



REVISIONE LEGALE 2024

LA DISCIPLINA DELLA REVISIONE LEGALE

ALESSANDRO REPETTO

5 GIUGNO 2024

Disciplina della revisione legale

- Disciplina normativa del controllo legale dei conti
- L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico
- Il contratto di revisione: aspetti generali
- Onorari per la revisione e loro integrazione



Disciplina normativa del controllo legale dei conti

Obbligo di revisione legale

- L'art. 14 del D.Lgs. 39/10 ("Decreto") prevede che le società di capitali siano sottoposte a "revisione legale" che include:
 - un **giudizio sul bilancio d'esercizio** e sul **bilancio consolidato**
 - la **verifica nel corso dell'esercizio della tenuta della contabilità e rilevazione dei fatti di gestione**
 - un **giudizio sulla coerenza** della relazione sulla gestione col bilancio e (a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 139/15) un **giudizio sulla conformità** alle norme di legge e una **dichiarazione** rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa **l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione**

Fonti normative

- Le fonti normative sulla revisione legale si compongono di due elementi:
 - **D. Lgs. 39/10** come emendato dal D. Lgs. 135/16 che include la disciplina generale e recepisce le direttive 2006/43/CE e 2014/56/CE.
 - Il Regolamento Europeo che include la specifica disciplina applicabile agli Enti di Interesse Pubblico – **Reg. UE 537/14** in vigore dal 17 giugno 2016 con efficacia dal primo esercizio successivo a tale data
- In aggiunta permangono alcune norme del **C.C.** (es. artt. 2409-bis, art. 2477) e del **D.Lgs. 58/98** (es. artt. 155 comma 2, 156 comma 4)

Aspetti disciplinati dal D. Lgs. 39/10

- a) Abilitazione, formazione continua [artt. 2- 5] e registro [artt. 6- 8]
- b) Svolgimento della revisione inclusi: principi generali su indipendenza [art. 10], principi di revisione [art. 11], **conferimento, durata e interruzione dell'incarico** [art. 13]; **relazione di revisione** [art. 14]; responsabilità [art. 15];
- c) Società rientranti tra gli **EIP** [art. 16], **durata dell'incarico** e altre disposizioni in tema di indipendenza riguardanti i relativi incarichi [art. 17]
- d) Comitato per il controllo interno e la revisione contabile (**CCIRC**) degli EIP e funzioni a esso spettanti [art. 19];
- e) Disciplina speciale riguardante gli **ESRI** [artt. 19-bis e ter]
- f) Controllo della qualità [art. 20]
- g) Competenze di MEF e Consob in materia di vigilanza [art. 21-23]
- h) Sanzioni amministrative e penali [art. 24- 32]
- i) Aspetti internazionali [artt. 33 – 36]

Aspetti disciplinati dal Reg.UE 537 – EIP

- a) limiti in materia di corrispettivi per servizi diversi dalla revisione e di totale dei **corrispettivi** a favore di una singola impresa di revisione (c.d. fee cap) [art. 4];
- b) regole in tema di prestazione di **servizi diversi dalla revisione** [art. 5];
- c) **Riesame della qualità** dell'incarico (c.d. EQR) [art. 8]
- d) Informazioni aggiuntive nella **relazione di revisione** relativa agli EIP [art. 10]
- e) **relazione aggiuntiva** a favore del CCIRC [art.11]
- f) comunicazioni del revisore alle autorità di vigilanza [art. 12]
- g) procedimento di **selezione e conferimento dell'incarico** di revisione [art. 16]
- h) vigilanza delle attività di revisione degli EIP [art. 20 – 40]

Revisione legale

La revisione legale può essere svolta da:

- **Revisore legale** – persona fisica abilitata a esercitare la revisione legale ai sensi del codice civile e delle disposizioni del D.Lgs.39/10 ed iscritta nel Registro dei revisori legali
- **Società di revisione legale** – società abilitata a esercitare la revisione legale ai sensi del decreto ed iscritta nel Registro dei revisori legali
- **Collegio Sindacale** → solo le società che non redigono il consolidato e che non appartengono a gruppi di Enti di Interesse Pubblico (EIP) e di Enti Soggetti a Regime Intermedio (ESRI)

EIP (art 16 D. Lgs. 39/10)

- Società italiane **emittenti** valori mobiliari ammessi alla negoziazione su **mercati regolamentati italiani e dell'Unione Europea**
- **Banche**
- **Imprese di assicurazione** di cui all'art. 1, comma 1, lettera u) del Codice delle Assicurazioni Private
- **Imprese di riassicurazione** di cui all'art. 1, comma 1, lettera cc) del Codice delle Assicurazioni Private, con sede legale in Italia, e sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'art. 1, comma 1, lettera cc-ter) del Codice delle Assicurazioni Private

