

# Disamina degli adempimenti necessari all'accettazione dell'incarico di Revisore

di Francesco Baicchi (\*) Gianpaolo Canale (\*\*) Simone Lepori (\*\*\*) e Mauro Torrigiani (\*\*\*\*)

L'entrata in vigore della nuova versione dei principi di revisione ISA Italia n. 200, n. 210, n. 220, n. 230, n. 510, n. 540 e n. 600, prevista dalla determina MEF-RGS Prot. n. 4993/2018, ha indubbi impatti sull'iter procedurale che il candidato revisore deve seguire prima dell'accettazione dell'incarico, che appare pertanto quanto mai opportuno ripercorrere.

## Introduzione

Come noto, con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010, i principi di revisione internazionali diventano parte integrante della legislazione italiana in tema di revisione legale dei conti. Il predetto testo normativo, infatti, all'art. 11, comma 1, prevede esplicitamente che la revisione legale debba essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2, della Direttiva 2006/43/CE. Fino ad allora, il quadro normativo in tema di revisione legale dei conti era frammentario e talvolta di difficile coordinamento.

Con la determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014, viene prevista, a decorrere dal 1° gennaio 2015, l'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia), costituiti da:

- i principi di revisione internazionali (ISA) nella loro versione *Clarified* del 2009, dal principio n. 200 al n. 720;
- i principi di revisione di matrice nazionale (non presenti a livello internazionale), ovvero il principio di revisione (SA Italia) 250B, "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale" ed il principio di revisione (SA Italia) 720B, "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza".

La suddetta determina, inoltre, prevede che per il corretto svolgimento degli incarichi di revisione i soggetti abilitati debbono applicare il principio internazionale sul controllo della

qualità (ISQC Italia) 1, "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi".

Infine, i principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono corredati da un Glossario (Italia), aggiornato nel 2017, che contiene l'elenco completo dei termini così come definiti all'interno dei principi stessi.

In particolare, ai fini che qui interessano, si ricorda che i capi VI, VII e VIII del D.Lgs. n. 39/2010 disciplinano il procedimento di controllo sull'attività del revisore legale.

Tale controllo è finalizzato a verificare che il revisore legale, nell'espletamento del proprio incarico, si sia attenuto alle prescrizioni dei principi di revisione.

Appare quanto mai opportuno, allora, adottare tali principi di revisione già in sede di valutazione dell'incarico: il controllo di qualità sull'operato del revisore, infatti, terrà conto di diversi atteggiamenti, alcuni dei quali antecedenti all'opera di revisione vera e propria.

## Note:

(\*) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

(\*\*) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

(\*\*\*) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

(\*\*\*\*) Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione - ODCEC di Pisa

Non va infine dimenticato che, soprattutto ai fini del controllo sulla qualità dell'operato, ogni passaggio dovrà essere opportunamente documentato, nonché, come logico che sia, coerente con le decisioni ed i comportamenti adottati dal revisore.

### La procedura di accettazione dell'incarico

La determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Ragioneria Generale dello Stato, n. 4993 del 12 gennaio 2018 prevede che "I revisori legali e le società di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati iscritti al registro di cui all'art. 2 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, come modificato dal D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 135, applicano, nello svolgimento degli incarichi di revisione disciplinati dagli art. 9 e seguenti del suddetto Decreto legislativo, i principi ISA Italia n. 200, n. 210, n. 230, n. 510, n. 540 e n. 600, preceduti dalla nuova versione dell'Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati, elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 2, del D.Lgs. 27/01/2010 n. 39 e sulla base della convenzione del 24/09/2014 tra Ministero dell'Economia e delle Finanze e Ordini e Associazioni professionali, come previsto dall'art. 27, comma 13, del citato D.Lgs. n. 135/2016.

La nuova versione aggiornata dei principi allegati ISA Italia n. 200, n. 210, n. 220, n. 230, n. 510, n. 540 e n. 600, preceduti dalla nuova versione dell'Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente." (1).

I predetti principi di revisione, ed in particolare, ai fini che qui interessano, i principi di revisione ISA Italia n. 200, n. 210, n. 220, n. 230, prevedono che il revisore inizi e documenti il suo lavoro già prima della sua formale entrata in carica. In particolare le attività preliminari all'accettazione o al mantenimento dell'incarico, hanno assunto valenza di legge per effetto della entrata in vigore del D.Lgs. n. 135/2016 che ha introdotto l'art. 10-bis del D.Lgs. n. 39/2010, rubricato "Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza". Il contenuto di tale articolo, ripreso

La procedura di valutazione del "rischio incarico" si articola in diversi passaggi, e deve prendere in esame sia il rischio diretto associabile alla tipologia di cliente, sia l'oggettiva possibilità di riuscire a portare a compimento l'incarico nel rispetto della normativa.

