



La revisione legale

A.3.21 - Il contratto di revisione: aspetti generali

ANDREA MENEGHEL

19 settembre 2022

Indice

- Il quadro normativo di riferimento
- Inquadramento giuridico
- La «lettera di incarico»
- Isa Italia 210



Il quadro normativo di riferimento

Il quadro normativo di riferimento

- **Isa Italia 210** – Oggetto del principio: Le responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance.
- **Comunicazione Consob N. 96003556 del 18 aprile 1996** – Criteri generali per la determinazione dei corrispettivi spettanti alle società di revisione raccomandazione dello schema di proposta di servizi professionali



Inquadramento giuridico

Inquadramento giuridico

L'opinione prevalente è che si tratti di un contratto di opera intellettuale; una parte della dottrina considera il contratto di revisione un appalto di servizi, aspetto avallato dalla Direttiva UE 56/2014, e altri ancora lo considerano un contratto atipico.

Il contratto di revisione è finora citato solo nel DM N. 261/2012 del MEF che tratta della revoca, dimissioni e risoluzione consensuale. In tale provvedimento risulta chiaro che è richiesta la forma scritta.

Inquadramento giuridico – Durata del contratto

La durata del contratto di revisione legale è determinata dalla legge che prevede **tre anni**, rinnovabili senza limiti, per gli incarichi di revisione legale che **non** riguardano gli enti di interesse pubblico (**EIP**).

Inquadramento giuridico – Durata del contratto

Per gli enti di interesse pubblico (**EIP**) la durata è stabilita in **nove anni** (se l'incarico è conferito a una società di revisione, con l'obbligo di sostituire dopo sette anni il responsabile della revisione) e in **sette anni** (se l'incarico è conferito a revisore persona fisica).

Il contratto non è immediatamente rinnovabile

Inquadramento giuridico – Conferimento dell'incarico

Art. 13 D.Lgs. 39/2010 - L'incarico di revisione legale deve essere conferito dall'assemblea ordinaria dei soci su proposta motivata dell'organo di controllo, ove esistente.

L'assemblea determina anche il corrispettivo spettante per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento del compenso durante l'incarico.

Inquadramento giuridico – Conferimento dell'incarico

Art. 16 Reg 537/2014 UE – Conferimento dell'incarico a revisori legali o imprese di revisione contabile

Art. 16 D.Lgs. 39/2010 – c 2 – Negli EIP, nelle società controllate da EIP, nelle società che controllano EIP e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale

Inquadramento giuridico – Conferimento di altri incarichi

Il conferimento di incarichi diversi da quello di revisione legale del bilancio non è prerogativa dell'assemblea.

Alcuni incarichi sono riservati dal codice civile al revisore legale in carica anche se si tratta di compiti non previsti dal normale incarico di revisione legale. Pertanto in questi casi l'impresa assoggettata a revisione e il revisore dovranno concordare il contenuto dell'incarico e l'onorario dovuto.

ODCECm@ster®



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



La «lettera di incarico»

La «lettera di incarico» - Struttura

La Comunicazione Consob sull'argomento è la N. 96003556 del 18 aprile 1996 che costituisce la base della migliore prassi in materia, unitamente alle Linee guida e altro materiale esplicativo inclusi nell'ISA 210

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

- Oggetto della proposta
- Natura dell'incarico
- Modalità di svolgimento dell'incarico
- Personale impiegato, tempi, corrispettivi ed altre spese accessorie della revisione
- Aggiornamento del compenso spettante alla società di revisione
- Situazioni di incompatibilità
- Relazione sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato
- Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione
- Altre informazioni

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Oggetto della proposta

Nell'oggetto della proposta deve essere indicato:

- ✓ Il documento contabile oggetto della revisione (bilancio d'esercizio, o bilancio d'esercizio e bilancio consolidato)
- ✓ La durata dell'incarico di revisione
- ✓ Il riferimento normativo da cui la richiesta di revisione discende (art. 14, comma 1-2 del D.Lgs. n. 39/2010)

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Natura dell'incarico - Contenuti

- ✓ la natura dell'incarico comporta lo svolgimento delle funzioni previste dal D. Lgs 39/2010.
- ✓ possibilità di accedere alle scritture contabili e alle altre informazioni ritenuti utili.
- ✓ indicare i principi di revisione utilizzati nello svolgimento dell'incarico di revisione (ISA Italia)
- ✓ responsabilità degli amministratori: redazione del bilancio e della regolare tenuta della contabilità nonché dell'adeguamento del sistema di controllo interno

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Natura dell'incarico - Contenuti

- ✓ la revisione sarà pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile, a causa della natura selettiva delle procedure di revisione rimane un inevitabile rischio che eventuali irregolarità possano non essere individuate

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Natura dell'incarico - Contenuti

- ✓ Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori e l'esame del sistema di controllo interno ha lo scopo di valutare i rischi di controllo per determinare la natura, i tempi e l'entità delle verifiche di revisione, ma le conclusioni raggiunte su tale tema non sono una valutazione del controllo interno nella sua globalità.