ESRI (art. 19-bis D. Lgs. 39/10)

- Società di gestione dei mercati regolamentati
- Società che gestiscono i sistemi di compensazione e garanzia
- Società di gestione accentrata di strumenti finanziari
- SIM, SGR e relativi fondi comuni gestiti, SICAV e SICAF
- Istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE
- Istituti di moneta elettronica
- Intermediari finanziari di cui all'art. 106 del TUB

Fino all'entrata in vigore della Legge 5 marzo n. 21 («Decreto Capitali») includevano anche gli emittenti strumenti finanziari non quotati su mercati regolamentati ma diffusi (c.d. «Emittenti diffusi») tra il pubblico in maniera rilevanti che, a seguito di tale norma, non sono più ESRI

Revisione legale degli EIP

Negli EIP e negli ESRI, nelle loro controllate, nelle controllanti, o nelle società sottoposte a comune controllo con enti di interesse pubblico **la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale** (artt. 16, comma 2 e nuovo art. 19-bis comma 2 del D. Lgs. 39/10).

Gruppi di Quotate

- Prima del D.Lgs. 135/16, **il conferimento e la durata degli incarichi di revisione** di controllate / controllanti di quotate e delle società sottoposte con queste ultime a comune controllo erano **disciplinati dagli artt. 165 e 165-bis TUF** e dalle disposizioni della Consob (precedente **art. 43, comma 2, secondo periodo D. Lgs. 39/10**) con durata novennale o allineata alla durata dell'incarico della quotata, ferma restando la durata massima di nove anni (art. 152 comma 4, Reg. 11971/99)
- Il D. Lgs. 135/16 ha **abrogato l'art. 43, comma 2, secondo periodo**. Gli incarichi relativi a tali soggetti non sono pertanto più novennali, ma **triennali** e rinnovabili.
- Gli incarichi conferiti prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. 135/16 proseguono fino alla naturale scadenza novennale

[Position Paper Assirevi su Reg. UE e D. Lgs. 135/16, Q&A 6.1]

Società per azioni

- Il Decreto prevede per **tutte le S.p.A.**, qualunque sia la loro dimensione, **l'obbligo di revisione legale** da parte di un **revisore legale** o di una **società di revisione legale**
- Per le **S.p.A.** che **non sono tenute a redigere il consolidato**, **lo statuto può prevedere** che la revisione legale sia esercitata dal **collegio sindacale**. In questo caso, il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti al Registro (art. 2409-bis del Codice Civile come modificato dal D. Lgs. 39/10)

Società a responsabilità limitata

In base all'art. 2477 C.C., co. 1 lo statuto può prevedere la **nomina dell'organo di controllo o del revisore**

In base all'art. 2477, co. 2 la nomina è obbligatoria se la società:

- è tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**
- **controlla una società obbligata alla revisione legale**
- per due esercizi consecutivi ha superato almeno **uno** dei seguenti limiti: totale dell'attivo dello stato patrimoniale superiore a **Euro 4 milioni**, ricavi delle vendite e delle prestazioni superiori a **Euro 4 milioni**, numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio superiore a **20**.

Ai sensi dell'art. 2477 C.C., comma 3, l'obbligo di nomina cessa quando per tre esercizi consecutivi non è superato alcuno dei predetti limiti

Società a responsabilità limitata (segue)

- **L'assemblea che approva il bilancio in cui sono superati i limiti** indicati al secondo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla **nomina dell'organo di controllo o del revisore.** [art. 2477 co. 5 CC]
- L'obbligo di nomina sussiste quindi dall'esercizio successivo a quello in cui la società abbia superato per 2 esercizi almeno 1 dei parametri.

Società a responsabilità limitata (segue)

- I parametri dell'art. **2477 C.C.** sono stati modificati nel corso del 2019 col Nuovo Codice della Crisi di Imprese e dell'Insolvenza (D. Lgs. 14/19), che li aveva ulteriormente ridotti e poi col «Decreto Sblocca Cantieri» (L. 14 giugno 2019, n. 55)
- La nomina dell'organo di controllo o del revisore e, se necessario, l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto dovevano avvenire entro il 16-12-19. Tale termine è stato posticipato dal c.d. Decreto Milleproproghe (L. 8/20), dal Decreto Rilancio (L. 77/20) e da ultimo dal DL 118/21
- A seguito di ciò l'obbligo di nomina secondo i nuovi parametri è entrato in vigore con l'**approvazione dei bilanci 2022.**

Società a responsabilità limitata (segue)

Al ricorrere delle condizioni previste dall'art. 2477 C.C., le S.R.L. possano optare tra diverse possibili strutture di controllo:

- l'affidamento della **sola revisione legale al revisore** (persona fisica o società di revisione);
- l'affidamento **all'organo di controllo** in composizione monocratica (sindaco unico) o collegiale (collegio sindacale) **sia del controllo della gestione sia della revisione legale;**
- l'affidamento della **revisione legale al revisore** e del **controllo della gestione all'organo di controllo** in composizione monocratica o collegiale.