*in toto* dai principi di revisione ISA Italia n. 210, n. 220, e n. 230, prevede infatti che la formale accettazione dell'incarico sia il passaggio finale di un complesso *iter* procedimentale che deve essere seguito ed opportunamente documentato.

In altri termini, il "rischio incarico" deve essere valutato completando una procedura che prenda in

esame il rischio diretto associabile alla tipologia del cliente e alla oggettiva possibilità di svolgere l'incarico nel rispetto della normativa e con l'assenza di rischi in ordine alla possibile perdita di immagine professionale.

La procedura si articola in diversi passaggi, perlopiù di natura informativa e valutativa, che l'aspirante revisore deve compiere prima di accettare formalmente l'incarico.

All'esito della predetta procedura, il revisore al quale viene richiesta l'assunzione di un incarico di revisione, o il mantenimento di uno precedente, deve riuscire a comprendere se siano presenti le condizioni per svolgere la revisione in linea con gli *standard* professionali, le norme di legge e i regolamenti specifici. La scelta del revisore deve essere assunta nella piena consapevolezza dell'impegno professionale e dei rischi a esso collegati.

### Requisiti e struttura del revisore in relazione alle caratteristiche della società oggetto di revisione

L'attività preliminare all'accettazione del prospettato incarico risulta oggi giuridicamente disciplinata dal più volte citato art. 10-bis del D.Lgs. n. 135/2016, e - sotto un profilo dei principi di revisione - dai principi ISA Italia n. 210, n. 220, e n. 230, oltre che, per quanto attiene al controllo di qualità, dal principio ISQC Italia 1.

L'art. 10-bis del D.Lgs. n. 39/2010, rubricato "Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza", prevede che il revisore prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, valuti e documenti:

#### Nota:

(1) Fonte: MEF - RGS Prot. n. 4993/2018 del 12 gennaio 2018.

- 1) il requisito della indipendenza e della obiettività;
- 2) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;
- 3) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione.

Il revisore deve inoltre stabilire le direttive e le procedure che siano in grado di garantire (con ragionevole sicurezza) che lo stesso disponga delle competenze necessarie per svolgere l'incarico ed abbia la capacità di svolgerlo in ordine alla disponibilità del tempo e delle risorse, che sia in grado di rispettare i principi etici applicabili, che sia stata valutata l'integrità del cliente e non sia in possesso di informazioni che lo possano indurre a dubitare della stessa integrità.

Sotto un profilo pratico, le suddette direttive e procedure devono prevedere che:

- a) siano state acquisite le informazioni necessarie prima di accettare un incarico con un nuovo cliente o per il mantenimento di un incarico già in essere;
- b) sia stata analizzata la possibilità che l'accettazione dell'incarico possa generare un potenziale conflitto di interessi;
- c) il soggetto abilitato documenti il modo in cui sono state risolte le problematiche, qualora ne siano indeterminate e decida di accettare o di mantenere il rapporto con il cliente o un incarico specifico.

In altri termini, in sede di analisi preventiva all'assunzione dell'incarico, secondo i principi di revisione ISA Italia n. 220.12, n. 220.13, n. 210.3, n. 300.13, la decisione del revisore di accettare un nuovo incarico deve avvenire all'esito di una serie di valutazioni che mettono il potenziale incaricato in grado di fare una scelta ponderata e consapevole, basata su fattori interni, riconducibili al revisore stesso e alla sua organizzazione, e su fattori esterni, riconducibili all'eventuale nuovo cliente ed all'apprezzamento del rischio ad esso associato.

Ciò induce necessariamente il revisore a effettuare un attento esame:

- delle proprie competenze tecniche;
- della disponibilità di risorse (tempo, struttura organizzativa, ecc...);
- dalla propria indipendenza ed obiettività;
- della presenza di rischi accettabili e/o gestibili;

- in rapporto a quelle necessarie per espletare, nel rispetto degli *standard* qualitativi richiesti, l'incarico che si appresta a ricoprire.

