



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 17 ottobre 2017

Commissione Consultiva Revisione Legale

La Revisione Legale in Italia dopo il D.Lgs. 135/16

Dott. Severino Gritti

**Le attività propedeutiche all'assunzione
dell'incarico di revisione**



Le attività preliminari: 4 livelli

1. le valutazioni relative al rischio ed alla possibilità ed opportunità di accettare o continuare l'incarico;
 2. l'indipendenza;
 3. la valutazione dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico e del corrispettivo;
 4. la definizione dei termini dell'incarico.
- ▶ Parziali novità introdotte dal D.Lgs. 135/2016
 - ▶ Applicabilità per sindaci-revisori: revisori individuali, società di revisione, nessun adattamento per i sindaci-revisori.
 - ▶ Per i sindaci-revisori le nuove regole, più strette, prevalgono su quelle dei sindaci.

Deontologia, indipendenza...riferimenti

Soggetti non EIP e diversi da Enti sottoposti a regime intermedio:

- Artt. 9, 9-bis, 10 e 10-bis D. Lgs. 39/2010;
- Principi di deontologia professionale, indipendenza e obiettività elaborati da ordini e associazioni professionali congiuntamente al MEF e alla Consob ex artt. 9 comma 1 e 10, comma 12, D.Lgs. 39/2010, previa sottoscrizione di una Convenzione (in via transitoria PR100).

EIP (Emittenti valori mobiliari; Banche e Assicurazioni):

- Disciplina Generale;
- Art. 17 D. Lgs. 39/2010, con richiamo ad un Regolamento Consob in tema di indipendenza;
- Artt. 4,5 e 6 Regolamento UE 537/2014.

Enti sottoposti a regime intermedio (es. Sim, Sicav, Sgr, Società diffuse):

- Disciplina Generale;
- Art. 17 D. Lgs. 39/2010, con richiamo ad un Regolamento Consob in tema di indipendenza;
- Artt. 4, paragrafi 1 e 2, art. 5, paragrafi 1 e 5, e art. 6, paragrafo 1, Regolamento UE 537/2014.

Alcune modifiche del D.Lgs. 135/2016

- Art. 9 previgente: Deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale
 - D.Lgs.39/2010novellato:
 - Art. 9 – Deontologia e scetticismo professionale
 - Art. 9 bis– Riservatezza e segreto professionale
- Art. 10 previgente: Indipendenza e obiettività
 - D.Lgs.39/2010novellato:
 - Art. 10 – Indipendenza e obiettività
 - Art. 10 bis– Modalità di svolgimento della revisione legale, con rinvii alle tematiche di “indipendenza”
 - Maggiore dettaglio e rigore

Indipendenza: art. 10 D.Lgs. 39/2010

La norma tratta, anzitutto, dell'indipendenza, fondandola su alcuni principi cardine:

- l'estensione del problema dell'indipendenza alla “rete” del revisore, come definita all'art. 1, comma 1, lett. l) dello stesso decreto;
- il punto di vista oggettivo del “terzo informato, obiettivo e ragionevole”, art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 39/2010;
- la dialettica minaccia/salvaguardia. sono individuate circostanze, anche relative alla rete, che non consentono di accettare l'incarico ed altre che minacciano l'indipendenza e vanno fronteggiate con misure di salvaguardia;
- connesso al tema dell'indipendenza ed obiettività v'è anche quello dei **corrispettivi**, che devono garantire **qualità** e **affidabilità** della revisione e devono essere determinati, quindi, sulla base dei **tempi necessari** e delle risorse da utilizzare, da stimare sulla base di parametri e circostanze definite. L'art. 13 dispone che l'assemblea dei soci, conferendo l'incarico su proposta dell'organo di controllo, determina il corrispettivo per l'intera durata e gli eventuali criteri di adeguamento, nel corso dell'incarico.

