



La revisione legale ai tempi del Covid-19

# L'INDIPENDENZA DEI REVISORI INDIVIDUALI

**Dott. Luca Redaelli, ex-partner di una società di revisione «big 4», dottore commercialista e revisore legale, ODCEC Milano**

16 giugno 2021

# Indice degli argomenti

1. Messaggi-chiave
2. Una dura lezione
3. La normativa e i documenti tecnico-professionali di riferimento
4. Divieti assoluti vs minacce e salvaguardie. L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia
5. Casi e situazioni generali e specifici
6. Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza
7. Conclusioni



# 1. Messaggi-chiave

# Messaggi-chiave

1. L'indipendenza è il primo requisito che un Revisore Legale deve avere. Viene anche prima dell'integrità, dell'obiettività, della competenza tecnica e dello scetticismo professionale. Infatti un revisore non indipendente non può neanche presentare una offerta a un potenziale cliente. E se lo fa lo stesso, l'eventuale nomina è nulla.
2. Per rispettare la normativa sull'indipendenza occorre conoscere la normativa in materia, dedicare tempo e risorse, essere disposti a rinunciare a opportunità di lavoro. Ma è fattibile.



## 2. Una dura lezione

# Corte di Cassazione - Ordinanza n.14919 del 31 maggio 2019

Con suo decreto il Tribunale di Milano aveva rigettato l'opposizione proposta da Grosso Michele avverso il decreto con cui il G.D. aveva rigettato la domanda di insinuazione al passivo dell'amministrazione straordinaria di Valtur SpA del credito di € 65.241, preteso dall'opponente per la sua attività di revisore contabile.

Evidenziando lo stretto legame professionale intercorrente tra il Grosso e il sindaco della Valtur SpA, Porcaro Mario, entrambi facenti parte del medesimo studio di consulenza, il Tribunale riteneva che tale rapporto di collaborazione rendesse insussistenti in capo all'opponente i necessari requisiti di indipendenza e obiettività, e ciò costituisse una causa di invalidità della nomina del revisore che, conseguentemente, non aveva titolo per richiedere il pagamento del compenso.

# Corte di Cassazione - Ordinanza n.14919 del 31 maggio 2019

La Corte di Cassazione ha ritenuto che l'esistenza di un rapporto di natura patrimoniale, anche latu sensu, tra sindaco e revisore contabile sia potenzialmente fonte di reciproci condizionamenti. Anche le modalità di nomina e revoca dei revisori contabili sono tali, (l'assemblea conferisce l'incarico su proposta motivata dell'organo di controllo) per cui è necessario escludere, a priori, ogni possibile forma di condizionamento e interessenza.

Secondo la Corte l'attuale normativa comunitaria e italiana hanno superato i precedenti concetti di «significatività» e «rilevanza» dei rapporti d'affari tra revisore contabile e cliente revisionato. La Corte di cassazione ha condiviso l'impostazione giuridica del Tribunale in ordine alla natura imperativa, o comunque di ordine pubblico economico, dell'art.10 D.Lgs. 39/2010 (relativo a indipendenza e obiettività del revisore).

# Corte di Cassazione - Ordinanza n.14919 del 31 maggio 2019

La Corte di Cassazione ha pertanto rigettato il ricorso del revisore, e ha confermato che dalla violazione della norma sull'indipendenza deriva la nullità dell'atto di nomina del revisore, venendo quindi meno il suo diritto al compenso. Di conseguenza, in questo caso non solo il revisore non ha potuto insinuare al passivo il suo credito per compensi di revisione, ma eventuali compensi già incassati dal revisore hanno dovuto essere restituiti al cliente.



# Corte di Cassazione - Ordinanza n.14919 del 31 maggio 2019

L'ordinanza della Corte di Cassazione è peraltro stata criticata da Assirevi nel suo Position Paper del 26 marzo 2020, nel quale Assirevi ritiene non condivisibili alcuni passaggi dell'*iter* motivazionale dell'ordinanza. La Cassazione sembra infatti ritenere che qualsiasi relazione d'affari tra sindaco e revisore comprometta l'indipendenza di quest'ultimo, anche se non significativa o rilevante. Tale posizione è in contrasto con l'approccio all'indipendenza «Principle-based» di cui al secondo comma dell'art.10 del D.Lgs. 39/2010, relativo appunto all'indipendenza del revisore.

Ne riparleremo quando affronteremo la quarta parte di questa presentazione.



### 3. La normativa e i documenti tecnico-professionali di riferimento

# Norme di riferimento

## SOMMARIO

1. Lo IESBA Code of Ethics
2. La normativa UE
3. La normativa Italiana
4. I documenti tecnico-professionali di riferimento

# Norme di riferimento

## IESBA<sup>(1)</sup> Code of Ethics (versione 2020, applicabile dal 31 dicembre 2021 – early adoption permitted)

### E' così strutturato:

- Parte 1: principi fondamentali e cornice concettuale
- Parte 2: professional accountants in business
- Parte 3: professional accountants in public practice
- Standard Internazionali di indipendenza:
  - Parte 4A: l'indipendenza negli incarichi di revisione e di review
  - Parte 4B: l'indipendenza negli incarichi non di revisione/review
- Glossario

(1) International Ethics Standards Board for Accountants, comitato indipendente sponsorizzato dall'IFAC (International Federation of Accountants), basato a New York.