Emerge con tutta evidenza come l'esame sui predetti temi non possa essere assoluto, ma relativo: tutte le risposte ai punti sopra individuati varieranno di volta in volta a seconda delle dimensioni, della struttura, del mercato di riferimento, dell'assetto organizzativo e dei rischi esterni di revisione propri del potenziale nuovo cliente.

### ***Analisi delle risorse e competenze tecniche***

L'analisi delle proprie risorse nonché delle proprie competenze risulta fondamentale perché consente al revisore di stabilire, con criteri oggettivi, se ha le capacità di svolgere l'incarico ricevuto nel rispetto dei principi di revisione e delle norme di legge e/o regolamenti.

La conoscenza della società cliente consente al revisore di valutare l'adeguatezza delle sue conoscenze tecnico-giuridiche e della sua struttura organizzativa, di stimare l'impegno, i tempi e le risorse necessarie per svolgere l'incarico prospettato e per questo è opportuno e necessario che il revisore conosca, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- il mercato in cui opera la società;
- il sistema di *governance* della stessa;
- gli eventuali rapporti significativi con parti correlate;
- la tipologia di operazioni commerciali;
- l'affidabilità del controllo interno;
- le informazioni fornite dai revisori precedenti;
- la situazione economico, finanziaria e patrimoniale;
- la redditività;
- la competitività rispetto ai maggiori *competitor*.

La valutazione delle proprie risorse, nonché la valutazione delle competenze, come già visto, costituisce una attività propedeutica all'accettazione dell'incarico di revisione, che deve essere svolta non solo autonomamente dal candidato sindaco revisore, ma anche in via collegiale dai candidati sindaci revisori. Ciò in considerazione del fatto che il *team* di revisione, nel suo insieme, può disporre di risorse e competenze che consentano, complessivamente considerati, di svolgere l'incarico ricevuto nel rispetto dei principi di revisione; risorse e competenze di cui il singolo candidato

revisore, autonomamente considerato, potrebbe non disporre. In questa fase cognitiva, l'organo di controllo contabile, sia esso monocratico ovvero collegiale, valutata la complessità dell'incarico prospettato, può decidere di avvalersi di risorse esterne alla propria struttura, ricorrendo all'utilizzo di uno o più collaboratori e/o ausiliari, quanto ad una società di revisione.

L'indipendenza, sia formale che sostanziale, è un requisito fondamentale per la fiducia che gli stakeholders devono riporre nell'operato del revisore, nel suo rigore, nella sua integrità ed obiettività.

## **Analisi della propria indipendenza tecnica e valutazione del "rischio" indipendenza**

L'indipendenza è il requisito che il revisore deve avere per svolgere il proprio lavoro con obiettività e integrità, applicando gli *standard* in maniera corretta ed è un requisito fondamentale per la fiducia degli *stakeholder* in ordine all'affidabilità del suo operato, nonché uno strumento per dare dimostrazione ai terzi ed alle autorità di controllo che egli svolge la sua funzione con rigore, con integrità ed obiettività.

Tanto il revisore unico quanto il collegio sindacale al quale sia affidata la revisione legale, devono mantenere tale requisito di indipendenza per tutto l'*iter* di revisione contabile, dal momento dell'accettazione dell'incarico fino al termine del mandato professionale, perché solo revisori indipendenti e liberi da conflitti di interesse possono espletare l'incarico ricevuto con il dovuto scetticismo professionale, quale presupposto necessario per garantire controlli appropriati e conclusioni oggettive.

Le norme riguardanti l'indipendenza, sono contenute nell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010, il quale rinvia, al comma 12, a più dettagliati principi elaborati da associazioni ed ordini professionali, congiuntamente al MEF e alla Consob, e tra i principi di revisione, quelli che trattano di indipendenza sono gli ISA Italia n. 200 e n. 220, nonché il principio sul controllo della qualità ISQC Italia1. Qualora la revisione venga affidata al collegio sindacale o al revisore unico, alle norme sopra richiamate, si aggiungono anche le norme degli artt. 2399-2400-2402 e 2403 del Codice civile.

I principi di indipendenza e obiettività devono essere tenuti nella massima considerazione nello svolgimento dell'incarico.

I suddetti principi assumono infatti i connotati di norma di comportamento a cui il revisore

deve attenersi per la salvaguardia della sua capacità di emettere un giudizio professionale ed incondizionato sul bilancio, senza subire influenze e condizionamenti che potrebbero compromettere il giudizio stesso.