Controllo di Qualità: art. 20 D.Lgs. 39/2010

La revisione legale va svolta applicando i principi di revisione;

- ISQC Italia 1, che tratta della responsabilità del revisore (per tutti i servizi di *assurance*) riguardo al proprio sistema interno di controllo della qualità, che deve garantire dalle violazioni dei principi di indipendenza, prevedere l'attestazione scritta annuale, da parte di ogni membro del team, del rispetto dei principi di indipendenza e deve prevedere misure di salvaguardia per mitigare la minaccia di familiarità.
- ISA Italia 210, sulla definizione dei termini dell'incarico. Il principio definisce le condizioni che consentono ad un revisore di accettare o mantenere un incarico ed indica i termini essenziali che devono essere concordati con l'impresa, in forma scritta, prima della accettazione.
- ISA Italia 220, sul controllo interno della qualità dell'incarico di revisione contabile. Il principio declina il contenuto del principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1 al caso della revisione contabile del bilancio, e ne conferma gli aspetti pertinenti le attività preliminari.
- (ISA Italia) 300, sulla pianificazione della revisione contabile.

Sindaci-Revisori: aspetti individuali e collegiali

- Al Revisore vengono richieste specifiche valutazioni con riferimento all'accettazione e al mantenimento dell'incarico ed una rigorosa valutazione della propria indipendenza, da documentare.
- Sono previste vincolanti disposizioni per la determinazione dei corrispettivi con l'obbligo di formalizzare i termini dell'incarico per iscritto, prima di accettarlo.
- Le regole devono essere rispettate anche nel caso in cui la revisione sia affidata al collegio sindacale, (dovendo quindi integrare le indicazioni delle Norme di comportamento con le specificità della revisione).
- Le regole sulla revisione (soprattutto quelle sulle attività preliminari) sono «pensate» per la società di revisione o il revisore individuale; nel caso dei sindaci-revisori devono essere adattate alla composizione collegiale, che però si costituisce solo al momento della nomina.
- Attività preliminari svolte in modo individuale dai candidati sindaci-revisori
- Attività preliminari (maggior parte) da svolgersi congiuntamente → coordinamento dei candidati sindaci prima dell'assemblea, se possibile.

Aspetti individuali e collegiali - segue

- Nei casi in cui non sia possibile coordinamento, i sindaci nominati si riserveranno di accettare l'incarico, fino a quando non avranno espletato, collegialmente, le attività preliminari all'accettazione;
- La maggior parte delle attività preliminari all'accettazione o al mantenimento dell'incarico devono essere svolte dai candidati sindaci-revisori sulla base delle disposizioni che riguardano l'organo di vigilanza e sulla base delle norme per la revisione legale dei conti e dei principi di revisione. Pertanto, i candidati sindaci-revisori svolgeranno queste attività con riferimento ad entrambe le funzioni → sinergie che migliorano efficienza ed efficacia dei controlli.
- Opportuno che ogni candidato sindaco-revisore riceva dalla società o da altri soggetti proponenti l'informazione sulla candidatura e l'identificazione degli altri professionisti candidati.
- Opportuno coinvolgere anche i sindaci supplenti

Attività preliminari individuali

- Compatibilità del candidato sindaco-revisore con gli altri candidati, considerando reputazione, comune visione dell'incarico, effettiva disponibilità di tempo e impegno nell'incarico. Ognuno deve, poi, considerare la propria competenza.
- Quanto alla disponibilità in termini di tempo occorre considerare la complessità ed i rischi connessi all'incarico proposto, gli altri incarichi e impegni professionali già assunti e quelli ragionevolmente prevedibili, l'organizzazione di cui si avvale il candidato sindaco-revisore e la disponibilità degli altri candidati ad accettare l'utilizzo di collaboratori ed ausiliari.
- Osservanza dell'art. 2399, comma 1, lettere a) e b), c.c.
- Ricorrenza delle ipotesi lettera c) alla luce delle disposizioni dell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010.
- Il candidato sindaco-revisore deve considerare anche i suoi collaboratori ed ausiliari e la rete cui appartiene.