[Documento Assirevi 247R]

Durata dell'incarico

- L'incarico per le **società che non siano EIP o ESRI** ha la durata di **tre esercizi**, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico [art. 13 D.Lgs. 39/10]
- Per gli **EIP** e per gli **ESRI** l'incarico ha durata di **nove esercizi** per le società di revisione e di **sette esercizi** per i revisori legali [artt. 17 co. 1 e, per gli ESRI, art. 19-ter D.Lgs. 39/10].

Durata dell'incarico – EIP ed ESRI

- Per gli **EIP** e per gli **ESRI** l'incarico non può essere rinnovato o nuovamente conferito se non siano decorsi almeno **quattro** esercizi dalla data di cessazione del precedente incarico.
- L'incarico di **responsabile chiave** della revisione dei bilanci non può essere esercitato da una medesima persona per un periodo eccedente **sette** esercizi sociali, né questa persona può assumere nuovamente tale incarico, neppure per conto di una diversa società di revisione legale, se non siano decorsi almeno **tre** anni dalla cessazione del precedente.

[artt. 17, co. 1 e 4 e, per gli ESRI, art. 19-ter D.Lgs. 39/10].

Principi di revisione

- L'art. 11 del D. Lgs. 39 prevede che la revisione legale sia svolta in conformità ai principi di revisione internazionali emanati dalla Commissione UE e che fino all'adozione di tali principi la revisione è svolta in conformità ai **principi elaborati tenendo conto dei principi di revisione internazionali**, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF e alla Consob
- A tal fine è sottoscritta una **convenzione** finalizzata a definire le modalità di elaborazione di tali principi

Principi di revisione (segue)

- In applicazione dell'art. 11 sono elaborati gli **ISA Italia** basati sui principi di revisione internazionali (ISAs) rispetto ai quali sono apportati limitati adattamenti per la normativa italiana
- Con riguardo alle revisioni dei bilanci 2023 tutti gli ISAs sono stati recepiti, salvo che l'ISA 720 *revised*, in quanto è adottato uno specifico principio (**SA Italia 720B**) stanti le norme italiane sulla responsabilità del revisore relativamente alla relazione sulla gestione
- Sono in vigore anche altri due principi connessi alle norme italiane:
 - **SA Italia 250 B** sulla regolare tenuta della contabilità
 - **SA Italia 700B** sul bilancio in formato ESEF



L'incarico di revisione legale: iter di selezione e conferimento incarico

Conferimento dell'incarico – non EIP

- L'incarico di revisione legale è **conferito dall'assemblea**, su **proposta motivata dell'organo di controllo**. L'assemblea determina il **corrispettivo** della revisione per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali **criteri per l'adeguamento** dello stesso
[art. 13 co. 1 D.Lgs.39/10];
- Per le **società di nuova costituzione** la nomina del revisore è effettuata nell'**atto costitutivo**
[art. 2328, comma 11, C.C.]

Conferimento dell'incarico – EIP

- Per gli **EIP** il conferimento degli incarichi è disciplinato dall'art. 16 del Reg. 537/14 e dall'art. 17 del D. Lgs. 39/10
- L'iter di conferimento prevede:
 - Una **procedura di selezione** (art. 16 comma 4), salvo che per gli EIP di dimensione e capitalizzazione più ridotte (art. 16 comma 3)
 - Una **raccomandazione dell'organo di controllo** (Collegio Sindacale) all'organo amministrativo (CdA), che contiene almeno due possibili alternative di conferimento
 - La **delibera dell'assemblea**

Iter di selezione EIP – soggetti esentati

- Sono esentati gli “*enti di interesse pubblico che soddisfano i criteri enunciati nell'articolo 2, paragrafo 1, lettere f) e t), della direttiva 2003/71/CE del Parlamento europeo e del Consiglio*”. Si tratta in particolare:
 - delle PMI che nel più recente bilancio annuale o consolidato soddisfano almeno **due dei tre criteri**: numero medio di dipendenti inferiore a **250**, totale SP non superiore a **43 milioni** di Euro e fatturato annuo netto non superiore a **50 milioni** di Euro
 - delle società con **ridotta capitalizzazione** di mercato con, nei tre anni precedenti, una capitalizzazione media di mercato inferiore a **100 milioni** di Euro
- È da ritenersi che siano esentati anche gli altri EIP che soddisfino i criteri dimensionali del bilancio sopra indicati [Position Paper Assirevi su Reg. UE 537 e del D.Lgs. 39]