Quanto all'indipendenza, inoltre, questa deve essere non solo sostanziale, ma anche formale:

in altri termini, il revisore non deve essere associato a circostanze tali per cui un soggetto esterno possa mettere in dubbio l'autonomia dello stesso nello svolgere l'incarico in modo obiettivo.

L'art. 10, comma 2, del D.Lgs. n. 39/2010, indica alcune tipologie di situazioni dalle quali possono derivare rischi specifici per il revisore in ordine al mantenimento dei requisiti di indipendenza e obiettività, e di cui prendiamo in esame quelli maggiormente significativi:

- il rischio di auto-riesame, che si manifesta quando il soggetto incaricato della revisione, si trova a dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso, o altri soggetti appartenenti alla sua rete professionale, hanno contribuito a determinare;
  - l'interesse personale, che si manifesta quando il revisore, o la sua rete professionale o qualsiasi altra persona si trova in una situazione di conflitto di interessi in grado di influire sullo svolgimento dell'attività di revisione e sui risultati della stessa. Possono rappresentare esempi di interesse personale anche l'interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del soggetto sottoposto a revisione; l'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal soggetto sottoposto a revisione per servizi di revisione e/o diversi dalla revisione; l'esistenza di onorari arretrati; la presenza di un familiare che svolge funzioni di alta direzione per il soggetto sottoposto a revisione;
  - la familiarità, quando il soggetto incaricato della revisione è eccessivamente sensibile all'interesse del soggetto sottoposto a revisione e, conseguentemente questo può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo ed in una insufficiente verifica obiettiva.
- Altre circostanze specifiche capaci di minacciare l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale, sono dettagliatamente indicate sempre nell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010, dove si argomenta al:

comma 5) - il revisore legale, la società di revisione o il personale professionale sotto il loro controllo, non possono a) possedere strumenti finanziari dell'ente medesimo b) possedere strumenti finanziari di società collegate c) aver intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione di affari con la società sottoposta a revisione;

comma 6) - in caso di fusione o acquisizione durante il periodo cui si riferisce il bilancio della società che ha conferito l'incarico di revisione, il soggetto incaricato della revisione legale, è chiamato a valutare eventuali interessi o relazioni in essere che si rivelino tali da poter compromettere la sua indipendenza e la sua capacità di proseguire la revisione legale;

comma 9) - il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, e non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione.

Quindi l'incaricato della revisione legale, o la società di revisione, al fine di tutelare l'indipendenza o l'obiettività del lavoro svolto, deve disporre di un sistema di salvaguardia che gli consenta di trovare e adottare adeguati rimedi contro le situazioni di "rischio" emerse durante l'attività di verifica preliminare o nel corso dello svolgimento dell'incarico. L'obbligo di disporre di direttive e procedure interne è previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 39/2010 come sistema di controllo interno della qualità riferito a tutte le regole su cui si basa l'attività di revisione. In presenza di una o più delle circostanze sopra specificate, e che si ritiene possano rappresentare una minaccia per l'indipendenza e l'obiettività, il revisore deve valutarne la rilevanza, identificare le misure per mitigare il rischio e documentare nelle proprie carte di lavoro le diverse fasi delle verifiche effettuate. Laddove all'esito del complesso *iter* sopra descritto il revisore non abbia riscontrato criticità particolari che debbano indurlo a non accettare l'incarico, risulta necessario verificare se vi siano limitazioni all'assunzione del mandato, concordare i termini dello stesso e predisporre la lettera di incarico.

#### ***La documentazione probatoria: le carte di lavoro***

Come più volte ricordato nel presente lavoro, il revisore deve documentare adeguatamente il proprio operato, allo scopo di rendere verificabile da terzi, in sede di ispezione e verifica sulla

qualità del lavoro del revisore, le procedure e le direttive dallo stesso seguite.

Si è già detto di come il principio di revisione ISQC Italia 1 sia applicabile anche al processo di analisi e verifica delle condizioni per l'accettazione dell'incarico. Pertanto, anche tale attività del revisore deve essere non solo svolta ma adeguatamente ed opportunamente documentata mediante la produzione di opportune carte di lavoro.

Al riguardo il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha realizzato un guida denominata "approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", con lo scopo di agevolare i soggetti coinvolti nella revisione di tali realtà, fornendo loro un testo che possa essere strumento guida per l'espletamento degli incarichi loro assegnati.

