **Scrittura contabile:**

- Debiti tributari 11.380 (Stato patrimoniale – Passivo)
- Imposte sul reddito 61.380 (Conto economico – Costi)
- Credito per acconti versati 50.000 (Stato patrimoniale – Attività)

Imposte differite

- Le imposte differite **rappresentano quelle imposte che, per effetto di differenze temporanee** tra la base imponibile fiscale e quella civilistica, **non vengono pagate o recuperate nell'anno corrente, ma si manifesteranno in esercizi futuri.**
- **Il concetto di imposte differite è strettamente legato al principio di competenza**, per garantire che l'onere fiscale sia ripartito correttamente negli esercizi di riferimento.

Le imposte differite **derivano da differenze temporanee tra il reddito imponibile fiscale e l'utile civilistico**. Queste differenze possono essere:

- **differenze temporanee imponibili**: differenze che si **traducono in maggiori imposte future**, quindi generano imposte differite passive.
- **differenze temporanee deducibili**: differenze che si **traducono in minori imposte future**, quindi generano imposte anticipate.

Esempio di **differenza temporanea imponibile**:

- **Ammortamenti**: se l'azienda può dedurre fiscalmente un **ammortamento superiore rispetto a quello civilistico**, nel futuro dovrà pagare maggiori imposte quando dedurrà la parte residua. Ciò genera **imposte differite passive**.

Esempio di **differenza temporanea deducibile**:

- **Svalutazioni di crediti**: se l'azienda non può dedurre fiscalmente **la svalutazione civilistica di crediti in un esercizio**, questa differenza temporanea ridurrà l'imponibile fiscale in futuro, generando **imposte anticipate**.

Tipologie di imposte differite

1. Imposte differite passive

Derivano da **differenze temporanee imponibili**, che comportano il pagamento di **maggiori imposte in futuri esercizi**. Si tratta quindi di un **onere che sarà pagato negli anni successivi**.

2. Imposte anticipate

Derivano da **differenze temporanee deducibili** che genereranno **risparmi fiscali in futuro**. Si tratta di un **beneficio fiscale futuro**.

Esempio – imposte differite passive

Un'azienda deduce fiscalmente 10.000€ di ammortamenti nell'anno corrente, mentre l'ammortamento civilistico è di 8.000€. **Questa differenza temporanea di 2.000€ genera imposte differite passive.**

Differenza temporanea imponibile: 2.000€

- Aliquota fiscale: 24% (IRES)
- Imposte differite passive = $2.000€ * 24\% = 480€$

Scrittura contabile:

- Imposte differite passive (Passivo) 480
- Imposte sul reddito (Conto economico – maggiori costi) 480

Esempio – imposte anticipate (attive)

Un'azienda ha svalutato crediti per 5.000€, ma la svalutazione non è deducibile fiscalmente nell'anno corrente. **Questa differenza temporanea deducibile genererà un risparmio futuro in imposte**, sotto forma di imposte anticipate.

Differenza temporanea deducibile: 5.000€

- Aliquota fiscale: 24%
- Imposte anticipate = $5.000€ * 24\% = 1.200€$

Scrittura contabile:

- Imposte anticipate (Attività) 1.200
- Imposte sul reddito (Conto economico – rettifica di costi) 1.200

- Le imposte differite (passive e anticipate) vengono rilevate nello stato patrimoniale rispettivamente come passività o attività.
- **Tuttavia, la loro iscrizione in bilancio dipende da alcune condizioni di valutazione.**

Certezza del recupero delle imposte anticipate

- Le imposte anticipate possono essere iscritte solo se esiste una ragionevole certezza che l'azienda genererà redditi imponibili futuri sufficienti a consentire il loro utilizzo.
- Ad esempio, se un'azienda ha differenze temporanee deducibili (come svalutazioni non deducibili) ma non prevede redditi futuri, non può iscrivere imposte anticipate. In questo caso, non si ha certezza di poter sfruttare questo beneficio fiscale in futuro.

Aliquote fiscali future

- Le **imposte differite** devono essere calcolate utilizzando le aliquote fiscali che si prevede saranno in vigore nel momento in cui le differenze temporanee si riverseranno.
- **Se l'aliquota fiscale cambia** tra la rilevazione e la sua effettiva applicazione, è necessario aggiornare i calcoli delle imposte differite.

