

3 Le caratteristiche dell'incarico di revisione del bilancio

Lo scopo di questo capitolo è di concentrare l'attenzione sulle caratteristiche dell'incarico affidato dall'Assemblea ordinaria dei soci (o da organo equivalente) al revisore legale che si occuperà della verifica del bilancio d'esercizio e, ove redatto, del bilancio consolidato. Nel primo capitolo si è visto come avviene la nomina del revisore legale nelle diverse tipologie di *governance* societaria, ora indipendentemente da esse vediamo l'iter relativo al conferimento dell'incarico.

In effetti l'assegnazione formale è solo la conclusione di un lungo processo di selezione del soggetto cui affidare la revisione legale dei conti e del suo modo di svolgere i controlli.

In base alle norme previste dal d.lgs. 39/2010, il processo origina con una richiesta di proposta di servizi professionali a cura dell'organo di controllo¹ ai fornitori di servizi di revisione. Si prosegue con l'esame delle proposte ricevute e con la redazione scritta o verbale di un parere motivato del Comitato stesso o del Collegio sindacale all'Assemblea e, infine, con la approvazione dell'Assemblea che dà valenza al contratto stipulato tra le parti confermando l'accettazione della proposta di servizi professionali precedentemente inviata.

Dopo la nomina del revisore, il Collegio sindacale deve comunque mantenere uno continuo scambio di informazioni con il revisore, utili all'espletamento dei rispettivi incarichi (art. 2409-*septies* c.c.).

Come sarà illustrato nel capitolo successivo, per garantire l'indipendenza del revisore le norme vigenti hanno posto molti vincoli allo sviluppo di servizi professionali ulteriori che il revisore, o la società di revisione (di seguito "il revisore"), può fornire alla società revisionata e ha posto il delicato problema dell'indipendenza del revisore legale.

1. Comitato per il controllo interno e la revisione contabile, nel caso di EIP, e Collegio sindacale, negli altri casi.

3.1 Il conferimento e la revoca dell'incarico

Salvo il caso in cui la revisione legale dei conti venga svolta dal Collegio sindacale, come nelle S.r.l. e solo in certi casi, il codice civile affida tale compito a un soggetto iscritto al Registro dei revisori legali o ad una società di revisione²; in questo caso, il revisore legale, prima di esprimere la propria possibile candidatura per l'accettazione alla nomina, dovrà aver svolto le azioni previste dai Principi di comportamento della professione e dai Principi di revisione³ ed aver accertato l'inesistenza di ogni causa di ineleggibilità e/o di decadenza con la società che potrebbe assegnare l'incarico⁴.

Il contratto di revisione (di seguito anche "proposta di revisione") non è tra quelli contemplati dall'ordinamento legislativo nazionale con specifiche norme e, pertanto, rientra nei cosiddetti "*contratti atipici*".

In ottica internazionale se ne tratta solo nel Principio di revisione internazionale ISA n. 210 – *Terms of audit engagement*, non ancora approvato in sede nazionale.

Come già accennato, il conferimento dell'incarico si origina con la richiesta da parte dell'organo di controllo ai fornitori dei servizi di revisione legale di presentare la loro proposta di revisione.

In passato, la Consob ha emesso specifiche disposizioni sul modo di presentare queste proposte per garantire una certa uniformità di stile e di contenuto. Pur valendo solo per le società quotate, tali disposizioni costituiscono un riferimento importante anche per le società non quotate.

Ricevute ed esaminate le proposte, l'organo di controllo seleziona quella che ritiene preferibile, redige una proposta motivata e la sottopone all'Assemblea ordinaria dei soci per l'approvazione.

La proposta motivata va redatta per iscritto in caso di EIP, mentre non è obbligatoria la forma scritta per le altre società.

Qualora l'Assemblea non approvasse la proposta dell'organo di controllo, l'*iter* dovrà essere ripetuto da capo. Va da sé che per evitare inutili "bocciature" della proposta sarebbe opportuno che l'organo di controllo, se possibile, sondasse

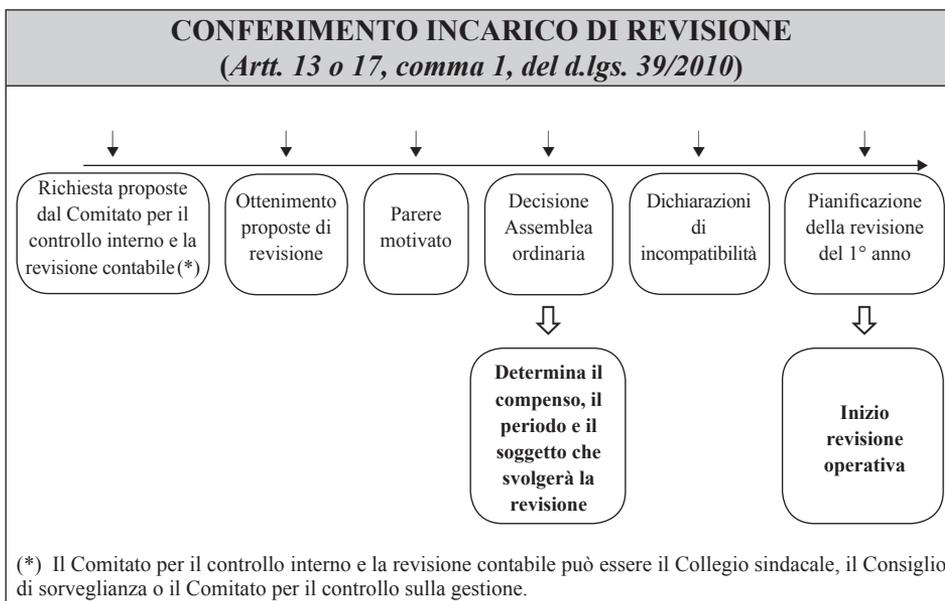
2. Le società che svolgono particolari tipi di attività (ad esempio bancaria, finanziaria e assicurativa) sono soggette anche a controlli ulteriori da parte di organismi istituzionali di vigilanza e controllo quali la Consob o la Banca d'Italia.

3. Si vedano i Principi di revisione internazionali ISA 100 (*Assurance engagement*) ed ISA 210 (*Terms of audit engagements*).