Attività preliminari individuali - segue

- Il candidato sindaco-revisore deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da conflitti d'interesse, anche potenziali, o da relazioni d'affari dirette o indirette.
- Non si può accettare l'incarico se sussistono rischi di autoriesame, di interesse personale, o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale o da familiarità o da minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere, dai quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, anche considerando le eventuali misure di salvaguardia adottate, potrebbe ritenere compromessa l'indipendenza.
- Né il candidato sindaco-revisore, né i suoi collaboratori e ausiliari, né le persone a loro strettamente legate, possono detenere strumenti finanziari emessi dalla società sottoposta a revisione o da enti ad essa collegati.
- I requisiti d'indipendenza devono sussistere nel periodo in cui la revisione viene eseguita e nel periodo di riferimento dei bilanci soggetti a revisione.
- Il candidato sindaco-revisore deve documentare i rischi rilevanti sull'indipendenza e le misure di salvaguardia adottate.

Attività preliminari collegiali

Raccolta di informazioni pertinenti la società con il duplice obiettivo di valutare:

1) elementi che **impediscono/sconsigliano di accettare** la candidatura:

- reputazione della società, della proprietà o dei soci, della direzione e dei responsabili della attività di governance;
- gravi conflitti fra soci;
- eventuali incertezze riguardo alla continuità aziendale;
- atteggiamento della direzione e dei responsabili di governance riguardo alle regole contabili ed al controllo interno;
- motivazioni di una mancata conferma degli organi di controllo uscenti

2) **rischio connesso all'incarico** e la sua **complessità** → stimare l'impegno, i tempi e le risorse necessari → corrispettivi:

- settore in cui la società opera;
- sistema di governance;
- situazione economico-finanziaria della società;
- redditività e competitività;
- (apparente) affidabilità del controllo interno;
- partecipazioni e rapporti significativi con altre parti correlate;
- previsione di importanti operazioni rilevanti o straordinarie.

Attività collegiali: fonti informative e conclusioni

Le informazioni possono essere raccolte mediante:

- colloqui con la direzione ed i responsabili delle attività di governance e richiedendo documenti interni pertinenti (organigrammi, ultimi bilanci, dichiarazioni dei redditi, ecc.); a
- fonti pubbliche disponibili (visure camerali, ecc.);
- stampa specializzata o altre fonti della business community;
- l'organo di controllo uscente, che dovrà essere contattato con l'autorizzazione della società e, se del caso, con il rilascio di specifiche manleve.

Sulla base delle informazioni raccolte, i sindaci collegialmente valuteranno:

- situazioni di rischio indipendenza per i singoli candidati → può procedersi comunque all'accettazione dell'incarico se si attivano **ragionevoli misure di salvaguardia**. In caso contrario non si può accettare l'incarico;
- procedure di monitoraggio interno per vigilare indipendenza nel corso del mandato;
- se il Collegio nell'insieme dispone di competenze e disponibilità di tempo (tenendo conto della complessità della società, delle dimensioni, dei rischi...)
- le funzioni di vigilanza e soprattutto la revisione legale dei conti comportano attività esecutive → utilizzo dei collaboratori, adeguatamente istruiti, indirizzati e supervisionati → contenimento dei costi.

Attività collegiali: Rinnovo incarico

Nel caso di rinnovo di un incarico, i sindaci-revisori dovranno (collegialmente e, se del caso, individualmente), valutare se nel corso del triennio si siano manifestate circostanze che ne sconsigliano la continuazione:

- deterioramento della affidabilità dei soci, della direzione o di altre figure apicali;
- deterioramento della situazione economica e finanziaria;
- emersione di situazioni di incertezza sulla continuità aziendale;
- insorgenza di contenziosi rilevanti;
- eventuali limitazioni subite nello svolgimento di procedure di controllo ritenute necessarie;
- situazioni di conflitto tra il collegio sindacale e le figure apicali della società o all'interno del collegio sindacale;
- rischi e le minacce per l'indipendenza, incluso il rischio connesso alla familiarità.

Attività preliminari: Tracciabilità

- Tutte le attività svolte in questa fase devono essere **documentate**.
- Le linee guida del CNDCEC contengono degli allegati esemplificativi molto chiari e utili, tratti dagli Allegati 5.1 e 5.2 della Guida agli ISA Italia ed adattati alla circostanza dei sindaci/revisori
- Allegato 1 → questionario da utilizzare in caso di nuovo incarico
- Allegato 2 → questionario da utilizzare in caso di mantenimento.
- Allegato 3 → **dichiarazione di indipendenza**, che ogni candidato sindaco revisore deve rilasciare e che va **conservata** tra la documentazione del lavoro;
- Anche le riscontrate minacce all'indipendenza e le misure di salvaguardia adottate dovranno essere documentate nelle carte di lavoro.
- Poiché le attività svolte sono anche pertinenti allo svolgimento dell'attività di vigilanza, una sintesi delle attività svolte e delle conclusioni raggiunte dovrà essere inserita nel primo verbale d'insediamento.