# Norme di riferimento

## Normativa EU

Principali strumenti normativi introdotti con la riforma della revisione legale dei bilanci d'esercizio e consolidati:

1. Direttiva 2014/56/EU (norme applicabili alla generalità dei revisori individuali e delle società di revisione)
2. Regolamento 2014/537/EU (sui requisiti relativi alla revisione legale dei conti di entità di interesse pubblico («EIP»))

Il Regolamento è uno strumento avente direttamente forza di legge in Italia, mentre la Direttiva è stata implementata nel 2015 con una apposita legge, tramite la quale si è modificato il D.Lgs. 39/2010.

## Norme di riferimento

La riforma Europea ha lasciato sostanzialmente invariati i precedenti requisiti fondamentali di indipendenza dei revisori.

Ha però introdotto disposizioni più dettagliate e più stringenti, tra cui quelle in materia di ex-revisori assunti dalle società revisionate, di documentazione delle valutazioni fatte dai revisori in materia di indipendenza, di organizzazione interna del revisore e di organizzazione del lavoro di revisione.

## Norme di riferimento

Inoltre il requisito dell'indipendenza ora è richiesto non solo al revisore legale o alla società di revisione, ma anche a «o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione», tra cui ad esempio gli amministratori e dirigenti della società di revisione, nonché «qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore..»

# Norme di riferimento

## Normativa Italiana

### Normativa primaria:

- Artt. 2409-bis del Codice Civile
- Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n.39
  - Art.10 (indipendenza)
  - Art.17 (indipendenza dei revisori di EIP e di Enti a Regime Intermedio) (non vincolante per i revisori individuali di società non-EIP e non-ERI, ma comunque da tener presente)



# Norme di riferimento

## Normativa Italiana

### Normativa secondaria:

- Determina del Ragioniere Generale dello Stato (RGS) n.153936 del 3 agosto 2020 – Adozione della nuova versione dei Principi di Revisione Internazionali ISA, tra cui:
  - ISA Italia 200 sugli obiettivi generali del revisore, che richiama il codice etico IESBA in materia di indipendenza
  - ISA Italia 220 sul controllo di qualità dell'incarico di revisione
  - In precedenza il RGS aveva adottato anche lo standard internazionale sul controllo della qualità della revisione (ISQC Italia 1)

# Norme di riferimento

## Normativa Italiana

### Normativa secondaria:

- Regolamento Consob n.20570 del 4 settembre 2018 – Disposizioni per i revisori legali e le società di revisioni di EIP e di Enti sottoposti a regime intermedio.

La Consob svolge attività di Vigilanza sui revisori e sulle società di revisione che effettuano revisione legale di EIP e di Enti a Regime Intermedio (ERI). La vigilanza sui revisori individuali di clienti non-EIP e non-ERI è svolta dal MEF.

Tuttavia le indicazioni della Consob hanno comunque rilievo anche per questi ultimi, pur non essendo per loro vincolanti.

# Norme di riferimento

## Documenti tecnico professionali (Italiani) di riferimento

### Assirevi

- Position Paper 26 marzo 2020 sull'indipendenza in generale
- Position Paper 31 luglio 2019 sulle attività diverse dalla revisione richieste ai revisori dalla legge
- Documenti di Ricerca n.131, 131-bis, 131-ter, 131-quater su varie tematiche di indipendenza

### CNDC –CNR

- Documento 100 dei principi di revisione – Principi sull'Indipendenza del Revisore

### CNDCEC

- Linee guida per l'organizzazione del Collegio Sindacale incaricato della revisione legale dei conti (che richiamano il Codice IESBSA)

# Norme di riferimento

## Documenti tecnico professionali (Italiani) di riferimento

L'art.10, comma 12 del D.Lgs.39/2010 stabilisce inoltre che i revisori «rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob».

Tale attività di elaborazione è al momento in corso per quanto riguarda l'indipendenza, e nelle more della sua conclusione, si continua a applicare in Italia il Documento 100 dei principi di revisione, elaborati da CNDC-CNR nel 2004.

Il quadro complessivo della normativa è quindi articolato e, al momento, non ancora «stabile», e quindi non ottimale.

## Norme di riferimento

Tra tutti i documenti sopra elencati, solo lo IESBA Code of Ethics fornisce una definizione di Indipendenza (Par. 400.5) (gli altri documenti richiamano la definizione IESBA):

«L'indipendenza è collegata ai principi di obiettività e integrità. Essa comprende:

- a) L'indipendenza mentale – lo stato mentale che permette l'espressione di una conclusione senza subire influenze che

## Norme di riferimento

- a) (segue) compromettano il giudizio professionale, e quindi permette a un individuo di agire con integrità, e di esercitare obiettività e scetticismo professionale.
- b) L'indipendenza formale – evitare fatti e circostanze così significative, che un terzo ragionevole e informato concluderebbe che l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale di un revisore o di una società di revisione sono stati compromessi.