4. Si veda il Principio di revisione n. 100 – Indipendenza del revisore.

preventivamente in merito le posizioni dei soci rilevanti o di eventuali aderenti a patti parasociali.

L'*iter* si conclude con il conferimento dell'incarico da parte dell'Assemblea ordinaria degli soci – unico organo titolato a deliberare in merito – che ha richiesto i servizi di revisione, nonché con lo scambio delle reciproche dichiarazioni di insussistenza di clausole di incompatibilità tra il revisore e la società revisionata.



3.1.1 Le caratteristiche dell'incarico e della sua revoca

Il d.lgs. 39/2010 ha innovato la disciplina del conferimento, della revoca e delle dimissioni dell'incarico da parte del revisore.

Le principali novità riguardano, tra le altre, la possibilità di dimissioni dall'incarico (aspetto che precedentemente non era considerato), l'introduzione del parere motivato dell'organo di controllo in fase di conferimento dell'incarico oltre all'importante modifica di competenze e ruoli nella scelta del soggetto a cui affidare la revisione legale.

• Conferimento dell'incarico

L'incarico è sempre conferito dall'**Assemblea ordinaria dei soci** che ne determina il compenso per tutto il periodo di durata dello stesso e i criteri per l'adeguata

mento che, di norma, l'adeguamento dei compensi all'inflazione e la modifica in caso di successive circostanze eccezionali o imprevedibili.

LA DELIBERA DELL'ASSEMBLEA ORDINARIA DEVE CONTENERE

- Oggetto della revisione contabile
- Riferimento agli esercizi interessati
- Clausole di variabilità del compenso per indicizzazione e fatti eccezionali o imprevedibili
- Durata dell'incarico

La delibera dell'Assemblea ordinaria di conferimento dell'incarico deve contenere, come minimo, quanto sotto evidenziato sopra.

Se vi fossero delle carenze informative e la società fosse un EIP, la delibera sarebbe nulla e andrebbe riconvocata l'Assemblea ed riapprovata la delibera corretta con tutti gli elementi richiesti.

Come già detto, una delle novità più importanti è che ora l'Assemblea richiede una **proposta motivata preventiva** dell'organo di controllo, il quale ha, pertanto, un ampio potere di iniziativa in merito alla scelta del revisore.

Si passa quindi dalla scelta effettuata dagli amministratori a quella effettuata dall'organo di controllo. La scelta operata in proposito dal legislatore è fortemente innovativa in quanto *toglie agli amministratori il potere di scelta del revisore*. I motivi di questa decisione possono essere diversi ma quello che sembra più interessante è il desiderio del legislatore di cercare di mantenere un certo livello qualitativo della revisione che negli ultimi tempi è stato parzialmente compromesso da una costante riduzione degli onorari, con conseguenti riflessi negativi sul livello qualitativo del servizio reso. Dato che in revisione il livello di onorari è basato sulla stima delle ore impiegabili nello svolgimento dell'incarico e sull'esperienza e capacità del revisore chiamato ad operare, una riduzione eccessiva degli onorari può essere indice di una progressiva caduta del livello qualitativo dell'incarico svolto, con evidenti riflessi sulla sua efficacia ed utilità.

La scelta da parte degli amministratori sui soggetti a cui affidare l'incarico vigente precedentemente è stata spesso "orientata" più sul valore economico dell'onorario che dalla qualità del lavoro da svolgere. A ciò va aggiunto che – non di rado – gli amministratori non hanno la capacità e le conoscenze per valutare la natura e la portata del lavoro del revisore e quindi, spesso, la loro scelta è stata guidata da interessi conflittuali in materia (minor onorario, minor revisione).

L'idea di affidare all'organo di controllo la scelta del revisore da sottoporre alla ratifica assembleare è quella di cercare di garantire un certo livello di competenza nella selezione, tale da non portare a scegliere il revisore solo in base all'onorario proposto, ma in base al tipo di revisione che si intende svolgere, alla qualità del lavoro svolto e ai requisiti del revisore.

D'altronde, l'esperienza successiva, la crisi incombente e la necessità di ridurre i costi ha portato comunque una notevole riduzione dei compensi anche con l'intervento dell'organo di controllo.

Come detto, l'art. 19 del decreto "ridisegna" gli organi di controllo negli EIP e istituisce il cd. "**Comitato per il controllo interno e la revisione contabile**"⁵, cui sono affidati compiti di vigilanza su:

- a) il processo di informativa finanziaria;
- b) l'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di gestione del rischio;
- c) la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati;
- d) l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale, in particolare per prestazioni di servizi non di revisione all'ente sottoposto alla revisione legale dei conti.

Negli EIP che adottano il sistema di amministrazione e controllo dualistico, le funzioni del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile sono esercitate da un apposito Comitato costituito all'interno del Consiglio di sorveglianza. In tal caso, almeno uno dei componenti del Comitato deve essere scelto tra gli iscritti nel Registro dei revisori legali.

• *Revoca dell'incarico*

La **revoca dell'incarico**, ai sensi del comma 3 dell'art. 13 del d.lgs. 39/2010, può essere chiesta dall'Assemblea qualora ricorra una **giusta causa**. In questo caso l'Assemblea provvederà contestualmente a conferire l'incarico ad un altro revisore.

È previsto espressamente che la divergenza di opinioni su un trattamento contabile o sulle procedure di revisione da svolgere non possa **mai** costituire una giusta causa di revoca dell'incarico.

5. Attualmente, come noto, tale organismo non è previsto nelle leggi speciali (TUIF). È previsto – paragrafo 8 – nelle società emittenti (quotate) che scelgono di adottare, su base volontaria, il Codice di autodisciplina di Borsa Italiana, Comitato per la *corporate governance*, peraltro con compiti di supporto al Consiglio di amministrazione in parte diversi da quelli previsti nello schema.

- ***Dimissioni del revisore***

Con il comma 4 dell'art. 13, si prevede ora anche la **possibilità di dimissioni del revisore**. Esse possono avvenire nei modi che saranno stabiliti da uno specifico regolamento attuativo del MEF che disciplinerà anche le ipotesi di risoluzione consensuale o per giusta causa del rapporto contrattuale con il revisore.

In caso di dimissioni, il revisore è comunque soggetto al **risarcimento del danno** e ha l'obbligo di adoperarsi affinché la società disponga di un periodo di tempo "adeguato" per organizzare la scelta del nuovo revisore, salvo il caso di inadempimento grave e comprovato del revisore (ad esempio, per grave malattia, invalidità o morte).