- **Ammortamenti diversi:** gli ammortamenti possono essere differenti tra il piano civilistico e quello fiscale. Ad esempio, un ammortamento accelerato fiscalmente (superiore rispetto a quello civilistico) comporta **imposte differite passive**, perché riduce l'imponibile corrente ma genera un carico fiscale futuro.
- **Svalutazioni crediti non deducibili:** le svalutazioni di crediti **sono deducibili solo parzialmente** per fini fiscali nell'anno corrente, ma saranno non imponibili in futuro (al momento del loro utilizzo effettivo), generando **imposte anticipate**.
- **Accantonamenti a fondi rischi:** i fondi rischi accantonati per perdite future (es. cause legali, rischi commerciali) **possono non essere deducibili immediatamente** a livello fiscale, ma lo saranno negli anni successivi (utilizzi non imponibili), generando **imposte anticipate**.
- **Contributi in conto capitale:** sono normalmente imponibili nel periodo di imposta in cui sono effettivamente percepiti, salva **la facoltà di assoggettarli a tassazione in un numero massimo di cinque quote di pari importo**, generando quindi **imposte differite passive** che si riverseranno pro-quota negli esercizi successivi
- **Perdite riportabili:** le perdite subite sono **deducibili, in misura piena o limitata, dagli utili conseguiti negli esercizi successivi**, generando **imposte anticipate** (beneficio fiscale futuro)

Imposte differite e competenza economica

- Le imposte differite **seguono il principio di competenza: devono essere allocate all'esercizio in cui si manifestano le differenze temporanee.** Questo garantisce che le imposte siano correttamente attribuite agli esercizi in cui l'impresa genera i relativi ricavi o costi.
- Ad esempio, un'azienda che deduce ammortamenti accelerati (rispetto ai valori civilistici) oggi, deve rilevare un'imposta differita passiva che sarà imputata quando l'ammortamento fiscale raggiungerà quello civilistico.

La valutazione delle imposte differite **richiede un'attenta analisi della riversabilità delle differenze temporanee:**

- **imposte differite passive:** si valuta quando le differenze temporanee imponibili si riverseranno nel futuro, ovvero quando saranno incluse nel reddito imponibile.
- **imposte anticipate:** si considera se l'azienda avrà **abbastanza redditi futuri** per sfruttare le deduzioni derivanti dalle differenze temporanee.

La valutazione delle imposte differite implica diverse considerazioni:

1. **Identificazione delle differenze temporanee:** il primo passo è identificare **quali voci** nel bilancio civilistico **presentano differenze rispetto al trattamento fiscale**.
2. **Determinazione dell'aliquota fiscale:** è fondamentale determinare l'aliquota fiscale **applicabile al momento della futura tassazione o deduzione**. Questa aliquota deve riflettere le aspettative sulle future leggi fiscali, poiché **eventuali cambiamenti nelle aliquote potrebbero influenzare il valore** delle imposte differite.
3. **Calcolo delle imposte differite:** una volta identificate le differenze e l'aliquota fiscale, si calcolano le imposte differite come segue:

$$\text{Imposte Differite} = \text{Differenza Temporanea} \times \text{Aliquota Fiscale}$$

La corretta valutazione delle imposte differite è fondamentale per diversi motivi:

1. **Rappresentazione veritiera e corretta**: consente di **fornire un'immagine precisa della situazione finanziaria** dell'azienda.
2. **Pianificazione fiscale**: aiuta l'azienda a pianificare le sue **obbligazioni fiscali future e a ottimizzare la gestione delle risorse** finanziarie.
3. **Decisioni strategiche**: una buona comprensione delle imposte differite **può influenzare le decisioni aziendali, come investimenti e piani di espansione**.
4. **Conformità normativa**: garantire che le imposte differite siano correttamente contabilizzate è **essenziale per la conformità con i principi contabili e le normative fiscali** vigenti.

- Esiste una **relazione significativa tra imposte sul reddito e crisi d'impresa.**
- Quando un'azienda attraversa una crisi, il suo reddito imponibile tende a ridursi o diventare negativo. Questo ha **diverse implicazioni** legate alle imposte sul reddito.

1. Perdita di redditività

- In una crisi d'impresa, i profitti si riducono o si trasformano in perdite, con un **impatto immediato sulle imposte correnti**.
- Se l'azienda non genera reddito, non ha imposte correnti da pagare, ma **potrebbe non sfruttare pienamente eventuali imposte anticipate** (relative a differenze temporanee deducibili) a causa dell'incertezza sui redditi futuri.