## 4. Divieti assoluti vs Minacce e Salvaguardie

### L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

# Divieti assoluti vs Minacce e Salvaguardie

Vi sono due possibili approcci normativi in materia di indipendenza:

- **Approccio Rule-based:** fornire un elenco preciso di tutte le situazioni che compromettono l'indipendenza (di conseguenza, quelle non incluse nell'elenco non la compromettono).

Esempio: è vietato al revisore possedere titoli azionari emessi dal proprio cliente di revisione.

Qui non ci sono dubbi interpretativi. Ma è difficile prevedere ex-ante tutte le possibili minacce all'indipendenza.



# Divieti assoluti vs Minacce e Salvaguardie

- **Approccio Principle-based:** stabilire dei criteri generali, e poi applicarli a tutti i singoli casi specifici.

Esempio: le relazioni d'affari tra il revisore e i suoi clienti minacciano l'indipendenza. Il revisore non può effettuare la revisione se un terzo informato e ragionevole concluderebbe che la sua indipendenza è compromessa.

Questa impostazione copre tutti i possibili casi. Ma ha il difetto che c'è sempre una certa discrezionalità nell'interpretazione dei principi generali, che può variare a seconda di chi effettua la valutazione.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

La disciplina Europea della revisione legale e, di conseguenza, quella italiana hanno avuto una significativa evoluzione nel tempo, e l'area dell'indipendenza è stata fra quelle più oggetto di intervento (come è logico vista la sua rilevanza).

L'impianto normativo attuale presenta un approccio di base di tipo Principle-based, che è stato mutuato dal codice etico IESBA, a cui è stata affiancata, nel corso del tempo, una serie di norme Rule-based, relative a minacce per l'indipendenza considerate così significative, da portare il legislatore a escludere valutazioni caso per caso, vietando direttamente e totalmente le situazioni in questione.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

L'approccio Principle-based è contenuto principalmente nel comma 2 dell'art.10 del D.Lgs.39/2010:

«Il revisore legale [inclusi i sindaci membri di collegi sindacali con revisione] o la società di revisione legale non effettua le revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di autoriesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra la società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale risulti compromessa.»

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Come si vede la tipologia di minacce da valutarsi caso per caso, senza che al verificarsi delle stesse l'indipendenza del revisore debba automaticamente ritenersi compromessa, è molto vasta.

In questi casi, occorre valutare le specifiche circostanze in essere e le eventuali salvaguardie poste in essere, con il parametro del «terzo informato, obiettivo e ragionevole».

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Tale valutazione sarà effettuata:

- in primis dal revisore stesso, in sede di accettazione e poi di continuazione dell'incarico;
- dall'organo di controllo che presenta la proposta motivata di nomina del revisore all'assemblea;
- dall'eventuale responsabile del riesame della qualità del lavoro di revisione;
- da MEF/Consob in sede ispettiva e di vigilanza;
- Dalla magistratura in caso di ricorso alla stessa (come descritto sopra relativamente al tribunale di Milano e all'Ordinanza n.14919/2019 della Corte di Cassazione).

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Altri esempi di applicazione dell'approccio Principle-based sono contenuti:

- nel comma 5, lett. b) dell'art.10 del D.Lgs.39/2010 (che vieta il possesso di strumenti finanziari di enti collegati a un cliente di revisione, «la cui proprietà potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale..»)
- nel comma 13 dell'art.10 del D.Lgs.39/2010 (che vieta di sollecitare regali o favori da clienti di revisione, «salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile e insignificante»).

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Proseguendo nella trattazione dell'approccio Principle-based, per quanto riguarda le specifiche minacce all'indipendenza, vorrei commentare brevemente quelle principali:

## Minaccia da auto-riesame

E' una minaccia particolarmente significativa, per la quale è pressochè impossibile porre in essere salvaguardie. Si ritiene generalmente che il revisore possa assistere il cliente nel processo di tenuta della contabilità e di redazione del bilancio solo con proposte di modifica derivanti dal lavoro di revisione, svolto su scritture contabili e bilanci già predisposti.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da interesse personale

Sorge normalmente quando vi sono controversie significative tra il revisore e il cliente o soggetti a questo collegati. Di solito tali controversie sorgono dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione da parte del revisore stesso o dalla sua rete.

Le possibili salvaguardie consistono normalmente nel discutere la minaccia all'indipendenza con l'organo di controllo o con l'autorità di vigilanza.

Tuttavia la mancata risoluzione di controversie significative porta di solito all'interruzione dell'incarico di revisione.



# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia dalla prestazione di patrocinio legale

Ne parleremo più avanti, quando esamineremo l'Art.5 del regolamento UE sulla revisione (Reg 2014/537/EU).

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da familiarità

Sorge quando uno o più membri partecipano regolarmente per molto tempo alla revisione di un cliente. Ciò può portare a sviluppare rapporti troppo amichevoli con il personale del cliente, che indeboliscono lo scetticismo professionale, oppure a dare per scontati aspetti da controllare, come il corretto funzionamento di controlli interni contabili su cui il revisore fa affidamento.