Nei casi di dimissioni o di risoluzione consensuale del contratto, il comma 5 dell'art. 13 prevede che la revisione continui ad essere svolta, per un periodo non superiore ai sei mesi, dal medesimo revisore sino a quando non sia stato nominato un nuovo revisore legale. In questi casi – di per sé poco frequenti – sia la società revisionata sia il revisore legale sono tenuti ad informare tempestivamente il MEF e, in caso di revisioni negli EIP, la Consob, in merito alle ragioni che hanno portato alle dimissioni, revoca o risoluzione del rapporto.

- ***Responsabilità del revisore legale***

Le possibilità di dimissioni e di revoca sopra illustrate non esimono, tuttavia, il revisore dalle proprie responsabilità, che sono chiarite nell'art. 15 del decreto che tratta della responsabilità civile dei revisori legali, delle società di revisione legale e dei soggetti che hanno per essa effettuato l'attività. La direttiva non ha dettato uno specifico regime di responsabilità civile cui assoggettare i revisori legali e le società di revisione legale.

Il primo comma dell'art. 15 ribadisce il principio della **responsabilità solidale** tra revisore legale e amministratori, nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dai propri inadempimenti.

Questo aspetto è, a nostro avviso, poco corretto in quanto determinando una responsabilità solidale tra amministratori e revisori si confondono le responsabilità, anche civilistiche, tra chi redige un bilancio (gli amministratori) e chi lo verifica (i revisori).

Parificare il revisore all'amministratore, soprattutto in caso di frode o fatti illeciti, significa equiparare il frodatore al verificatore, cosa non corretta, dato che l'incarico per ricerca frodi è un incarico di tipo diverso dalla valutazione della so-

stanziale affidabilità di un bilancio. Tuttavia, la norma viene parzialmente attutita con la seconda previsione del comma 1 in cui viene stabilito che i revisori sono “*responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato*”, aspetto questo di non facile determinazione. In ogni caso resta un fraintendimento di fondo molto pericoloso.

Il secondo comma dell'art. 15 estende la responsabilità di cui al comma 1 anche al responsabile della revisione ed ai dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione, prevedendo un regime di solidarietà con la società di revisione per la quale operano: anche in questo caso essi risponderanno nei limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

Il terzo comma dell'art. 15 fissa in cinque anni, a partire dalla data di cessazione dell'incarico, il termine di prescrizione per l'azione di risarcimento.

• *Durata dell'incarico*

Le attuali norme diversificano la durata dell'incarico di revisione a seconda che la società sia un EIP – ente di interesse pubblico – o meno.

Nel caso in cui la società NON sia un EIP, l'incarico dura **tre esercizi** e si conclude con la data dell'Assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio. In questo caso l'incarico può essere rinnovato e il rinnovo non è soggetto ad alcun limite temporale di legge. In altre parole, un incarico di questo tipo potrebbe essere rinnovato – di triennio in triennio – allo stesso revisore per tutta la vita della società.

L'INCARICO PER LE SOCIETÀ NON EIP (art. 13)

- Ha durata al massimo di tre esercizi per la società di revisione o per il revisore legale
- È conferito per l'intera durata dell'incarico
- Scade con l'assemblea che approva il bilancio del terzo esercizio

Per contro, nel caso in cui la società sia un EIP, la **durata dell'incarico** è fissata in:

- **nove esercizi**, in caso di società di revisione;
- **sette esercizi**, in caso di revisore legale (persona fisica).

In questo caso, l'incarico non può essere rinnovato o nuovamente conferito allo stesso revisore se non siano decorsi almeno tre esercizi dalla data di cessazione del precedente.

L'INCARICO PER LE SOCIETÀ EIP (art. 17)

- Ha durata **nove** esercizi per le *società di revisione* e di **sette** esercizi per il *revisore singolo*
- Può essere **conferito solo** agli iscritti nel *Registro dei revisori contabili*
- Non è rinnovato o nuovamente conferito se non sono decorsi almeno tre esercizi dal precedente incarico
- Si conferisce con parere motivato dell'organo di controllo (es. Collegio sindacale)

Ai sensi dell'art. 43, quinto comma, del d.lgs. 39/2010 si prevede che sino alla emanazione dei regolamenti del MEF “*i revisori legali e le società di revisione legale diverse da quelle iscritte nel (precedente) Albo Consob*” non possono svolgere la revisione degli EIP.

• **Indipendenza del revisore e servizi non ammessi**

Attualmente l'art. 17 del decreto prevede requisiti di indipendenza più stringenti per i revisori legali, le società di revisione e i propri dipendenti, le entità appartenenti alla loro rete, i soci, gli amministratori e i componenti degli organi di controllo. Essi **non possano fornire alcuno dei servizi di seguito elencati all'EIP che ha conferito l'incarico di revisione e alle società dallo stesso controllate o che lo controllano o sottoposte a comune controllo:**

- a) tenuta dei libri contabili e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alle relazioni di bilancio;
- b) progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili;
- c) servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri *pro veritate*;
- d) servizi attuariali;
- e) gestione esterna dei servizi di controllo interno;
- f) consulenza e servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale;
- g) intermediazione di titoli, consulenza per l'investimento o servizi bancari d'investimento;
- h) prestazione di difesa giudiziale;
- i) altri servizi e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegati alla revisione, individuati dalla Consob con il regolamento.

Sono inoltre previsti per il revisore legale una serie di adempimenti informativi da assolvere nei confronti del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile, tra cui quello relativo alla conferma annuale della propria indipendenza e alla comunicazione degli eventuali servizi non di revisione forniti all'EIP, anche dalla propria rete di appartenenza (art. 17).

Tali e altri aspetti legati all'indipendenza del revisore saranno più diffusamente trattati nel capitolo successivo.

3.2 La proposta di incarico di servizi professionali ed il suo contenuto

Come accennato in precedenza, la proposta di incarico di servizi di revisione (di seguito "proposta di revisione") viene redatta all'inizio dell'iter procedurale e sulla stessa l'organo di controllo è titolato ad esprimere un parere motivato.

