

Il conferimento e la revoca dell'incarico

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 un 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.

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*".

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

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.

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.

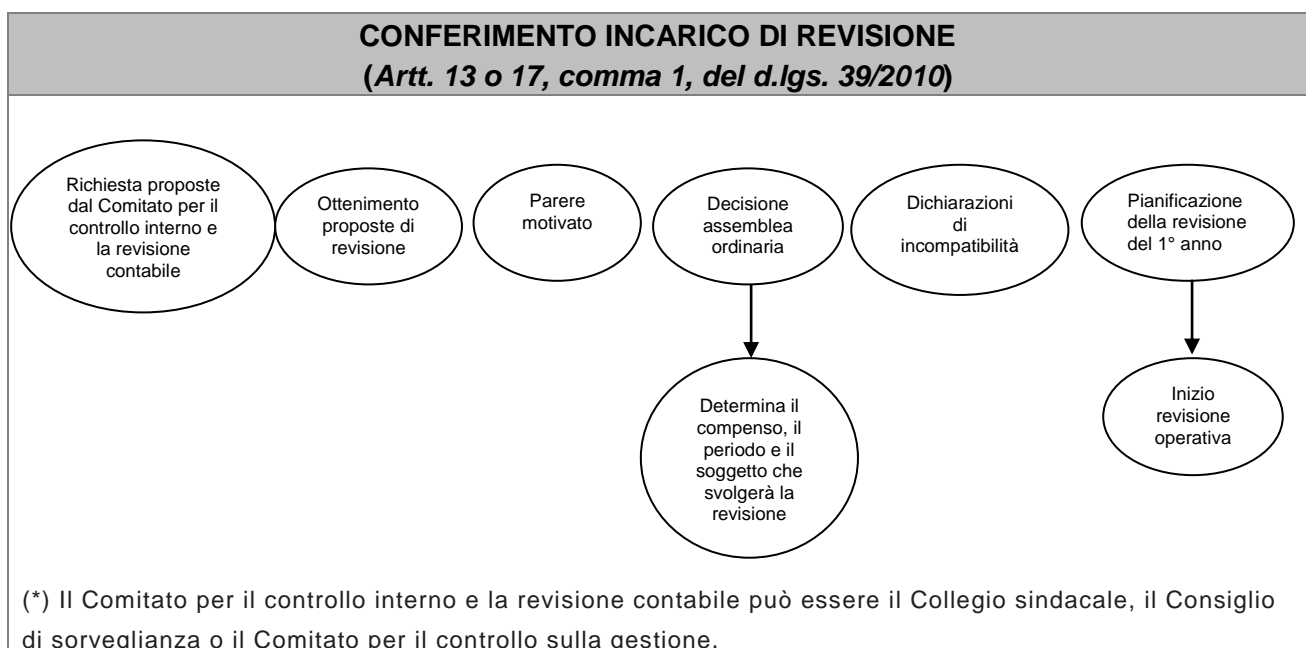
Come già accennato, il conferimento dell'incarico si origina con la richiesta da parte dell'organo di controllo ai fornitori dei servizi di revisione legale di presentare la loro proposta di revisione.

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 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.



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'adeguamento 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.

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.

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.

• **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 sostanziale 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).