EIP - Predisposizione iter di selezione

- L'ente sottoposto a revisione predispone una **procedura di selezione** per il conferimento dell'incarico di revisione conformemente ai seguenti criteri:
 - a) l'ente sottoposto a revisione è **libero di invitare qualsiasi revisore** [...] a presentare proposte per la prestazione di servizi di revisione [...] a condizione che [...] l'organizzazione della gara non precluda la partecipazione da parte di imprese che hanno ricevuto, nell'anno solare precedente, meno del 15 % del totale dei propri corrispettivi per la revisione da EIP;
 - b) l'ente sottoposto a revisione prepara i **documenti di gara** destinati ai revisori invitati. I documenti di gara consentono loro di **comprendere l'attività** dell'ente sottoposto a revisione e il **tipo di revisione** da effettuare. I documenti di gara contengono **criteri di selezione trasparenti e non discriminatori** che l'ente sottoposto a revisione impiega per valutare le proposte avanzate dai revisori;
 - c) l'ente sottoposto a revisione è **libero di determinare la procedura di selezione** e può trattare direttamente con gli offerenti interessati nel corso della stessa procedura

[art. 16 comma 3 Reg UE 537]

EIP - selezione e nomina del revisore

A seguito della procedura di selezione «l'ente sottoposto a revisione **valuta le proposte avanzate dai revisori [...] basandosi sui criteri di selezione definiti nei documenti di gara. L'ente sottoposto a revisione prepara una **relazione sulle conclusioni della procedura di selezione**; tale relazione viene **convalidata dal comitato** per il controllo interno e la revisione contabile» (CCIRC). [art. 16, comma 3 e) Reg. UE 537]**

All'esito della selezione, il **CCIRC** presenta una **raccomandazione «motivata»** all'organo di amministrazione o di controllo dell'ente sottoposto a revisione per il conferimento dell'incarico di revisione, contenente quanto meno **due possibili alternative** di conferimento. Il CCIRC esprime **una preferenza** debitamente giustificata per una delle due. [art 16, comma 2]

La **proposta all'assemblea generale** dell'ente sottoposto a revisione per il conferimento dell'incarico di revisione contiene la **raccomandazione e la preferenza espressa dal CCIRC** o dall'organo che svolge funzioni equivalenti. Se si discosta dalla preferenza espressa dal comitato per il controllo interno e la revisione contabile la proposta contiene i motivi per i quali si è deciso di non seguire la raccomandazione fornita dal CCIRC [art. 16, comma 5]

EIP – proposta all'assemblea

- La normativa nazionale prevede che la **proposta all'Assemblea** per la nomina del revisore ex **art. 13** D.Lgs. 39 sia formulata dal **Collegio Sindacale**, in cui si identifica il CCIRC. Sotto diverso profilo il **CdA** ha la competenza di **convocare l'Assemblea** e di fissarne l'ordine del giorno, nonché, per le quotate, di redigere la **relazione sulle materie da trattare** in assemblea ex 125-ter TUF. Alla luce di quanto precede, è da ritenersi che nel nostro ordinamento la responsabilità di formulare la **proposta di nomina** del revisore spetta al **Collegio Sindacale/ CCIRC** e che l'**organo amministrativo** abbia il mero compito di **veicolare la proposta ai soci**
- Su tali basi è da ritenersi che la previsione dell'art. 16, par. 5, Reg. UE 537, in base alla quale chi formula la proposta in Assemblea possa discostarsi dalla preferenza dal CCIRC, non risulti applicabile nel nostro ordinamento.
- La **nomina** è effettuata dall'**Assemblea** che è invece **libera di conferire** l'incarico al **revisore per il quale il CCIRC** ha espresso la **preferenza** o **ad altro revisore raccomandato** dal CCIRC

[Position Paper Assirevi su Reg. UE 537 e del D.Lgs. 39]