La normativa prevede, nel caso di revisioni di soggetti EIP/ERI, che l'incarico duri 9 anni per la società di revisione (7 per i revisori), e non possa essere rinnovato per i successivi 4 anni.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da familiarità

Per la revisione di clienti non EIP/ERI l'incarico dura 3 anni, ed è teoricamente rinnovabile senza limiti. Tuttavia le regole IESBA incoraggiano fortemente il cambio di revisore dopo al massimo 10 anni.

E' inoltre possibile introdurre misure di salvaguardia, quali la nomina di un Responsabile del Riesame della Qualità.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da intimidazione

Nella mia esperienza è raro che un cliente arrivi a minacciare un revisore che si comporta professionalmente e non accondiscende a richieste di ignorare possibili aggiustamenti al bilancio.

Tuttavia in tali rari casi le possibili salvaguardie consistono normalmente nel discutere la minaccia all'indipendenza con l'organo di controllo o con l'autorità di vigilanza.

Il mancato superamento dell'intimidazione porta però, di solito, all'interruzione dell'incarico di revisione.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni finanziarie

E' un tipo di minaccia da trattare con estrema attenzione, in quanto la detenzione di strumenti finanziari emessi da un cliente è incompatibile con l'indipendenza.

Se la norma è molto chiara in proposito, e permette esclusivamente la detenzione indiretta, tramite fondi comuni di investimento, fondi pensione, SICAV e simili (purchè non si effettuino la revisione di tali soggetti) di strumenti finanziari emessi da un cliente, la sua applicazione pratica può risultare difficoltosa.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni finanziarie

Da un lato infatti il revisore deve considerare tutti i tipi di strumenti finanziari emessi dal suo cliente, e da tutte le consociate di questo, che possono essere anche molto numerose e trovarsi in diversi paesi del mondo.

Dall'altro lato il divieto di detenzione riguarda il revisore, i membri del suo gruppo di lavoro, i membri della catena di comando, nonché le persone facenti parte della rete del revisore che lavorano in un ufficio che partecipa in misura significativa alla revisione (Doc.100 CNDC-CNR), e tutte le altre persone che partecipano alla revisione o possono influenzarne l'esito.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni finanziarie

Il divieto riguarda anche gli stretti familiari del revisore (coniuge, compagno/a convivente, figli a carico, altri familiari come genitori o fratelli/sorelle se conviventi da almeno un anno).

Se un interesse finanziario viene acquisito nel corso della revisione per un evento esterno (per esempio: eredità, donazione, fusione tra il cliente un altro soggetto), esso deve essere ceduto al più presto possibile e comunque entro un mese.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni personali

Un revisore non deve accettare un incarico di revisione se un suo stretto familiare (come definito al punto precedente) svolge funzioni di amministrazione (membro del CdA) o di alta direzione del potenziale cliente, oppure ricopre un ruolo rilevante nel processo di tenuta della contabilità e redazione del bilancio.

Se la situazione riguarda un suo collaboratore o un membro della sua rete, tale collaboratore deve essere escluso dal team di revisione.



# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni d'affari

Come abbiamo visto nel caso dell'ordinanza della Corte di Cassazione descritta nella seconda parte della mia presentazione, le relazioni di affari tra il revisore e il suo cliente costituiscono una significativa minaccia per l'indipendenza.

Tali relazioni sono vietate, a meno che non siano significative e rientrino nel normale corso degli affari. Ciò avviene quando le relative operazioni sono effettuate a condizioni di mercato (quelle normali tra terzi estranei). Esempi di queste sono i normali contratti bancari e assicurativi, o gli acquisti di beni di consumo o piccoli servizi.

Se tali acquisti avvengono invece a condizioni di favore, essi costituiscono una minaccia per l'indipendenza

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni d'affari

Se tali acquisti avvengono invece a condizioni di favore, essi costituiscono una minaccia per l'indipendenza.

Nel caso non possano essere introdotte salvaguardie adeguate, oppure non possa essere interrotta la relazione d'affari, oppure essa continui a esercitare una minaccia per l'indipendenza anche dopo l'interruzione, deve essere interrotto l'incarico di revisione.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni di lavoro

Un revisore o una persona in grado di influenzare il risultato della revisione non può contemporaneamente lavorare come dipendente o collaboratore del cliente o delle sue consociate.

Nel caso in cui al minaccia non possa essere eliminata con una misura di salvaguardia (per esempio escludere il collaboratore del revisore dal gruppo di lavoro), deve essere interrotto l'incarico di revisione.

Il rapporto di lavoro non può riguardare il revisore stesso. Se lo riguarda, egli non può accettare l'incarico, e se incaricato decade dall'ufficio.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## Minaccia da relazioni di lavoro

Segnalo inoltre che in base all'Art.10, comma 7 D.Lgs.39/2010 «Il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione legale non può rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione né prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attività in qualità di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico. Tale divieto è esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della società di revisione, nonché a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione legale.»