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Modalità di svolgimento dell'incarico

Indicare le modalità di esecuzione dei lavori nonché la tempistica di attuazione delle procedure di revisione.

Se la società conferisce l'incarico è la controllante di un gruppo, dovranno essere indicate le modalità di esecuzione della revisione del consolidato e dei singoli documenti forniti dalle società controllate, in particolare deve essere fornita una tabella con l'indicazione dei lavori da svolgere sulle società controllate da parte di altri revisori.

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Personale impiegato, tempi, corrispettivi ed altre spese accessorie della revisione

Si deve indicare:

- ✓ la composizione del team di revisione, le tariffe professionali che si utilizzano e le ore previste per l'esecuzione dell'incarico
- ✓ il nome del responsabile della revisione e le sue qualifiche professionali
- ✓ l'ufficio di riferimento.

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Aggiornamento del compenso spettante alla società di revisione

Chiarire che:

- ✓ I corrispettivi previsti per lo svolgimento dell'incarico saranno adeguati al verificarsi di circostanze eccezionali o imprevedibili. In tal caso la società di revisione deve formulare una integrazione della proposta.
- ✓ Le circostanze imprevedibili includono variazioni significative nella struttura del gruppo e delle attività della società, problematiche di continuità aziendale o specifiche situazioni di contenziosi, cause legali e frodi che necessitano di approfondimenti, purché non prevedibili al momento di redazione della proposta.

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Situazioni di incompatibilità

Nella proposta o in un suo allegato devono essere indicati i nomi dei revisori coinvolti ed il loro livello di esperienza.

La società di revisione legale indica generalmente i nominativi dei soci, dei sindaci e degli amministratori.

La proposta deve contenere anche l'impegno ad evitare di porre in essere comportamenti che possano compromettere il requisito dell'indipendenza nel corso dello svolgimento dell'incarico.

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Relazione sul bilancio d'esercizio e sul bilancio consolidato

Bisogna indicare che al termine del lavoro verrà emessa una relazione strutturata per forma e contenuto secondo quanto previsto dalla normativa in essere e dai principi di revisione.

La «lettera di incarico» - Struttura

CONTENUTO

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione

Bisogna indicare che, ai sensi del principio di revisione internazionale ISA (Italia) n.265, verrà presentata, se ritenuto necessario, ma non prima dell'emissione della relazione di revisione sul bilancio, all'eventuale organo di controllo, una comunicazione sulle carenze significative rilevate nel sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria.

La «lettera di incarico» - Struttura – Altre informazioni

Oltre alla normativa specifica del o dei settori in cui la società opera si deve tener conto di:

- ✓ normativa antiriciclaggio
- ✓ normativa sul trattamento dei dati personali
- ✓ normativa sul modello di organizzazione gestione e controllo da D. Lgs 231/2001
- ✓ obblighi in materia di sicurezza dei luoghi di lavoro.

La «lettera di incarico» - Struttura – Esclusioni

La proposta deve anche contenere nelle sue parti le indicazioni di quanto è escluso da tale documento, ad esempio:

- ✓ Nel caso di revisore unico in una S.r.l., l'indicazione che non si svolgeranno le attività relative al controllo di gestione come richiesto dall'art. 2403
- ✓ Per le società che NON adottano gli IFRS precisare che la proposta non comprende gli aggravii derivanti da un eventuale passaggio contabile da principi nazionali a quelli IFRS o viceversa
- ✓ Relazioni richieste dal Codice civile in particolari occasioni (ad es. in caso di operazioni straordinarie, quotazioni in Borsa, ecc.)



Isa Italia 210

Isa Italia 210 – Oggetto del principio

Le responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance.

Isa Italia 210 – Regole

Obiettivo del revisore:

accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico di revisione va svolto sono stati concordati:

- Presenza delle condizioni indispensabili per un revisione contabile
- Comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili dell'attività di governance

Isa Italia 210 – Regole

§ 6 - Condizioni indispensabili:

- Quadro normativo accettabile (ITA GAAP O IFRS adottati dalla UE)

Se si tratta di incarico di revisione legale il problema non si pone poichè il bilancio è redatto o secondo ITAGAAP o secondo IAS/IFRS

Isa Italia 210 – Regole

§ 6 - Condizioni indispensabili:

- Conferma da parte della direzione sulla comprensione della propria responsabilità:
 - Bilancio redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
 - controllo interno necessario alla redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali
 - di fornire al revisore accesso alle informazioni, contattare senza limitazioni le persone che il revisore ritiene necessarie.