2. Imposte anticipate e perdite fiscali

- In caso di perdite, **si possono generare imposte anticipate** che riflettono la possibilità di recuperare queste perdite nei futuri esercizi (ad esempio tramite la compensazione delle perdite fiscali con utili futuri).
- Tuttavia, **in una situazione di crisi profonda, diventa incerto se l'azienda sarà in grado di produrre utili futuri sufficienti per utilizzare queste imposte anticipate, riducendo il loro valore iscrivibile a bilancio.**

3. Cash flow e sostenibilità

- **Il pagamento delle imposte** correnti in periodi di scarsa liquidità **può aggravare la crisi finanziaria** dell'impresa.
- Anche se un'azienda in crisi ha imposte ridotte, i versamenti passati o gli acconti dovuti possono prosciugare le risorse finanziarie disponibili

4. Gestione delle imposte differite

- **In una crisi, le differenze temporanee tra utile fiscale e civilistico possono amplificare la difficoltà nella gestione delle imposte differite.**
- **Un'azienda potrebbe avere differenze temporanee imponibili che generano imposte differite passive, aumentando il carico fiscale futuro in un momento in cui la continuità aziendale è già a rischio.**

5. Segnale di crisi nei bilanci

- **La presenza di elevate imposte anticipate iscritte a bilancio, in particolare se non sfruttabili, può essere un segnale di una crisi d'impresa latente, indicativo di difficoltà economiche future.**
- **Se il management continua a iscrivere imposte anticipate senza una concreta possibilità di realizzarle, questo può compromettere la veridicità e correttezza del bilancio.**

- Se un'impresa è multilocalizzata e ha sedi in diversi Paesi europei, la **gestione delle imposte sul reddito** diventa **più complessa**, poiché deve affrontare **normative fiscali differenti** in ciascun Paese.
- Questo introduce **diverse problematiche**, legate sia alla **tassazione nazionale** che **internazionale**.

1. Diversi regimi fiscali nazionali

Ogni Paese ha il proprio sistema fiscale con **differenti aliquote d'imposta e normative sul reddito imponibile**. Pertanto, l'impresa dovrà:

- **Calcolare separatamente le imposte sul reddito per ciascuna giurisdizione in cui opera.**
- **Adattarsi a diverse regole per quanto riguarda le imposte differite e anticipate**, poiché le differenze temporanee potrebbero essere trattate diversamente in ciascun Paese.
- **Considerare eventuali deduzioni o incentivi fiscali specifici offerti da ogni nazione**, che possono ridurre o aumentare l'onere fiscale in modo diverso in base alla localizzazione delle sedi.

2. Consolidato fiscale e imposte differite

Se l'impresa ha una sede principale in un Paese e altre sedi o filiali in Europa, **può applicare il consolidato fiscale a livello nazionale, ma non sempre a livello internazionale.** Questo significa che:

- **Le perdite di una sede in un Paese potrebbero non compensare direttamente gli utili in un altro Paese,** influenzando il calcolo delle imposte differite.
- **Ogni giurisdizione potrebbe trattare diversamente le imposte differite,** richiedendo di tener conto delle normative locali nella gestione delle differenze temporanee.

3. Accordi di doppia imposizione

Per evitare la doppia imposizione, gli Stati spesso hanno **accordi bilaterali o multilaterali** che permettono alle imprese di:

- **Evitarla: pagando le imposte in un solo Stato** per il reddito generato in altri Paesi.
- **Compensarla: mediante crediti d'imposta.** Ad esempio, se l'impresa paga imposte in un Paese europeo, potrebbe ottenere un credito d'imposta nel proprio Paese di residenza, riducendo l'importo totale da versare.