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Le possibili salvaguardie possono essere di tre tipi principali:

1. Salvaguardie incentrate su controlli di qualità da parte di ordini professionali o di autorità di vigilanza
2. Salvaguardie poste in essere dal cliente sottoposto a revisione
3. Salvaguardie del revisore e/o della sua rete

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## 1. Controlli di qualità da parte di ordini professionali o di autorità di vigilanza

Sono le classiche ispezioni. Consob le effettua regolarmente sulle società di revisione che hanno clienti EIP/ERI, ogni tre anni. I risultati sono resi pubblici.

Il MEF non ha ancora iniziato le sue ispezioni sui revisori individuali e sui collegi sindacali con revisione. Ma si sta preparando e prima o poi inizierà.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## 1. Controlli di qualità da parte di ordini professionali o di autorità di vigilanza

Gli Ordini locali dei commercialisti svolgono azioni disciplinari, anche in merito a servizi di revisione, ma di solito queste non sono sistematiche, ma hanno inizio su segnalazione di altre autorità o a seguito di notizie apparse sulla stampa.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## 2. Salvaguardie poste in essere dal cliente sottoposto a revisione

Queste consistono di solito nel coinvolgimento di persone o organi diversi dalla Direzione (tipicamente il Collegio Sindacale) nella nomina del revisore, e successivamente nel monitoraggio della sua attività. Tale coinvolgimento è obbligatorio e strutturato per gli EIP/ERI. Sono previsti obblighi di comunicazione periodica (di onorari non-audit, di situazioni di rischio, etc.) a carico dei revisori. E può essere attuata la pre-autorizzazione dei servizi non di revisione.



# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## 3. Salvaguardie del revisore e/o della sua rete

Possono essere molto efficaci, soprattutto nell'ambito di società di revisione o di studi associati con significativa attività di revisione.

Possono comprendere:

- Direttive e procedure interne in materia di indipendenza e di qualità;

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

- Attività di comunicazione e formazione sui temi dell'indipendenza e della qualità;
- Strumenti informatici a supporto delle procedure di indipendenza;
- La designazione di professionisti specializzati nella materia dell'indipendenza, che possono supportare gli altri;

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

- La documentazione e archiviazione sistematica delle analisi e delle conclusioni in materia di indipendenza;
- Il monitoraggio del rispetto delle procedure e delle regole di indipendenza, mediante ispezioni interne del revisore o della rete. Tali ispezioni, in caso di esito negativo, possono avere conseguenze molto serie sui singoli professionisti e sulle società di revisione interessate.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

L'approccio Rule-based è contenuto principalmente in vari altri commi dell'Art. 10 del D.Lgs. 39/2010 (anche nell'Art. 17 dello stesso decreto, che però si rivolge ai revisori di EIP/ERI), quali:

- Il primo comma, che stabilisce il divieto assoluto per il revisore di essere coinvolto nel processo decisionale del cliente;
- Il terzo comma, che stabilisce il divieto assoluto per il revisore e i suoi ausiliari, nonché per le persone a loro strettamente legate, di detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o comunque sostenuti da un cliente di revisione (salvo il possesso indiretto tramite un fondo comune di investimento);
- Il nono comma, che stabilisce il divieto assoluto per il revisore di subordinare il proprio compenso ai risultati della revisione, o alla prestazione di servizi diversi dalla revisione;

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

- L'undicesimo comma, che stabilisce il divieto assoluto di subordinare la retribuzione dei dipendenti delle società di revisione all'esito delle revisioni da loro compiute.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Da sottolineare, sempre in tema di compensi dei revisori, che il decimo comma dell'Art.10, che stabilisce che essi debbano essere determinati in modo da garantire la qualità e l'affidabilità del lavoro, tenendo conto di:

- Caratteristiche del cliente e del suo bilancio;
- Competenza e esperienza richieste;
- Necessità di assicurare adeguata supervisione e indirizzo del lavoro.

Nella prossima *slide* riporto un esempio di prospetto di stima dei compensi di revisione, che permette di dimostrare di aver determinato i compensi di revisione tenendo conto di quanto sopra.

# Stima del compenso

Fee estimate società .....				
	Revisore responsabile	Coadiutore	Professionista junior	Totale
	O R E			
Verifica saldi di apertura	1	4	16	21
Controlli trimestrali contabilità (4 visite)		2	8	10
Planning	1	1		2
Interim (incluso nei controlli trimestrali)				0
Final:				0
circolarizzazioni (banche, clienti, fornitori, legali, fiscalisti)			4	4
cassa e banche incl. cut-off e riconciliazioni			2	2
clienti e fondo svalutazione crediti				0
altre attività			2	2
Magazzino		2	10	12
immobilizzazioni e fondi ammortamento		2	8	10
avviamento e impairment test				0
fornitori			2	2
altre passività			2	2
patrimonio netto			2	2
imposte			5	5
conto economico			1	1
nota integrativa		1		1
informativa di bilancio			4	4
general e review	2	2		4
Totale ore	4	14	66	84
Hourly rate	125	125	25	
Totale fee	500	1.750	1.650	3.900
Onorari				5.000
Realization %				128,2

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Sempre in tema di compensi, richiamo la vostra attenzione sul fatto che la presenza di significativi corrispettivi di revisione o per servizi non di revisione consentiti arretrati, costituisce una minaccia per l'indipendenza. Tali corrispettivi potrebbero infatti essere considerati come un prestito al cliente. La mancata risoluzione (tramite pagamento) del problema dei corrispettivi arretrati può portare al mancato rinnovo dell'incarico di revisione, o alla sua interruzione.