Stima dei tempi e delle risorse

- Abrogazione della Tariffa nel 2012 → nello stesso anno è stato pubblicato il DM 140/2012 (regolamento per la determinazione dei compensi da parte di un organo giurisdizionale per le professioni regolamentate) → alcuni usano questa norma per stima dei corrispettivi dei sindaci.
- CNDCEC ha escluso applicazione diretta ed in via analogica di parametri giudiziali, ma ha precisato che i sindaci e le società possono utilizzare i parametri DM 140 in quanto questi ultimi offrono ad entrambe le parti garanzia di equità.
- Per il revisore legale però valgono i criteri fissati nell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010:
 - ❑ Il corrispettivo deve essere definito in modo da garantire qualità e affidabilità, sulla base delle risorse e dei tempi necessari, considerando dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie; competenza ed esperienza che il lavoro richiede; necessità di garantire supervisione ed indirizzo (specie se si usano collaboratori).
 - ❑ Divieto di subordinare il corrispettivo ai risultati della revisione, alla prestazione di servizi diversi dalla revisione, anche su società controllate o controllanti della società soggetta a revisione ed a qualsiasi altra condizione.
- I parametri di cui al D.M. n. 140/2012 non tengono alcun conto della rischiosità delle grandezze patrimoniali, ecc.

Stima dei tempi e delle risorse

Il processo di determinazione dei corrispettivi necessari dovrebbe, quindi, comportare i seguenti passaggi:

- stima delle risorse e dei tempi necessari allo svolgimento delle funzioni di vigilanza, sulla base delle principali grandezze desumibili dei bilanci della società, dei fattori di rischio alla luce delle informazioni raccolte e sulla base della prevista frequenza delle riunioni degli organi di governance;
- stima, con analoghi criteri, esclusa la frequenza delle riunioni, delle risorse e dei tempi necessari per svolgere la funzione di revisione legale;
- ripartizione dei tempi stimati fra i sindaci, eventuali collaboratori ed eventuali ausiliari;
- valorizzazione dei tempi stimati per le diverse figure professionali coinvolte;
- eventuale negoziazione informale con la società.

La **stima** dei tempi e dei corrispettivi per svolgere le **due funzioni** va effettuata **separatamente** → solo i compensi per la revisione legale dovranno essere comunicati MEF (da parte di ciascun sindaco/revisore nominato).

- Il punto di partenza per la stima (per entrambe le funzioni), sono i parametri dimensionali desunti dall'ultimo bilancio disponibile della società.
- Generalmente, si utilizzano il **totale attivo** e il **fatturato**, ma...

Stima dei tempi e delle risorse

- ...si possono utilizzare altri parametri, in funzione della società, del settore, ecc.:
 - ❑ apparente qualità del controllo interno e della struttura organizzativa;
 - ❑ natura della società (produttiva, commerciale, immobiliare di gestione, ecc.);
 - ❑ parti correlate (comprese controllate e collegate);
 - ❑ operatività con pubbliche amministrazioni;
 - ❑ indebitamento;
 - ❑ eventuali incertezze di continuità aziendale;
 - ❑ prevedibilità di operazioni straordinarie;
 - ❑ eventuali conflitti fra soci;
 - ❑ eventuali rilievi segnalati nel passato recente
 - ❑ l'importanza del magazzino ai fini del controllo delle rimanenze;
- necessaria una quantificazione separata dell'impegno richiesto per partecipare alle riunioni degli organi di governance.
- ripartire i tempi stimati per ciascuna delle due funzioni, attribuendoli ai candidati sindaci-revisori, agli eventuali previsti collaboratori e agli eventuali previsti ausiliari.
- stima dei tempi → valorizzazione in base a parametri unitari, per ciascuna componente del team di controllo societario (anche considerando ausiliari).
- negoziazione informale con la società → NO sui tempi, SI sui corrispettivi unitari.