Per la redazione e presentazione di una proposta di revisione è utile fare riferimento al contenuto del principio di revisione internazionale ISA n. 210 – *Agreeing the Terms of Audit Engagements*, e alla comunicazione Consob n. DAC/RM/96003556 del 18 aprile 1996, ove si raccomanda uno schema di proposta di servizi professionali con criteri generali di riferimento dei possibili contenuti, da adattare alle peculiarità di ogni incarico.

CONTENUTO STANDARD DI UNA PROPOSTA DI REVISIONE

- Oggetto della proposta
- Natura dell'incarico:
 - *principi contabili di riferimento*
 - *principi di revisione di riferimento*
 - *approccio di revisione per partecipazioni e bilancio consolidato*
 - *limiti della revisione*

I contenuti della proposta, che sarà poi richiamata dalla formale delibera di incarico dell'Assemblea ordinaria, variano in funzione della società revisionata e della frequenza dei controlli richiesti. In generale, una proposta dovrebbe contenere almeno i seguenti elementi:

- Oggetto della proposta. In questo paragrafo occorre indicare l'oggetto della proposta stessa (ad esempio, bilancio civilistico e/o bilancio consolidato, relazione semestrale) ed il riferimento normativo, se applicabile⁶, in base al quale emerge l'esigenza della revisione legale dei conti, oltre alla durata dell'incarico.

Si riporta di seguito, a titolo esemplificativo, il paragrafo relativo all'oggetto di una proposta per la revisione di un EIP:

6. Si ricorda infatti che la revisione legale dei conti, oltre ai casi in cui è prevista obbligatoriamente per legge, può anche essere richiesta su base volontaria. In questo caso si potranno anche effettuare revisioni per un solo esercizio di riferimento.

“1 – Oggetto della proposta

La presente proposta riguarda l'incarico di revisione legale dei conti della ABC SpA ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 39/2010 e, quale Ente di Interesse pubblico ai sensi dell'art. 16 del medesimo decreto, per il novennio 2011-2019 e comporterà lo svolgimento dell'attività di revisione legale del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato della ABC SpA relativi al novennio. [...]”.

- **Natura dell'incarico.** Un paragrafo specifico della proposta va dedicato alla natura dell'incarico: ove saranno indicati i principi di revisione e i principi contabili utilizzati per lo svolgimento della revisione legale, i profili di responsabilità del revisore e della società revisionata e le eventuali procedure di revisione nel caso di revisione di un bilancio consolidato.

In tema di responsabilità è bene precisare che la proposta di revisione dovrà contenere la precisazione che compete agli amministratori della società che conferisce l'incarico la responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio e della correttezza delle informazioni in esso contenute, nonché la regolare tenuta della contabilità, l'adeguatezza del sistema di controllo interno e dell'integrità del patrimonio sociale. La responsabilità del revisore, infatti, è limitata a verificare che il bilancio, nel suo complesso, sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria, nonché il risultato economico della società.

La proposta, inoltre, preciserà che la pianificazione e lo svolgimento della revisione è finalizzata ad ottenere un “ragionevole” grado di sicurezza, ma non una “assoluta” sicurezza, che il bilancio non sia viziato da errori significativi e che la revisione presuppone l'esame e l'ottenimento di elementi probativi adeguati e sufficienti sui dati e le informazioni di bilancio, nonché sulla valutazione dei principi contabili e le stime utilizzate dagli amministratori per la redazione del bilancio stesso. È prassi indicare che, a causa della natura selettiva e degli altri limiti previsti nelle procedure di revisione ed in ogni sistema di controllo interno, rimane un inevitabile rischio che eventuali irregolarità, anche significative, possano non essere individuate.

Questi aspetti sono importanti per ridurre eventuali fraintendimenti tra chi immagina che la revisione includa aspetti che in effetti non comprende. Ad esempio, tra i luoghi comuni si potrebbe credere che il revisore rediga il bilancio o che la revisione si occupi solo di scoprire frodi e fatti illeciti.

Si riportano di seguito, a titolo esemplificativo, alcuni stralci del paragrafo relativo alla natura dell'incarico di una proposta per la revisione di un EIP:

“2 – Natura dell’incarico**a) Principi di revisione**

Al fine di esprimere il nostro giudizio professionale sul bilancio d’esercizio della ABC SpA relativamente al novennio, svolgeremo un esame dello stesso in conformità ai Principi di Revisione raccomandati dalla Consob, ovvero ad eventuali ulteriori Principi di Revisione che saranno adottati in sostituzione di quelli attualmente applicabili. [...]

b) Principi contabili

I principi contabili ai quali la nostra società di revisione farà riferimento per la interpretazione e la integrazione delle norme di legge che disciplinano la redazione del bilancio sono quelli emanati dall’Organismo Italiano di Contabilità.

c) Responsabilità della redazione del bilancio di esercizio

La responsabilità della redazione del bilancio di esercizio, della correttezza delle informazioni in esso contenute, nonché della regolare tenuta delle scritture contabili, della corrispondenza del bilancio d’esercizio alle risultanze delle scritture contabili, dell’adeguatezza del sistema di controllo interno e dell’integrità del patrimonio sociale compete agli amministratori della ABC SpA, anche ai sensi degli artt. 2423 e 2621 del codice civile.

È nostra la responsabilità di:

- (i) verificare, nel corso dell’esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;*
- (ii) esprimere con apposita relazione un giudizio professionale sul bilancio d’esercizio nel suo complesso sulla base della revisione legale dei conti condotta in conformità ai Principi di Revisione di cui al precedente paragrafo (a).*

Resta inteso che sarà responsabilità dei sindaci della ABC SpA vigilare sull’osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed, in particolare, sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla ABC SpA e del suo concreto funzionamento.”

CONTENUTO STANDARD DI UNA PROPOSTA DI REVISIONE

- Modalità di esecuzione dell’incarico
- Documenti finali – Relazioni
- Compensi, condizioni di pagamento
- Clausole di variabilità dei compensi
- Incompatibilità della società di revisione e dei revisori

- Modalità di esecuzione dell’incarico. In questo paragrafo si espone la metodologia di verifica che si intende adottare nel corso della revisione e una sintesi

delle principali procedure di verifica per le aree principali e le più importanti voci di bilancio. Si evidenziano, inoltre, i limiti intrinseci dovuti alla natura ed alla estensione delle verifiche, effettuate su base campionaria, che comportano sempre un rischio inevitabile di non essere in grado di rilevare tutti gli eventuali errori o le rappresentazioni difformi dalle norme di riferimento.