Infine, sempre in tema di corrispettivi, costituisce una minaccia all'indipendenza la dipendenza finanziaria del revisore da un cliente. Tale situazione si verifica, secondo le regole IESBA, quando un solo cliente/gruppo rappresenta più del 15% dei compensi complessivi (di revisione e non) del revisore per più di un anno (5 anni secondo il Doc.100 CNDC-CNR)



# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Contro la minaccia di dipendenza finanziaria da un cliente possono essere introdotte salvaguardie, quali al nomina di un Responsabile del Riesame della Qualità, la consultazione con l'autorità di vigilanza, la cessazione di una parte dei servizi non di revisione.

Segnalo inoltre che il limite del 15% di cui alla slide precedente, è stato ripreso nelle norme sull'indipendenza per i Collegi Sindacali stabilite dal CNDCEC.

## L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

Vorrei ora esaminare l'Art.5 del regolamento UE sulla revisione (Reg 2014/537/EU). Tale norma, basata sull'approccio Rule-based, vieta ai revisori di EIP di prestare a tale tipologia di clienti una specifica serie di servizi non di revisione. Essa non è dunque applicabile ai revisori individuali italiani che non hanno clienti EIP/ERI, che sono soggetti al più blando regime delle minacce e salvaguardie. Ma vale comunque la pena di considerare i suddetti servizi vietati (riporto di seguito a ciascuno i miei commenti in parentesi quadra):

### a) Servizi fiscali riguardanti:

- i. la preparazione di moduli (dichiarazioni) fiscali;
- ii. le imposte sui salari;
- iii. i dazi doganali.

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## a) (segue) servizi fiscali riguardanti:

- iv. l'individuazione di sovvenzioni pubbliche e incentivi fiscali;
- v. l'assistenza in caso di verifiche fiscali;
- vi. il calcolo di imposte dirette e indirette e di imposte differite;
- vii. la fornitura di consulenza fiscale

[vietato prestarli anche in Italia ai revisori individuali, se comportano il calcolo di imposte che poi vanno in contabilità e in bilancio]

## b) servizi che implicano un ruolo nella gestione o nel processo decisionale del cliente;

[vietati in assoluto anche ai revisori italiani individuali – art 10 comma 1]

## c) contabilità e preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio;

[vietati anche ai revisori individuali – rischio di autoriesame – Doc.100 CNDC/CNR]

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

d) servizi di gestione della contabilità del personale;

[vietati – i costi del personale vanno in bilancio]

e) progettazione e realizzazione di procedure di controllo interno e di gestione del rischio relative alla preparazione e/o al controllo dell'informativa finanziaria, oppure progettazione e realizzazione di sistemi tecnologici per l'informativa finanziaria;

[vietati (hanno effetto su contabilità e bilancio) a meno che non siano stati realizzati prima dell'inizio del mandato di revisione e valutati da altri revisori]

f) servizi di valutazione, incluse le valutazioni attuariali e quelle in caso di controversia

[vietati se i risultati della valutazione vanno in bilancio; permessi se si tratta di valutazioni a fini interni]

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

## g) servizi legali concernenti:

- i. la fornitura del servizio di responsabile degli affari legali generali;
- ii. la negoziazione per conto del cliente;
- iii. l'azione di patrocinio nella risoluzione di controversie;

[vietati se prestati da avvocati che sono associati al revisore nello stesso studio, e tale studio rientra nel concetto di «rete» – vedi la parte 5 della presentazione]

## h) servizi di revisione interna del cliente

[potenzialmente permessi, ma inopportuni; la revisione interna è di solito a supporto della catena di comando del cliente]

## i) servizi legati al finanziamento, alla struttura del capitale, alla strategia di investimento del cliente;

[potenzialmente permessi; da valutare in ottica minacce/salvaguardie]

# L'attuale disciplina dell'indipendenza dei revisori in Italia

j) Promozione, negoziazione o sottoscrizione di titoli azionari del cliente

[potenzialmente permessi, salvo la sottoscrizione; da valutare in ottica minacce/salvaguardie]

k) servizi che interessano le risorse umane, concernenti:

i. i dirigenti in grado di esercitare una influenza significativa su contabilità e bilancio, qualora comportino:

- la ricerca o la selezione dei candidati a tali posizioni
- la verifica delle referenze

[a mio avviso vietati anche per i revisori individuali]

ii. la strutturazione della progettazione dell'organizzazione;

iii. il controllo dei costi

[potenzialmente permessi; da valutare in ottica minacce/salvaguardie]



## 5. Casi e situazioni generali e specifici

# Casi specifici

## 1. Servizi non di revisione richiesti al revisore da norme di legge

Vi sono molti servizi di questo tipo. I principali sono stati analizzati da Assirevi in un Position Paper del 31 luglio 2019. Tale documento include 14 schede su altrettanti servizi –quelli più diffusi- dei quali si richiama la normativa, si espone la *best practice* e si espongono i profili in tema di indipendenza.