Formalizzazione della proposta/lettera d'incarico

- Forma scritta è obbligatoria su richiesta del cliente → CNDCEC raccomanda per tutti i servizi professionali.
- Però ISA Italia 210 obbliga il revisore a definire i termini dell'incarico, prima della accettazione, con una lettera di incarico o altra forma idonea di accordo scritto.
- il revisore predispose una proposta d'incarico → delibera dell'assemblea → restituzione al revisore con la sottoscrizione per accettazione da parte del legale rappresentante.
- Scopo della proposta d'incarico è la conferma delle condizioni indispensabili per una revisione legale
- La proposta di incarico deve indicare:
 - ❑ obiettivo e portata della revisione,
 - ❑ diverse responsabilità del revisore e della direzione in merito al bilancio,
 - ❑ quadro normativo di riferimento per la redazione del bilancio;
 - ❑ forma e contenuto della relazione finale;
 - ❑ ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri di adeguamento di tale ammontare nel corso dell'incarico.
- I candidati sindaci-revisori predisporranno, di comune accordo, un'unica proposta, pertinente sia alle funzioni di vigilanza sia alla revisione legale.
- Allegato 4 linee guida CNDCEC

Accettazione della nomina

Se i termini contenuti nella proposta unitaria sono integralmente accettati e la delibera di nomina ne fa fede, i nominati sindaci-revisori possono procedere direttamente all'accettazione:

- con una dichiarazione in assemblea, da verbalizzare
- successivamente, in forma scritta, dichiarando il consenso alla pubblicazione della nomina.

Può, tuttavia, capitare che l'assemblea, pur nominando i sindaci-revisori, rigetti, in tutto o in parte, quanto definito nella proposta, con particolare riguardo ai corrispettivi:

- in caso di rigetto sostanziale → non accettazione del mandato.
- altri casi → sindaci-revisori si riserveranno di accettare la nomina. Poi, collegialmente, ripercorreranno il processo svolto, per verificare se qualcosa può essere rivisto e, in particolare, con riferimento ai corrispettivi, se siano possibili soluzioni di efficienza o particolari sinergie che comportino un risparmio dei tempi, oppure se altre considerazioni suggeriscano comunque di accettare l'incarico, pur con una penalizzazione dei compensi, ma senza modificare l'impegno necessario per lo svolgimento del controllo societario.
- L'accettazione del mandato, o il suo rifiuto, devono avvenire entro i termini di pubblicazione della nomina.

Impossibilità di preventive verifiche

Quale comportamento da seguire in caso di impossibilità di svolgere le attività preliminari prima della nomina assembleare?

- sconsigliata la prassi dell'accettazione dell'incarico in sede assembleare.
- i nominati sindaci-revisori si riserveranno di accettare l'incarico fino a quando tutte le attività preliminari all'accettazione non siano state espletate.
- Svolgimento, sia individualmente che collegialmente, del processo delineato, anzitutto per valutare se esistono cause ostative all'accettazione.
- Quanto ai corrispettivi, che in questo caso sono già stati deliberati dall'assemblea, i sindaci-revisori nominati determinano risorse e dei tempi necessari, considerando se la valorizzazione di tali tempi appaia ragionevole rispetto alla deliberazione assunta dall'assemblea. In caso positivo, procederanno, poi, ugualmente alla redazione di una proposta contenente i termini dell'incarico, dove, naturalmente, i corrispettivi saranno quelli deliberati dall'assemblea, subordinando l'accettazione dell'incarico all'approvazione della proposta da parte del legale rappresentante. Solo a questo punto, prima dei termini di pubblicazione della nomina, si potrà prendere la decisione di accettare o rifiutare l'incarico ricevuto dall'assemblea, con le conseguenze del caso.
- Questo procedimento, dovrebbe essere limitato ai casi in cui non sia oggettivamente possibile attivarsi prima dell'assemblea di nomina.



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 17 ottobre 2017

Commissione Consultiva Revisione Legale

Dott. Severino Gritti

Si ringrazia per l'attenzione