Si riportano di seguito, a titolo esemplificativo, alcuni stralci del paragrafo relativo alle modalità di svolgimento dell'incarico di una proposta per la revisione di un EIP:

“3 – Modalità di svolgimento dell'incarico

Considerata l'attività caratteristica della ABC SpA, sulla base delle informazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche relative all'esercizio chiuso il 31 dicembre 20XX, l'incarico di revisione legale dei conti sarà diretto in particolare, ma non esclusivamente, a verificare:

Sistema di controllo interno

Lo scopo di analizzare e sondare il sistema dei controlli contabili interni non è quello di esprimere un giudizio sul sistema come tale, bensì quello di formulare una base per determinare la natura, i tempi e l'estensione del nostro esame sul bilancio nel suo complesso.

Elaborazione elettronica dei dati

Analisi di alcune specifiche procedure di elaborazione elettronica con riferimento alla loro complessità tecnica, ai controlli di input e output, ai controlli di validità e di processo, alla sicurezza logica e fisica dei dati.

Voci di bilancio

- Cassa – Verifica fisica a campione.*
- Banche e istituti finanziari – Richiesta di conferma diretta da parte degli istituti di credito dei relativi saldi e rapporti in essere. Verifica, con il metodo del campione, degli stati di concordanza dei saldi dei vari conti esposti nella contabilità con gli estratti conto delle banche. Verifica della corretta applicazione del principio della competenza.*
- Attività immateriali – Verifica della continua validità delle immobilizzazioni capitalizzate in esercizi precedenti. Analisi delle immobilizzazioni immateriali capitalizzate nell'esercizio, mediante controllo della documentazione di supporto ed accertamento del requisito dell'utilità pluriennale. Verifica che le limitazioni alla distribuzione dei dividendi previste dalle norme di legge vigenti in presenza di costi di impianto e di ampliamento, di costi di ricerca, di sviluppo e di altri costi pluriennali per la parte non ancora ammortizzata siano state rispettate. Verifica delle quote di ammortamento a carico dell'esercizio. Verifica delle procedure poste in essere dal soggetto sottoposto a revisione al fine di determinare eventuali perdite di valore.*

(segue)

- *Attività materiali – Verifica a campione dell'esistenza fisica di cespiti acquistati in esercizi precedenti. Verifica degli incrementi più significativi delle immobilizzazioni tecniche, mediante esame dei relativi documenti giustificativi e controllo fisico del cespite. Verifica a campione dei cespiti dismessi. Verifica a campione degli ammortamenti dell'esercizio. Verifica delle procedure poste in essere dal soggetto sottoposto a revisione al fine di determinare eventuali perdite di valore. [...]*

Attività propedeutica

Tale fase, che sarà svolta nel primo anno di lavoro, inizierà dopo il conferimento dell'incarico. Essa comporterà l'esame delle carte di lavoro predisposte dal precedente revisore contabile, l'analisi dei principi contabili adottati nei precedenti esercizi, lo studio e la valutazione delle principali procedure che costituiscono il sistema di controllo contabile interno.

Durante tale fase, inoltre, provvederemo ad identificare e valutare le principali procedure informatiche utilizzate dalla società ed individueremo quali tra esse potranno essere oggetto di esame mediante l'utilizzo di software di revisione.

Sulla base dei risultati che emergeranno da tali attività provvederemo a predisporre la strategia di revisione, definendo la natura, l'estensione e la tempistica delle procedure di revisione legale dei conti da svolgere. [...]"

- Personale impiegato, tempi e corrispettivi. Si forniscono indicazioni circa il responsabile della revisione legale, sui tempi necessari allo svolgimento dell'incarico e sui relativi onorari.

Si riportano di seguito, a titolo esemplificativo, alcuni stralci del paragrafo relativo al personale impiegato, ai tempi e ai corrispettivi di una proposta per la revisione di un EIP:

“4 – Personale impiegato, tempi, corrispettivi e altre spese accessorie della revisione

4.1 Personale impiegato

Il responsabile dell'incarico sarà il Dott., nella sua qualità di socio della società di revisione. Al termine del settimo esercizio del presente incarico sarà necessario procedere alla sostituzione del socio responsabile dell'incarico, come previsto dall'art. 17 del d.lgs. 39/2010. [...]

4.2 Tempi

La stima del numero delle ore è stata determinata tenuto conto degli elementi informativi acquisiti nell'ambito dei colloqui intercorsi con il personale responsabile in merito all'attività e all'organizzazione aziendale, alle caratteristiche del sistema di controllo interno quali ci sono stati configurati, nonché della conseguente valutazione preliminare del rischio di revisione, avendo inoltre come riferimento i parametri dimensionali e le caratteristiche del settore specifico di appartenenza della società.

(segue)

4.3 Onorari e spese

Il criterio di calcolo degli onorari è basato sul livello di responsabilità ed esperienza del nostro personale professionale, tenuto conto del tempo da noi ritenuto necessario per assolvere l'incarico. Sulla base di quanto esposto precedentemente, avendo come riferimento il bilancio d'esercizio relativo al 20XX e la struttura della società così come illustrateci, la quantificazione dei nostri onorari, per singolo esercizio, è la seguente:

	<u>Ore</u>	<u>Onorari</u> (Euro)
<i>Incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio della ABC SpA</i>	<u>100</u>	<u>10.000</u>

Gli importi indicati non comprendono l'IVA, le spese vive e di segreteria, da fatturarsi in base al costo sostenuto. [...]”

- Documenti finali (relazioni). Si forniscono indicazioni sulla forma delle relazioni di revisione e delle comunicazioni da fornire durante o al termine dell'incarico.

A tale proposito si evidenzia che per gli EIP, l'art. 19, comma 3, del decreto di riforma ha introdotto l'obbligo per il revisore di presentare annualmente al Comitato per il controllo interno e la revisione contabile una **relazione sulle questioni fondamentali** emerse in sede di revisione legale, e in particolare sulle carenze significative rilevate nel sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria.