Quadro informativo per formulare la proposta

- Come già indicato, l'art. 16, co.3, lett. b) Reg. UE 537 prevede che l'EIP metta a disposizione dei partecipanti alla gara **documenti di gara** che consentano loro di **comprendere l'attività dell'ente sottoposto a revisione** e il **tipo di revisione da effettuare**
- Il D. Lgs. 39 stabilisce a sua volta che il **corrispettivo** per l'incarico di revisione legale sia determinato in modo da garantire la **qualità** e l'**affidabilità dei lavori**
- Il legislatore sottolinea quindi l'importanza da attribuirsi alla **qualità** nella **fase di definizione e conferimento dell'incarico**.
- A tal fine risulta importante che il potenziale revisore entrante abbia a disposizione un **quadro informativo dettagliato** su elementi quali le caratteristiche dimensionali e di business della società, nonché la complessità del lavoro da svolgere già **nella fase della proposta**

[Documento Assirevi n. 224]

Quadro informativo per formulare la proposta

- Dopo la riforma introdotta dal D. Lgs. 135/16 è stato inserito il seguente articolo: «*Quando un revisore legale [...] è **sostituito** da un altro revisore legale [...], il revisore legale [...] **uscente** consente al revisore legale [...] **entrante** l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente*» [art. 9-bis, comma 5, D. Lgs. 39]
- Nell'interpretazione di Assirevi l'ambito di applicazione di tale norma potrebbe ricomprendere anche lo scambio di informazioni nella fase che precede il conferimento dell'incarico [DDR 224]
- Su tali basi, previo **consenso della società** sottoposta a revisione, il revisore in carica potrebbe fornire al revisore entrante le **informazioni rilevanti** ai fini della **comprensione dell'ente** sottoposto a revisione e alla formulazione di una **proposta di elevata qualità**
- Le suddette informazioni dovrebbero essere fornite a tutti i partecipanti al tender

Quadro informativo per formulare la proposta

- Anche la **Comunicazione Consob n. 96003556** del 18 aprile 1996 precisa che per garantire la **qualità** e l'**affidabilità dei lavori** svolti e l'indipendenza del revisore, rilevano "le **caratteristiche peculiari della società revisionata**", "i **principali aspetti dell'attività e dell'organizzazione dell'azienda cliente** tra i quali il suo sistema di **controllo interno**", "la **dimensione aziendale**" e il cosiddetto "**audit risk**".
- Tale comunicazione evidenzia che «*il revisore deve acquisire gli elementi informativi relativi ai **principali aspetti dell'attività e dell'organizzazione** dell'azienda cliente tra i quali il suo sistema di **controllo interno**. Sulla base di tali elementi il revisore stima il **numero delle ore** necessarie allo svolgimento dei lavori di revisione [...]*». Consob precisa che "*il revisore in carica deve essere consultato per acquisire informazioni in merito alle caratteristiche societarie e al numero delle ore prestate a consuntivo per la revisione dell'ultimo bilancio*" e che le **ore impiegate** devono essere parametrare "alla **dimensione aziendale**" e al "**rischio di revisione**"

Mix risorse – Comunicazione Consob 9600356

- La comunicazione attribuisce rilievo alle “risorse impiegate nella revisione” che “devono essere qualitativamente e quantitativamente idonee al raggiungimento dell'obiettivo prefissato”, anche in termini di adeguato **mix delle risorse professionali** coinvolte nell'attività di revisione:
 - Partner 4- 7%
 - Manager 14- 17%
 - Senior 25- 35%
 - Assistant 41- 57%

Informazioni chiave per la proposta Allegato DDR Assirevi 224

Possibili informazioni chiave	Possibili fonti
Caratteristiche del sistema di controllo interno per l'informativa finanziaria e, in particolare, carenze o significative carenze nel suddetto sistema	Direzione aziendale/CCIRC/Revisore uscente
Margine di <i>compliance</i> con i covenants , sulla redditività e sui flussi finanziari previsti nell' anno successivo	Direzione aziendale/Revisore uscente
Andamento ed esiti di ispezioni condotte dai Regulators	Direzione aziendale/CCIRC
Adeguatezza del personale sia a livelli medio bassi che a livelli dirigenziali, livello di <i>turnover</i> , mancanza di personale in funzioni chiave	Direzione aziendale/CCIRC/Revisore uscente
Evidenza di comportamenti contabili aggressivi del <i>management</i> , eccessiva pressione sui risultati, aspettative di crescita irrealistiche, scadenze troppo ravvicinate.	CCIRC/Revisore uscente