Il tempo a disposizione non ci consente di trattarli tutti in questa sede.



# Casi specifici

## 1. Servizi non di revisione richiesti al revisore da norme di legge

Tuttavia in generale si può distinguere tra servizi richiesti al revisore e servizi richiesti a un revisore.

Nel primo caso è pacifico che tali servizi sono permessi in ottica di indipendenza (esempio: distribuzione di acconti sui dividendi (Art.2433-bis CC). Qui è il revisore che effettua la revisione del bilancio dello specifico cliente che deve rilasciare il parere sulla situazione contabile che supporta la distribuzione)

# Casi specifici

Nel secondo caso invece occorre considerare i profili di indipendenza. Esempi:

1. Stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti (Art.2343 CC). Trattandosi di valutazioni, sono senz'altro vietate per i revisori di EIP/ERI, e a mio avviso anche per gli altri alla luce del codice etico IESBA, che le vieta);
2. Aumenti di capitale con esclusione o limitazione del diritto di opzione (Art.2441 CC). Qui non si tratta di valutazioni, ma di esprimere pareri di congruità su valutazioni fatte da terzi. La norma consente la nomina di qualsiasi revisore, e sembra ormai pacifico che non si pongano problemi di indipendenza.

## Casi specifici

### 2. Gli studi associati di avvocati e commercialisti o di soli commercialisti

Molti dottori commercialisti, pur avendo incarichi personali come revisori individuali di società, esercitano la professione nell'ambito di studi associati.

Sorge allora il problema di come debbano essere considerati, ai fini dell'indipendenza, gli altri professionisti associati di tali studi, nonché i dipendenti.

## Casi specifici

### 2. Gli studi associati di avvocati e commercialisti o di soli commercialisti

Non vi è una risposta univoca a tale quesito. Essa dipende infatti dall'impianto legale e dalla situazione di fatto di ogni singolo studio associato.

Se uno studio associato rientra nella definizione di «rete», allora le regole di indipendenza si applicano anche a tutti i professionisti e dipendenti di tale studio.

## Casi specifici

### 2. Gli studi associati di avvocati e commercialisti o di soli commercialisti

In tal caso essi non possono prestare ai clienti di revisione dei professionisti dello studio servizi che compromettano l'indipendenza dei colleghi revisori, e dovranno evitare di trovarsi in situazioni o di intrattenere relazioni (d'affari, personali, finanziarie, di lavoro, etc.) che ne compromettano l'indipendenza.

Se ciò non fosse possibile, il collega/i colleghi revisori non potranno effettuare il lavoro di revisione.

## Casi specifici

### 2. Gli studi associati di avvocati e commercialisti o di soli commercialisti

La definizione di rete è la seguente (art.1, comma 1, lettera l) D.Lgs.39/2010:

«la struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale che è finalizzata alla cooperazione e che:

1. persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o

## Casi specifici

### 2. Gli studi associati di avvocati e commercialisti o di soli commercialisti

2. è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni o

3. condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.»

# Casi specifici

## 3. Le società di servizi partecipate dai commercialisti-revisori

Molti dottori commercialisti che hanno incarichi personali come revisori individuali di società, sono soci di società di servizi che svolgono attività di tenuta della contabilità e redazione del bilancio.



## Casi specifici

### 3. Le società di servizi partecipate dai commercialisti-revisori

Sorge allora il problema di come debbano essere considerate, ai fini dell'indipendenza, tali società, e in particolare se un commercialista socio di una società che tiene la contabilità e/o redige il bilancio di una società «x», possa essere revisore di tale società «x».

# Casi specifici

## 3. Le società di servizi partecipate dai commercialisti-revisori

Non vi è una norma di legge applicabile con precisione a questa situazione. La risposta va data nell'ottica del criterio delle minacce e salvaguardie per l'indipendenza.

## Casi specifici

### 3. Le società di servizi partecipate dai commercialisti-revisori

Così a mio avviso se il commercialista-revisore detiene una quota di maggioranza o di influenza notevole del capitale della società di servizi, o ne è amministratore o dirigente o svolge un ruolo di coordinamento dei dipendenti, non può essere considerato indipendente dalla società «x» di cui sopra. E di conseguenza non può svolgerne la revisione legale.

## Casi specifici

### 3. Le società di servizi partecipate dai commercialisti-revisori

Sempre a mio avviso, se invece il commercialista-revisore non detiene una quota di maggioranza o di influenza notevole del capitale della società di servizi, e non vi svolge un ruolo attivo, in teoria potrebbe essere il revisore della società «x». Ma mi sembrerebbe comunque una situazione come minimo inopportuna, e difficilmente difendibile davanti alle autorità di vigilanza.



## 6. Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

Poiché il Ministero dell'Economia e delle Finanze non ha ancora dato inizio all'attività di ispezioni di qualità presso revisori individuali e collegi sindacali che effettuano la revisione di società non-EIP e non-ERI, non ha ancora applicato le sanzioni amministrative di cui all'art.24 del D.Lgs. 39/2010 per motivi legati all'indipendenza.