Si riportano di seguito, a titolo esemplificativo, alcuni stralci del paragrafo relativo ai documenti finali di una proposta per la revisione di un EIP:

“5 – Documenti finali

Le relazioni che saranno emesse al termine del lavoro di revisione legale del bilancio d'esercizio della ABC SpA per il novennio saranno redatte in linea con quanto previsto dalla Comunicazione Consob n° 99088450 del 1° dicembre 1999 o da eventuali successive comunicazioni che dovessero essere emanate sull'argomento.

In osservanza alle regole della nostra professione, le nostre relazioni (e/o traduzioni in altra lingua) non possono essere riprodotte né rese disponibili disgiuntamente dai fascicoli completi di bilancio cui esse si riferiscono. Nel caso di riproduzione a mezzo stampa e/o mediante qualsivoglia altro mezzo di diffusione (es. internet) così come nel caso di traduzioni in altra lingua del bilancio congiuntamente alla nostra relazione di revisione, o altro possibile utilizzo, sarà necessaria la nostra preventiva approvazione scritta.”

- Situazioni di incompatibilità. Si tratta di indicare i nominativi dei soci e dei componenti degli organi di amministrazione, in caso di incarico alla società di revisione, per permettere alla società revisionata di valutare eventuali incompatibilità presenti e future.

Quanto sopra evidenziato rappresenta il contenuto principale di una proposta di revisione la quale, oltre a numerosi allegati, contemplerà anche una serie di altri paragrafi relativi a:

- trattamento dei dati personali e riservatezza;
- obblighi previsti dalla normativa antiriciclaggio;
- trattamento delle comunicazioni elettroniche;
- modello di organizzazione, gestione e controllo ai sensi del d.lgs. 231/2001;
- foro competente in caso di controversie.

La proposta è sottoscritta dal responsabile della revisione e, per essere valida ed efficace, dovrà essere accettata integralmente, in tutte le condizioni ivi contenute, dalla società revisionata.

3.3 La revisione delle società controllate

Se il revisore della società controllante è anche revisore della società controllata, delle filiali e delle divisioni dotate di autonomia (dette anche “succursali” o “*branch*”), i fattori che influenzano la decisione di stipulare una lettera di incarico separata per ogni società operativa riguardano:

- l’organo societario che nominerà il revisore;
- l’obbligo o meno di emettere una relazione di revisione specifica;
- le norme di legge nazionali;
- l’ampiezza di qualsiasi lavoro svolto da altri revisori;
- la percentuale di proprietà da parte della società controllante;
- il maggior o minor grado d’indipendenza della direzione dell’unità rispetto alla società controllante.

In tal senso la Consob richiede specificatamente che il revisore della società controllante sia anche il più importante revisore delle società del Gruppo.

3.4 Il parere motivato dell’organo di controllo nel conferimento dell’incarico

Come già accennato, l’organo di controllo (Collegio sindacale o Consiglio di sorveglianza o Comitato di controllo sulla gestione) assume oggi un ruolo molto importante nella nomina e revoca del revisore e nel reciproco scambio di dati e informazioni con lo stesso (art. 2409-*septies* c.c.).

Per rilasciare il proprio **parere motivato** l'organo di controllo dovrà assumere informazioni sufficienti per esprimersi sugli aspetti inerenti l'indipendenza del revisore, nonché sulla sua idoneità tecnica, con riguardo all'organizzazione e all'ampiezza e complessità dell'incarico da svolgere; dovrà inoltre valutare l'adeguatezza e la completezza del piano di revisione e la congruità del compenso richiesto.

**IL PARERE MOTIVATO
DEL COLLEGIO SINDACALE RIGUARDA:**

- Idoneità tecnica della società di revisione o del soggetto incaricato
- Adeguatezza e completezza del piano di revisione proposto
- Organizzazione della società in relazione all'ampiezza e complessità dell'incarico da svolgere (ad es. quale è la sua esperienza precedente nel settore dell'impresa)

Con una sua proposta motivata il Collegio sindacale passa alla Assemblea la decisione.

Il CNDCEC nel maggio 2010 ha illustrato – in una nota informativa – un esempio di parere motivato, da adattare alle circostanze, che di seguito si ripropone:

**PROPOSTA MOTIVATA PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI
REVISIONE LEGALE DEI CONTI AI SENSI DELL'ART. 13 D.LGS. 39/2010**

“Ai Signori Soci/Azionisti della Società,

Il Collegio Sindacale / Consiglio di Sorveglianza / Comitato di controllo sulla gestione

PREMESSO

□ *che, in vista della scadenza per avvenuta decorrenza dei termini dell'incarico a suo tempo conferito all'attuale Revisore (o Società di Revisione), l'Assemblea dei Soci deve deliberare in merito all'affidamento di tale incarico di revisione legale dei conti; che in data il 7 aprile 2010 è entrato in vigore il d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, recante Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE (di seguito Decreto);*

□ *che l'art. 13 del d.lgs. 39/2010 ha testualmente previsto che: «Salvo quanto disposto dall'articolo 2328, secondo comma, numero 11), del codice civile, l'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale dei conti e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico»;*

(segue)

CONSIDERATO

- che sono pervenute al Collegio Sindacale / Consiglio di Sorveglianza / Comitato di controllo sulla gestione n. distinte dichiarazioni di disponibilità a ricevere l'incarico di revisione legale;*
- che, in merito all'oggetto dell'incarico, la dichiarazione di disponibilità (ovvero: le dichiarazioni di disponibilità) prevede (prevedono), per ciascun esercizio, la revisione legale del bilancio di esercizio, la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione, nonché della coerenza della relazione sulla gestione;*
- che il **corrispettivo** indicato nella dichiarazione di disponibilità (o i corrispettivi indicati nelle dichiarazioni di disponibilità) ad assumere l'incarico di revisione legale, per ciascun esercizio, risulta il seguente (o risultano i seguenti): (indicare);*

VERIFICATO

- che le modalità di svolgimento della revisione illustrate nella dichiarazione (o nelle dichiarazioni) di disponibilità, anche considerate le ore e le risorse professionali all'uopo previste, risultano adeguate in relazione all'ampiezza e alla complessità dell'incarico;*
- che la dichiarazione di disponibilità (o tutte le dichiarazioni di disponibilità) contengono anche specifica e motivata dichiarazione concernente il possesso di ciascuno dei requisiti d'indipendenza previsti della legge (cfr: in particolare art. 10 ed eventualmente art. 17, d.lgs. n. 39/2010);*
- che, sulla base di quanto desumibile dalla proposta, il Revisore legale (Società di revisione legale) che ha dichiarato [o: il Revisore legale (Società di revisione legale) che hanno dichiarato] la propria disponibilità ad assumere l'incarico risulta (risultano) in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dalla legge;*
- che il Revisore legale (Società di revisione legale) proposto risulta (risultano) disporre di organizzazione e idoneità tecnico-professionali adeguate alla ampiezza e alla complessità dell'incarico;*