Informazioni chiave per la proposta Allegato DDR Assirevi 224

Possibili informazioni chiave	Possibili fonti
Limitazioni imposte all'attività di revisione	CCIRC/Revisore uscente
Eccessive dispute con i revisori uscenti	CCIRC/Revisore uscente
Complessità o problematiche nell' applicazione dei principi contabili a specifiche poste di bilancio	Revisore uscente
Tematiche connesse ai rapporti con parti correlate	CCIRC/Revisore uscente
Effort: (i) le ore stimate nella proposta del revisore uscente e quelle effettivamente impiegate a consuntivo, nonché le principali motivazioni relative all'eventuale scostamento; (ii) il coinvolgimento nell'attività di revisione di figure professionali diverse per preparazione ed esperienza ; (iii) l'impegno connesso all'attività di revisione in termini di specialisti e risorse tecnologiche	Revisore uscente

Quadro informativo per formulare la proposta

- Ulteriori fonti informative ai fini della preparazione della proposta sono:
 - i **bilanci della società**
 - le **relazioni di revisione** che, ai sensi dell'ISA Italia 701, per gli EIP includono gli aspetti chiave della revisione
 - i **documenti di gara**
 - la **relazione aggiuntiva ex art. 11** Reg. UE 537
- Le considerazioni sulle **informazioni chiave** per la **formulazione della proposta** dei potenziali revisori entranti possono costituire un punto di riferimento anche per le **società diverse dagli EIP** che effettuino una procedura di tender, pur in assenza di specifico obbligo normativo



Il contratto di revisione: aspetti generali

Contratto di revisione

- Il principio **ISA Italia 210** tratta delle responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione.
- Prima dell'entrata in vigore degli ISA, la principale fonte di riferimento è stata la già citata **Comunicazione Consob n. 96003556** del 18 aprile 1996 che tratta anche il tema della proposta di servizi professionali
- Ai sensi di tali riferimenti i termini concordati dell'incarico sono riportati in una **lettera di incarico**

ISA Italia 210 – termini dell'incarico

- L'obiettivo del revisore è di accettare o mantenere un incarico di revisione solo se sono stati **concordati gli elementi** in base ai quali l'incarico va svolto :
 - stabilendo se siano presenti le **condizioni indispensabili** per una revisione contabile
 - confermando che vi sia una **comprensione comune dei termini dell'incarico** [ISA Italia 210.3]

Condizioni indispensabili per una revisione

Condizioni indispensabili per una revisione contabile previste dall'ISA 210:

- Accettabilità del **quadro normativo sull'informazione finanziaria** (condizione soddisfatta sia per ITA GAAP che per IFRS)
- Conferma della **responsabilità della Direzione su bilancio e controllo interno**
- **Accesso illimitato a tutte le informazioni** pertinenti

Lettera di incarico - ISA Italia 210

- Salvo i casi in cui siano prescritti in modo dettagliato da leggi o regolamenti, i termini dell'incarico devono essere riportati in una **lettera di incarico** e devono includere:
 - a) l'**obiettivo** e la **portata della revisione** contabile del bilancio;
 - b) le **responsabilità del revisore**;
 - c) le **responsabilità della direzione**;
 - d) l'identificazione del **quadro normativo sull'informazione finanziaria** applicabile per la redazione del bilancio;
 - e) il riferimento alla forma e al contenuto previsti per le **relazioni del revisore**;
 - f) una dichiarazione che possono esserci circostanze in cui una **relazione può differire** dalla forma e dal contenuto previsti

[ISA Italia 210.10 -11]

Lettera di incarico – ISA Italia 210

- Per gli incarichi conferiti ai sensi del D. Lgs. 39/10, i termini concordati dell'incarico includono l'ammontare dei **corrispettivi** per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali **criteri per l'adeguamento**
[ISA Italia 210.10(I)]
- Per gli **incarichi ricorrenti** il revisore deve valutare se le circostanze richiedono che i **termini** dell'incarico di revisione siano **modificati** e se vi sia la necessità di **ricordare** all'impresa i **termini vigenti** dell'incarico
[ISA Italia 210.13]
- L'ISA Italia 210 riporta in appendice un **esempio di lettera di incarico**, da utilizzare quale guida congiuntamente alle considerazioni nel principio di revisione

Esempio di lettera di incarico - ISA 210

Obiettivo e portata della revisione

« [...] *Gli obiettivi della revisione contabile sono l'acquisizione di una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una **relazione di revisione** che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un **errore significativo**, qualora esistente. Gli errori possono derivare da **frodi** o da **comportamenti o eventi non intenzionali** e sono considerati **significativi** qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio»*

Esempio di lettera di incarico – ISA 210

Responsabilità del revisore

La revisione contabile sarà [...] svolta in conformità ai **principi di revisione internazionali** (ISA Italia). Tali principi richiedono l'osservanza delle norme e dei principi [...] di **etica e indipendenza** [...]. Nell'ambito della revisione contabile [...] esercitiamo il **giudizio professionale** e manteniamo lo **scetticismo professionale** [...]. Inoltre:

- identifichiamo e **valutiamo i rischi di errori significativi** nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; **definiamo e svolgiamo procedure di revisione** in risposta a tali rischi e **acquisiamo elementi probativi** sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frode è più elevato [...], poiché la **frode** può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- acquisiamo una **comprensione del controllo interno** rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. Vi comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali **carenze significative nel controllo interno** rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbiamo identificato nel corso della medesima;

Esempio di lettera di incarico – ISA 210

Responsabilità del revisore (segue)

- *valutiamo l'**appropriatezza dei principi contabili** utilizzati nonché la **ragionevolezza delle stime contabili** effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;*
- *giungiamo ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della **continuità aziendale** e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un' **incertezza significativa** riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. [...]. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della nostra relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;*
- *valutiamo la **presentazione**, la **struttura** ed il **contenuto del bilancio** nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il **bilancio** rappresenti le **operazioni e gli eventi sottostanti** in modo da fornire una **corretta rappresentazione**.*

*In ragione dei **limiti intrinseci alla revisione contabile**, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.*

Esempio di lettera di incarico – ISA 210

Responsabilità della Direzione

*La responsabilità della **redazione del bilancio** d'esercizio e del bilancio consolidato e della loro corretta rappresentazione in conformità [alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione] [ai principi contabili internazionali ("IFRS") adottati dall'Unione Europea] compete agli Amministratori.*

*Gli Amministratori sono inoltre responsabili per quella parte del **controllo interno** che ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali.*

Compete altresì agli Amministratori e alla Direzione la responsabilità di fornirci:

- ***accesso a tutte le informazioni** pertinenti per la redazione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato di cui siano a conoscenza, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;*
- ***ulteriori informazioni** che possiamo loro richiedere ai fini della revisione legale;*
- *la possibilità di **contattare senza limitazioni le persone** nell'ambito della Società dalle quali riteniamo necessario acquisire elementi probativi.*

*Le nostre attività di revisione contabile includono la richiesta di **confermare per iscritto le attestazioni** rilasciate ai fini della revisione.*

Esempio di lettera di incarico – ISA 210

Documenti Finali

*Al termine della revisione emetteremo per ciascun esercizio una **relazione** sul bilancio d'esercizio della Società, secondo le modalità previste dall'art. 14 del Decreto Legislativo 39/10. Le suddette relazioni saranno redatte secondo quanto previsto dai **principi di revisione di riferimento** e terranno conto degli **esiti del lavoro svolto**.*

Lettera di incarico – ISA Italia 210

- L'esempio di lettera di incarico allegato all'ISA Italia 210 non è vincolante, ma intende fornire una guida da applicare unitamente alle considerazioni riportate nel principio di revisione
- La lettera di incarico deve essere formulata accertandosi che le regole del principio sui termini dell'incarico siano rispettate e riportando aspetti aggiuntivi ritenuti appropriati nelle circostanze
- Lo schema di proposta previsto nella Comunicazione Consob 96003556 fornisce al riguardo utili indicazioni su ulteriori aspetti da trattare (tenendo conto degli aggiornamenti normativi e professionali frattanto intervenuti)

Schema di proposta – Comunicazione Consob 96003556

1. Oggetto della proposta
- 2. Natura dell'incarico**
- 3. Modalità di svolgimento dell'incarico**
- 4. Personale impiegato**, tempi, corrispettivi ed altre spese
5. Aggiornamento del compenso spettante alla società di revisione
6. Situazioni di incompatibilità
7. Relazione di certificazione
8. Lettera di suggerimenti
9. Corrispettivi relativi ai lavori di revisione delle società partecipate

Natura dell'incarico

Nell'attuale quadro normativo la proposta di revisione legale può includere le seguenti attività:

- **Revisione del bilancio** d'esercizio e del bilancio consolidato
- Verifica nel corso dell'esercizio della **regolare tenuta della contabilità** sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili
- *[Espressione del **giudizio sulla conformità** del bilancio d'esercizio e consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 in materia di norme tecniche relative al formato elettronico unico di comunicazione (**ESEF**)] (quote)*
- Verifica della coerenza **relazione sulla gestione** *[e delle informazioni della relazione sul governo societario ex art. 123-bis TUF]* (quote) con il bilancio e verifica della conformità alle norme di legge e rilascio di una dichiarazione circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione

Natura dell'incarico (segue)

- *[Verifica dell'avvenuta predisposizione della seconda sezione della Relazione sulla politica in materia di remunerazione e sui compensi corrisposti e della Dichiarazione di Carattere non Finanziario] (quote)*
- *[**revisione contabile limitata** del bilancio **semestrale abbreviato**] (quote)*
- Verifiche volte alla **sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali** (Modelli di dichiarazione dei redditi SC, IRAP, Consolidato Nazionale e Mondiale, 770)

Modalità di svolgimento dell'incarico

Comunicazione Consob 96003556

«Nel presente paragrafo la società di revisione deve indicare le **modalità di esecuzione dei lavori**, sia per il bilancio d'esercizio che per il bilancio consolidato (i.e. **Metodologia della revisione contabile**), nonché la **tempistica di attuazione delle procedure di revisione** (fase interinale e fase finale).