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

Per inciso, vi sono stati molti casi (migliaia) di sospensione e cancellazione dal Registro dei revisori, di revisori individuali per morosità nel versamento del contributo annuale di iscrizione al Registro dei revisori. Sono situazioni non legate alle tematiche dell'indipendenza, ma dimostrano che il Ministero, quando individua violazioni, non esita a sanzionarle.

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

Di conseguenza in questa sezione della presentazione descriverò sanzioni in materia di indipendenza applicate da Consob o da altre autorità a società di revisione, che mi sembrano comunque rappresentative e significative ai fini della mia trattazione.



# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

1. Delibera Consob n.19512 dell'11/2/2016  
– Applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie per Euro 100.000 alla società di revisione Kreston GV Italy Audit & Assurance SRL per violazione degli Art. 10 comma 2 e 17 Comma 9 lett. b) del D.LGS. 39/2010 (rilevate nel corso di due separate ispezioni)

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

In esito alla prima ispezione, la Consob ha contestato al revisore di aver emesso un prestito obbligazionario, collocato sul mercato da una SIM il cui AD era anche, al momento del collocamento, Presidente del CdA di due clienti audit di Kreston. Inoltre il Presidente aveva sottoscritto personalmente una quota del prestito.

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

Il revisore non aveva informato della minaccia per l'indipendenza generata da tale situazione i Collegi Sindacali delle società clienti (nella loro qualità di Audit Committee).

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

In esito alla seconda ispezione, la Consob ha contestato a un partner di Kreston di non aver informato l'Audit Committee di un suo cliente della minaccia alla sua indipendenza derivante dall'essere Presidente del CdA di una società che era parte correlata del suo cliente.

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

Consob ha ravvisato nelle situazioni sopra descritte violazioni delle norme sull'indipendenza causate da relazioni di affari con un componente dell'organo amministrativo di due clienti, dal ricoprire una carica amministrativa presso una parte correlata di un cliente, e dalla mancata informativa agli Audit Committee circa le minacce per l'indipendenza.

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

2. Delibera Consob n.17845 del 28/6/2011  
– Applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie per Euro 350.000 alla società di revisione Mazars SpA per violazione di vari principi di revisione, tra cui il Doc.100 («Principi sull'indipendenza del revisore»)

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

Nel caso specifico, la Consob ha contestato al revisore di aver omesso di valutare la minaccia alla sua indipendenza derivante dal rapporto di familiarità esistente tra il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili del cliente (che era un ex-manager di Mazars), e i componenti del team di revisione.

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

3. Procedimento amministrativo SEC n.3-15876 del 20/5/2014 nei confronti di James T. Adams (ex-partner di Deloitte), a cui viene proibito di lavorare come revisore per un periodo minimo di 2 anni, per aver chiesto e ottenuto da un cliente audit una linea di credito di \$110.000, da lui utilizzata per giocare nei casinò della società cliente.



# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

Per inciso, in Italia il revisore che contrae un prestito o si fa rilasciare una garanzia, direttamente o per interposta persona, da un suo cliente di revisione, o da una controllante o controllata di questo, commette un reato punibile con la reclusione da uno a tre anni e con una multa (Art.31 D.Lgs.39/2010).

# Esempi di sanzioni per violazioni delle regole di indipendenza

4. Procedimento amministrativo SEC n.3-16672 del 1/7/2015 nei confronti di Deloitte & Touche LLP e di Andrew C. Boynton (partner), che avendo mantenuto un rapporto di lavoro con un trustee, che presiedeva anche il CdA e l'Audit Committee di tre clienti audit, sono stati chiamati a pagare una sanzione amministrativa di \$ 1.000.000.



## 7. Conclusioni

# Conclusioni

- La normativa sulla revisione in generale e sull'indipendenza dei revisori in particolare si è molto evoluta nel tempo.
- Gli sviluppi più recenti sono andati nella direzione di un irrigidimento delle regole.
- Tali regole non sono norme astratte che non vengono mai applicate: i revisori che le hanno trascurate o ignorate, quando sono stati identificati dagli organi di vigilanza, sono stati puniti molto severamente.

# Conclusioni

- Anche se i casi di violazione e sanzione hanno fatto molto rumore, essi sono stati pochi, e la grande maggioranza dei revisori legali farà grandi sforzi e investimenti per rispettare le regole di indipendenza.
- Il rispetto delle regole di indipendenza è un attributo fondamentale di ogni revisore: senza quello, viene meno la fiducia nel suo lavoro, e di conseguenza nella qualità dei documenti contabili emessi dai suoi clienti.

# Conclusioni

- Ma il rispetto delle regole di indipendenza è solo il primo passo di un percorso: fatto quel passo, e armati anche di obiettività, scetticismo professionale e soprattutto di competenza tecnica, possiamo avviarci sulla lunga, faticosa ma affascinante strada della professione di revisore contabile.

Se avete domande, sono a Vostra  
disposizione.

In ogni caso,

Grazie per la Vostra attenzione!