4. Transfer pricing (Prezzi di trasferimento)

Se l'impresa multilocalizzata opera tra Paesi diversi, deve considerare **le regole sul transfer pricing**, che regolano i prezzi di trasferimento dei beni o servizi tra le sedi internazionali di una stessa azienda. **Le autorità fiscali richiedono che questi prezzi siano di mercato per evitare pratiche di evasione o elusione fiscale**. Di conseguenza:

- È necessario **dimostrare che i prezzi applicati** tra le sedi di diversi Paesi **rispettano i principi di mercato**.
- **Eventuali aggiustamenti nei prezzi potrebbero generare maggiori imposte sul reddito in alcuni Paesi e minori in altri, influenzando anche le imposte differite.**

5. Imposte anticipate e differite nelle multinazionali

L'impresa potrebbe incontrare **difficoltà nella gestione delle imposte anticipate e differite a causa delle diverse normative fiscali**. Ad esempio:

- **Imposte anticipate: se un Paese riconosce una deduzione fiscale diversa rispetto alla sede principale, l'impresa potrebbe non essere in grado di recuperare tutte le imposte anticipate nel proprio bilancio consolidato.**
- **Imposte differite: le differenze temporanee tra utili fiscali e civilistici possono variare notevolmente in base ai criteri adottati nei vari Paesi, quindi è necessaria un'accurata gestione delle imposte differite.**

6. Crisi d'impresa e multinazionalità

In caso di crisi, la gestione delle imposte differite e delle perdite fiscali diventa ancora più critica. Alcuni Paesi consentono la compensazione delle perdite con utili futuri, ma questo non sempre si applica in tutte le giurisdizioni. Inoltre:

- **Le perdite in un Paese potrebbero non essere compensabili con gli utili di un altro Paese, il che limita la capacità di gestire efficientemente le imposte sul reddito durante una crisi.**
- **Le differenze nei regimi di tassazione possono accentuare il rischio di oneri fiscali non recuperabili, umentando il carico fiscale complessivo nonostante la crisi.**

7. Impatto della normativa europea

- In Europa **esistono alcune normative comuni che cercano di armonizzare i regimi fiscali nazionali**, come la Direttiva ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) che limita pratiche di elusione fiscale tra Paesi.
- Tuttavia, **le differenze restano rilevanti**, e l'impresa deve essere attenta nell'applicare le normative locali in ogni Paese.

- **La Direttiva ATAD è uno dei pilastri delle politiche fiscali dell'UE per contrastare le pratiche di elusione fiscale aggressive da parte delle multinazionali.**
- **Questa direttiva, introdotta nel 2016 e implementata dagli Stati membri dal 2019, ha lo scopo di garantire che le imprese paghino la loro giusta quota di imposte nel luogo in cui generano profitti.**
- **La direttiva si articola su alcuni punti principali.**

1. Limitazione agli interessi passivi

- La ATAD **limita la deducibilità degli interessi passivi** che una società può utilizzare per ridurre il proprio imponibile fiscale.
- Questo mira a evitare che le multinazionali spostino i loro utili attraverso finanziamenti interni tra Paesi per ridurre il carico fiscale in giurisdizioni ad alta tassazione.

Implicazione per imprese multilocalizzate:

- Se un'azienda ha sedi in diversi Paesi, non può semplicemente "spostare" i costi finanziari verso una giurisdizione con aliquote fiscali più alte per ridurre il carico fiscale totale.

2. Imposizione sulle Controlled Foreign Companies

- **Le norme CFC mirano a evitare che le imprese trasferiscano utili a controllate in Paesi con bassa imposizione fiscale.**
- Le autorità fiscali degli Stati membri possono tassare i profitti delle società controllate estere come se fossero realizzati nel Paese di residenza della società madre.

Implicazione per imprese multilocalizzate:

Se una multinazionale possiede una controllata in un Paese con aliquote fiscali molto basse, dovrà comunque includere i profitti di tale controllata nel calcolo delle imposte della sede principale, limitando l'effetto di riduzione fiscale.

3. Regola sugli ibridi

- Questa regola è volta a prevenire situazioni in cui un'azienda sfrutta le differenze tra i sistemi fiscali dei diversi Paesi (come i trattamenti diversi degli strumenti finanziari o entità giuridiche) per ottenere un vantaggio fiscale, come doppie deduzioni o nessuna tassazione.

Implicazione per imprese multilocalizzate

- Le multinazionali non possono più usare strutture o strumenti finanziari che sono trattati in modo differente (ad esempio deducibili in un Paese ma non tassabili in un altro) per ridurre artificialmente il carico fiscale.

- **Un'impresa multilocalizzata deve affrontare una gestione fiscale molto più complessa** rispetto a un'azienda operante in un solo Paese.
- La differenziazione nei regimi fiscali nazionali, la necessità di rispettare accordi di doppia imposizione, e la gestione delle imposte anticipate e differite in diversi Paesi rende **necessaria una strategia fiscale ben pianificata e integrata, soprattutto durante periodi di crisi.**