Deve altresì essere descritto il programma di attuazione della revisione nelle sue diverse fasi.

Nell'ipotesi in cui la società che conferisce l'incarico detenga **partecipazioni in società controllate e collegate**, la proposta deve contenere una tabella [...] nella quale indicare, per tutte le società partecipate, le seguenti informazioni (i.e. **Piano di revisione per il Gruppo**):

- a) la società di revisione incaricata;
- b) la durata del conferimento;
- c) il documento/i contabile/i oggetto dell'incarico (bilancio esercizio e/o consolidato);
- d) l'estensione del lavoro (revisione completa, revisione limitata, esame sommario).»

Personale impiegato

Comunicazione Consob 96003556

«La società di revisione deve fornire l'indicazione del **team professionale** con le rispettive **qualifiche professionali** che intende impiegare nello svolgimento dei lavori di revisione oggetto della proposta.

Deve inoltre essere specificato il/i nominativo/i del/i **soggetto/i responsabile/i dei lavori di revisione** (il/i partner/s), descrivendone altresì l'**esperienza tecnica e professionale**.

Deve essere inoltre riportato l'impegno da parte della società proponente di comunicare tempestivamente alla società conferente ed alla Consob l'eventuale sostituzione del responsabile/i dell'incarico.

Infine, sempre relativamente ai lavori oggetto dell'incarico, la società proponente deve indicare l'**ufficio operativo di riferimento**.»



Onorari per la revisione e loro integrazione

Corrispettivo per l'incarico – art. 10 co. 9 D.Lgs. 39/10

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 revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

[art. 10, comma 9, D. Lgs. 39/10]

Corrispettivo per l'incarico – art. 10 co. 10 D.Lgs. 39/10

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.

[art. 10, comma 10, D. Lgs. 39/10]

Corrispettivo per l'incarico

La norma di riferimento prevede quindi che il corrispettivo sia determinato in funzione dell'*effort* atteso «*in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori*»

Corrispettivi

Comunicazione Consob 96003556

«La società di revisione deve specificare che i corrispettivi sono stati determinati in conformità ai **criteri generali fissati dalla Consob** con la presente comunicazione.

Devono essere inoltre indicate le **tariffe orarie** applicate alle diverse qualifiche professionali impiegate nello svolgimento dei lavori oggetto della proposta.

Devono infine essere separatamente indicate le eventuali altre **spese** che la società proponente, nella sua libera determinazione, ritenga di porre a carico della società conferente. [...]

Sulla base delle indicazioni di cui ai precedenti punti (devono essere rappresentati i) dati relativi al **numero delle ore**, al **mix professionale** ed ai **corrispettivi** previsti per lo svolgimento dell'incarico sulla società conferente, distinti per bilancio d'esercizio e bilancio consolidato [...]

Aggiornamento dei corrispettivi

Comunicazione Consob 96003556

«Deve essere indicato che i corrispettivi previsti per lo svolgimento dell'incarico saranno adeguati al verificarsi di **circostanze eccezionali e/o imprevedibili**, in conformità ai criteri indicati nella presente comunicazione. Qualora nel corso dell'incarico si renda necessario modificare i corrispettivi inizialmente previsti per il suo svolgimento, a seguito del verificarsi delle suddette circostanze eccezionali o imprevedibili, le società di revisione dovranno provvedere a formulare una **integrazione della propria proposta.**»

Aggiornamento dei corrispettivi

Esempi di elementi rilevanti ai fini della clausola di variazione degli onorari:

- mutamenti nella **struttura aziendale** e del **Gruppo**, nell'**organizzazione interna** e nella **dimensione dell'attività**
- applicazione di **nuovi principi contabili** o di **revisione**, o di **nuove disposizioni normative**
- adeguamento dei corrispettivi in base agli incrementi dell'**indice ISTAT**

Stante la previsione dell'art. 13 del D. Lgs. 39/10 i criteri di adeguamento devono essere indicati nella delibera assembleare di conferimento dell'incarico