PROPONE

sulla base delle motivazioni esposte, che l'incarico di revisione legale dei conti per gli esercizi ... sia affidato dall'assemblea, previa determinazione del corrispettivo per l'intera durata dell'incarico (nonché degli eventuali criteri per l'adeguamento durante lo svolgimento dell'incarico), a:

Revisore legale/Società di revisione:

Nominativo/Denominazione, Sede legale, P.IVA/Registro imprese e C.F.

(in caso di Società di revisione)

Nominativo del responsabile della revisione

.....
Luogo e Data

Firmato
*Il Collegio Sindacale/
Consiglio di Sorveglianza/
Comitato di controllo sulla gestione*

3.5 I diversi tipi di servizi di revisione

Al termine di questo capitolo è utile ricordare che oggi i servizi di revisione sono molto diversificati e la “rete” di appartenenza del revisore, cui si è fatto cenno precedentemente, è in grado di soddisfare le esigenze più differenti dei propri clienti.

Suddividendo i servizi resi secondo la loro diversa natura, abbiamo almeno quattro grandi categorie:

- a) servizi di revisione di tipo contabile o simili, (*financial audit*);
- b) servizi di revisione di tipo operativo (*operational audit*);
- c) servizi di osservanza di norme, leggi, contratti, ecc. (*compliance audit*);
- d) servizi di ricerca di frodi (*forensic audit*).

Normalmente in Italia i servizi di *operational audit* sono svolti sia da revisori esterni che interni, mentre quelli di *compliance* rientrano spesso tra i compiti dell'organo di controllo, ma possono anche essere svolti da soggetti specificatamente incaricati.

Il fatto che se ne parli è perché i servizi diversi dai *financial audit* rappresentano una parte importante dei ricavi delle società operanti nel settore. Tra essi si citano gli incarichi di revisione limitata, di specifiche procedure di verifica richieste dalla controparte (c.d. “procedure concordate” o “*agreed upon procedures*”) e di compilazione di dati e prospetti contabili in senso lato, e via dicendo.

• *Financial audit*

Rimanendo nell'ambito dei servizi di revisione contabile, i servizi di *financial audit* possono essere suddivisi in servizi di revisione completa e altri tipi di servizi.

I servizi di *financial audit* si riferiscono in genere ad ogni informativa contabile emessa dalla società. Si tratta quindi di revisione completa del bilancio d'esercizio o del bilancio consolidato, di revisione della relazione semestrale, ecc.

Come previsto dall'art 17 del decreto è fatto divieto al revisore, in caso di EIP, di svolgere alcuni tipi di servizi professionali **contemporaneamente** all'attività di revisione legale e presso una società o le sue controllate. Tale articolo, tuttavia, *non vieta lo svolgimento di quegli stessi servizi professionali in toto o verso altri soggetti di cui NON si svolge alcuna revisione legale.*

Un esempio chiarirà le idee. La società di revisione Alfa svolge un incarico di revisione legale per un novennio alla società Beta, società quotata alla Borsa Italiana: per tale motivo Alfa non può svolgere alcuno dei servizi vietati dall'art.

17, ma ciò NON impedisce ad Alfa di tenere i libri contabili per la società Gamma che non ha alcun rapporto con la società Beta e per la quale Alfa non svolge attività di revisione legale.

• ***Operational audit***

In genere questi incarichi riguardano l'analisi di una parte o dell'intera organizzazione aziendale per determinarne l'efficienza e l'efficacia dell'utilizzo delle risorse aziendali in relazione agli obiettivi. Essi non sono quindi finalizzata alla corretta determinazione di un valore in bilancio (il totale dei crediti verso clienti, ad esempio) ma al **modo** in cui le operazioni sono effettuate.

Il termine ***operational audit***, tuttavia, include tre aspetti diversi identificabili come:

- *operational audit* in senso stretto: si focalizza sul modo in cui le operazioni sono svolte in termini di efficacia ed efficienza;
- *management audit*: è una analisi delle percezioni e delle valutazioni della direzione aziendale su come la macchina organizzativa funziona e consente di verificare l'adeguatezza del sistema organizzativo rispetto all'evoluzione di *business*, fornendo alla direzione gli elementi fondamentali per prendere una decisione sui processi di miglioramento-cambiamento organizzativo da attivare;
- *performance audit*: esprime una valutazione della *performance* delle persone o delle unità operative nell'esecuzione degli obiettivi aziendali.

• ***Compliance audit***

Molto diversi dagli *operational audit* sono gli incarichi di *compliance audit*. Essi traggono la loro ragion d'essere dall'ambiente regolamentare in cui operano le aziende che spingono/costringono queste ultime ad operare secondo determinate regole. A titolo di esempio, si consideri la stringente regolamentazione di vigilanza cui sono sottoposte le banche e gli altri intermediari finanziari che gestiscono i risparmi del pubblico o alle norme sulla sicurezza sul lavoro, e sulla salute ambientale, o ancora alle norme in tema di antiriciclaggio del denaro sporco. Si pensi altresì alle norme di derivazione interna alle aziende, come ad esempio alle procedure interne e alle politiche operative per la gestione del business o del personale.

Per assicurare la conformità dell'attività e dell'operatività dell'impresa a queste norme, un ente esterno (un organo di vigilanza o un ente governativo, ad esempio) o la stessa direzione aziendale possono richiedere un incarico di *compliance*

audit. Si pensi, ad esempio, alla verifica dei contributi statali per spese di ricerca o corsi di formazione finanziati.

L'obiettivo di un *compliance audit* è pertanto quello di determinare **se e in quale modo** un'impresa stia rispettando le regole previste.

Il *compliance audit* può essere svolto da soggetti indipendenti sulla attività che deve essere revisionata. Essi raccolgono e valutano le evidenze documentali in base alle richieste imposte dalla osservanza delle leggi.