A tale opera sono allegati schemi di carte di lavoro utili alla documentazione dell'opera svolta, alle quali integralmente si rimanda per una migliore comprensione.

In particolare, le carte di lavoro relative all'analisi preventiva all'accettazione dell'incarico sono: MAN 5.0, PRE 7.0, PRE 12.0, PRE 13.0, PRE 14.0. Infine, l'allegato n. 5.1 (questionario relativo all'accettazione dell'incarico) del documento CNDCEC - L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di minori dimensioni del dicembre 2015, costituisce senz'altro un'adeguata prova documentale della valutazione propedeutica svolta dal revisore antecedentemente all'accettazione dell'incarico.

#### **Conclusioni**

Il contesto economico e giuridico attuale pone sempre maggiore attenzione al concetto ed al sistema di controllo delle imprese, sia esso di legalità che contabile. L'evoluzione normativa recente ha teso a estendere il controllo sull'attività economica ampliando il novero dei soggetti obbligati a dotarsi di un tale organo interno e codificando, mediante il recepimento di principi di revisione, le procedure di controllo contabile. Tali principi, come si è visto, prevedono che il revisore legale si attenga alla loro applicazione già prima della sua eventuale e formale nomina.

In conclusione, l'accettazione di un incarico di revisione non si configura come il semplice acquisto di un nuovo cliente, ma come il

risultato di un complesso *iter* procedurale e metodologico in esito al quale il soggetto chiamato a ricoprire l'incarico deve aver compiuto una scelta responsabile e consapevole.

L'approccio che il revisore dovrà adottare alla luce del quadro normativo esistente deve necessariamente essere di tipo documentale, e consentire *a posteriori* di ricostruire tutti i passaggi logico valutativi effettuati dal revisore nella fase preliminare e che lo hanno indotto ad accettare l'incarico.

È appena il caso di evidenziare che, mentre non si rilevano particolari problematiche per il professionista che non accetta l'incarico di revisione, permangono in capo al revisore che abbia già accettato l'incarico e che intenda procedere con la remissione del mandato, gli obblighi di effettuare e documentare l'analisi periodica sul cliente e sulla propria struttura; analisi in base a cui sono emerse le mutate circostanze che lo hanno indotto ad assumere.

## LIBRI

### Sindaco e revisore di società

di A. Bompani - B. Dei - P. R. Sorignani - A. Traversi

X Edizione, Ipsoa Editore, 2017, pagg. 1280, € 150,00, con Cd-Rom



Il volume, oltre ad un'ampia trattazione scientifica, contiene numerosi strumenti operativi quali check-list, esempi di verbali, carte di lavoro, formule, ecc. particolarmente utili a coloro che sono chiamati allo svolgimento della professione di revisore legale e/o di sindaco di società di capitali.

Il testo affronta:

- il programma di lavoro derivato dalla valutazione dei rischi generali e specifici;
- le carte di lavoro delle verifiche svolte sia di conformità durante l'esercizio che di validità delle poste di bilancio dopo la chiusura dell'esercizio;
- l'acquisizione degli elementi probativi;
- la redazione della relazione sulla revisione legale dei conti unitamente a quella dell'art. 2429 c.c.

Il volume è aggiornato alla luce:

- dell'entrata in vigore (1° gennaio 2015) dei nuovi principi internazionali di revisione della serie ISA Italia;
- dell'adozione del Regolamento (UE) n. 347/2014 attuato attraverso il Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135 in materia di formazione, etica, controllo della qualità, enti di interesse pubblico (EIP), requisiti di indipendenza, procedura per la selezione del revisore legale.

#### IL CD-ROM

Il programma contenuto nel CD-ROM allegato permette la gestione dell'intero processo di Verifica e Controllo, dalla gestione delle attività di segreteria alla produzione del piano di lavoro con relativo Time Report, alla gestione degli archivi, delle carte di lavoro e dei documenti (verifiche trimestrali, straordinarie, relazioni al bilancio) di ogni singola società, alla produzione della fattura.

Consente inoltre di compilare le relazioni al bilancio con una procedura guidata costruita da quattro semplici passaggi. Il software permette l'integrazione tra varie operazioni, in particolare: gestione del preventivo di offerta; agenda degli appuntamenti e piano di lavoro; nota delle spese sostenute; verbali delle riunioni trimestrali; relazione al bilancio; emissione della fattura per i servizi prestati.

#### Per informazioni e acquisti

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**  
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.shopwki.it](http://www.shopwki.it)**