Isa Italia 210 – Accordo sui termini dell'incarico di revisione

§ 10 - Comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione: si fa riferimento ai seguenti termini che devono essere riportati in una lettera di incarico o altra forma scritta idonea:

- Obiettivo e portata dell'incarico;
- Responsabilità del revisore;
- Responsabilità della direzione;
- Identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio

.....segue.....

Isa Italia 210 – Accordo sui termini dell'incarico di revisione

§ 10 - Comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione: si fa riferimento ai seguenti termini che devono essere riportati in una lettera di incarico o altra forma scritta idonea:

.....segue.....

- Riferimento alla diversa forma e contenuto previsti per le relazioni da emettere in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto
- per gli incarichi conferiti ex DLGS 39, la proposta deve includere i corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e i criteri di adeguamento (novità prevista da nuovi ISA Italia – ISA 210 Italia par. 10 (I)).

Isa Italia 210 – Accettazione di un cambiamento nei termini dell’incarico di revisione

§ 14 - Il revisore non deve acconsentire ad un cambiamento nei termini dell’incarico di revisione laddove non esista una motivazione ragionevole per farlo

§ 16 - Se i termini dell’incarico di revisione vengono cambiati, il revisore e la direzione devono concordare i nuovi termini dell’incarico e riportarli in una lettera d’incarico o in un’altra forma idonea di accordo scritto.

Isa Italia 210 – Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico

§ 21 - In alcuni casi, le leggi o i regolamenti dell'ordinamento giuridico prescrivono uno schema o una formulazione della relazione di revisione in una forma o con una terminologia che differiscono in modo significativo da quelle previste nei principi di revisione internazionali.

In tali circostanze, il revisore deve valutare:

Isa Italia 210 – Linee guida e altro materiale esplicativo

Contenuto della lettera di incarico

Isa Italia 210 – Linee guida e altro materiale esplicativo

Altri aspetti che possono essere inclusi in una lettera di incarico (**ISA 210 – A.22**):

- la portata della revisione, compresi i riferimenti alle disposizioni di legge applicabili, ai regolamenti, ai principi di revisione, e alle interpretazioni degli organismi professionali a cui il revisore aderisce in merito a questioni di natura etica o di altra natura;
- la forma di qualunque altra comunicazione riguardante i risultati dell'incarico di revisione;

.....segue.....

Isa Italia 210 – Linee guida e altro materiale esplicativo

Altri aspetti che possono essere inclusi in una lettera di incarico ([ISA 210 – A.22](#)):

.....segue.....

- il fatto che 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;

Isa Italia 210 – Linee guida e altro materiale esplicativo

Altri aspetti che possono essere inclusi in una lettera di incarico (**ISA 210 – A.22**):

.....segue.....

- gli accordi in merito alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile, inclusa la composizione del team di revisione;
- l'aspettativa che la direzione fornirà attestazioni scritte;
- la conferma della direzione di mettere a disposizione del revisore la bozza del bilancio ed eventuali altre informazioni allegate allo stesso in tempi che consentano al revisore di completare la revisione contabile nel rispetto della tempistica proposta;

Isa Italia 210 – Linee guida e altro materiale esplicativo

Altri aspetti che possono essere inclusi in una lettera di incarico (**ISA 210 – A.22**):

.....segue.....

- di concordare con i termini dell'incarico ivi indicati la conferma della direzione dell'impegno di informare il revisore sui fatti che possono influire sul bilancio, di cui la direzione può venire a conoscenza nel periodo che intercorre tra la data della relazione di revisione e la data in cui il bilancio viene approvato;
- i criteri di determinazione dei corrispettivi e le modalità di fatturazione;

Isa Italia 210 – Linee guida e altro materiale esplicativo

Altri aspetti che possono essere inclusi in una lettera di incarico (**ISA 210 – A.22**):

.....segue.....

- la richiesta rivolta alla direzione di confermare la ricezione della lettera di incarico di revisione e di concordare con i termini dell'incarico ivi indicati.

Isa Italia 210 – Linee guida e altro materiale esplicativo

Altri aspetti che possono essere inclusi in una lettera di incarico, ove pertinenti ([ISA 210 – A.23](#)):

- gli accordi che riguardano il coinvolgimento di altri revisori ed esperti in alcuni aspetti della revisione contabile;
- gli accordi che riguardano il coinvolgimento di revisori interni e di altro personale dell'impresa;
- gli accordi da prendere con l'eventuale revisore precedente, nel caso di un primo incarico di revisione;
- le eventuali limitazioni alla responsabilità del revisore, quando ciò sia possibile;
- il riferimento a eventuali ulteriori accordi tra il revisore e l'impresa;
- gli eventuali obblighi di fornire le carte di lavoro della revisione a soggetti terzi.