Ad esempio, le autorità fiscali effettuano delle revisioni di tipo *compliance* per determinare se la dichiarazione dei redditi e la documentazione fiscale a supporto sino in accordo con il Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Un *compliance audit* può essere svolto per determinare se certe politiche manageriali e procedure relative – ad esempio – per rimborsi su note spese sono state correttamente eseguite. In altri casi le società che ricevono contributi dalle autorità governative o dalla UE che sono soggette a *compliance audit* per determinare se i fondi ricevuti sono stati utilizzati realmente per gli investimenti previsti e richiesti dalla legge. Le società assicurative spesso effettuano dei *compliance audit* per verificare che i danni siano stati subiti effettivamente e in che modo e così via.

• *Forensic audit*

Nell'ambito dell'attuale crisi economica, sempre maggiori appaiono oggi gli interventi di *forensic audit* che riguardano situazioni di reali o potenziali rischi di frode perpetrati all'interno dell'impresa o del gruppo.

Essi richiedono specialisti di settore in grado di svolgerli.

Per una compiuta disamina di questi incarichi si rimanda ai capitoli successivi.

Data la varietà dei servizi resi, è ovvio che per svolgere queste attività diverse dai *financial audit* non ci si debba riferire ai principi di revisione diversi dagli ISA. Infatti esse sono condotte seguendo i principi di tipo *International Standards on Related Services* ("ISRS") applicabili agli incarichi relativi alle procedure di verifica concordate⁷.

3.5.1 I servizi di *financial audit*: revisione del bilancio d'esercizio e consolidato

L'obiettivo della revisione legale è di acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio nel suo complesso sia

7. Si veda in merito il capitolo 1, paragrafo 1.4 - *I principi di revisione*.

redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione.

Nel formulare questo giudizio si devono ottenere adeguati e sufficienti elementi probativi per essere in grado di trarre valide conclusioni. Un giudizio indipendente aumenta la “credibilità” del bilancio stesso fornendo un livello di affidabilità maggiore ancorché la certezza assoluta non è in ogni caso possibile.

3.5.2 I servizi di financial audit: revisioni sommarie o limitate

L'obiettivo di una revisione sommaria o limitata è arrivare alla conclusione, in base alle procedure svolte (normalmente inferiori rispetto ad una revisione completa), di non essere venuto a conoscenza di informazioni che inducano a ritenere che l'informativa non sia stata redatta in accordo al quadro sistematico contabile di riferimento.

Le tecniche di controllo consistono generalmente nell'utilizzo di procedure di analisi comparativa, in colloqui con il personale e nella lettura dei verbali redatti dagli organi sociali. Normalmente non è inclusa una valutazione del sistema di controllo interno, né verifiche di conformità o di sostanza dei dati forniti e neppure controlli e verifiche delle informazioni ricevute durante le interviste con apposite ispezioni, osservazioni, indagini, conferme, conteggi e analisi comparative. Da quanto sopra emerge che i risultati ottenuti hanno valenza inferiore rispetto a quelli di una revisione completa.

3.5.3 Procedure di verifica concordate richieste dal committente

In un incarico di questo tipo si svolgono solo alcune procedure di controllo concordate a priori tra chi verifica e chi affida questo tipo di incarico. Quest'ultimo trarrà le proprie conclusioni dalla relazione del revisore che è inviata solo al committente proprio a motivo dei limiti dell'incarico fornito e delle procedure di verifica concordate. Altri utenti potrebbero interpretare erroneamente i risultati, se non dispongono di questi elementi, e ciò rappresenterebbe un rischio non accettabile anche per il revisore. Per questo motivo, la relazione è destinata all'uso esclusivo dei destinatari e per i fini concordati. Il suo eventuale utilizzo per finalità diverse potrebbe non essere appropriato e, pertanto, essa non potrà essere utilizzata per altri scopi o distribuita o copiata, interamente o in parte, ad alcuno, né la sua esistenza, o i suoi contenuti, potranno essere richiamati in alcun documento senza la preventiva autorizzazione scritta del revisore il quale, chiaramente, non assumerà alcuna responsabilità in caso di uso non autorizzato della relazione.

3.5.4 *Compilazione di dati e prospetti*

In un incarico di compilazione di dati e prospetti, il revisore presta la sua opera per raccogliere, classificare e sintetizzare informazioni finanziarie. Ciò normalmente potrebbe anche significare la pura redazione del bilancio d'esercizio o consolidato che significa ridurre le informazioni di dettaglio in pochi documenti sintetici tali da poter essere comprensibili senza ricorrere alle analisi sottostanti. Le procedure utilizzate non hanno alcuno scopo di esprimere un giudizio di affidabilità sulle informazioni, ma sono solo finalizzate alla redazione dei prospetti di bilancio senza l'assunzione di alcuna responsabilità, salvo palesi illogicità nell'analisi della congruità dei dati stessi.

In ogni caso, anche se non si assumono specifiche responsabilità, vi sono comunque vantaggi dal coinvolgimento di un esperto in materia contabile data la sua esperienza e capacità professionale. Potrebbe essere il caso di redigere alcuni prospetti richiesti dai principi contabili internazionali (IAS/IFRS) su specifico incarico di un cliente non revisionato dalla stessa società di revisione e che non disponga all'interno di personale adeguatamente qualificato in merito.

3.5.5 *Livello di affidabilità e tipi di servizi di financial audit*

Molto interessante è considerare la correlazione tra i diversi tipi di servizi con la loro natura, il loro livello di affidabilità o sicurezza che forniscono al cliente e con le relazioni emesse. Tali correlazioni si possono riassumere nel seguente prospetto:

REVISIONE E SERVIZI RELATIVI				
Tipo di servizio				
	Revisione completa	Revisione limitata	Specifiche procedure di verifica richieste	Compilazione di dati e prospetti
Livello di sicurezza	<i>Sicurezza elevata ma non assoluta</i>	<i>Sicurezza moderata</i>	<i>Nessuna sicurezza</i>	<i>Nessuna sicurezza</i>
Tipo di relazione	<i>Positiva</i>	<i>Negativa</i>	<i>Risultati e fatti per le sole procedure di verifica richieste</i>	<i>Identificazione dei documenti compilati</i>

Cominciamo dai livelli di sicurezza dei risultati forniti dal revisore.