

L'indipendenza del revisore nel d.lgs. 39/2010

I principi e i criteri applicativi sull'indipendenza derivano dalla Raccomandazione della Commissione europea del 16 maggio 2002 recante "*L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'Unione europea: un insieme di principi fondamentali*"¹ e tengono conto del contesto normativo nazionale attualmente in vigore nel quale essa deve trovare applicazione. Le disposizioni di legge vigenti, in particolare, prevedono alcune specifiche situazioni di incompatibilità in presenza di determinate circostanze.

In particolare, per l'Italia ci si riferisce agli artt. 10 e 17 del d.lgs. 39/2010, al Principio di revisione n. 100 – "*L'indipendenza del revisore*" emanato dal CNDCEC.

Nello svolgimento della revisione il decreto di riforma si concentra su alcuni aspetti fondamentali relativi al rispetto dei principi di indipendenza ed obiettività, di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, elaborati da associazioni e ordini professionali.

Il rispetto dell'indipendenza rappresenta oggi il punto cardine di riferimento.

Il concetto si estende dal singolo revisore alla sua "rete" di appartenenza, se presente². Ciò significa che qualora una società appartenente al gruppo effettuasse consulenza continuativa nei confronti di una società la cui revisione legale fosse affidata ad un'altra società del gruppo, ciò non sarebbe né accettabile, né possibile. In tal senso il comma 2 dell'art. 10 del decreto è giustamente drastico.

Art. 10

(Indipendenza e obiettività)

1. *Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e **non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.***
2. *Il revisore legale e la società di revisione legale **non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa.***
3. *[omissis].*

Vedremo a breve che l'art. 17 del medesimo decreto prevede ulteriori misure volte a ridurre il rischio di mancata indipendenza per gli enti di interesse pubblico ("EIP").

¹ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee n. L191 del 19 luglio 2002.

² Per la definizione di rete si rimanda ai capitoli precedenti.

In sintesi, l'art. 10 del decreto disciplina alcune importanti situazioni di "minaccia" suscettibili di compromettere l'indipendenza del revisore e che si possono identificare nelle seguenti:

- coinvolgimento nel processo decisionale della società revisionata;
- presenza di relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro, di prestazione di servizi o di altro genere, dirette o indirette, tra il revisore (e la sua "rete") e la società revisionata;
- presenza di situazioni di "autoriesame", interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, tra revisore e società revisionata;
- subordinazione dei corrispettivi del revisore a condizioni e adeguatezza degli stessi in relazione alla qualità e affidabilità del servizio;
- subordinazione della retribuzione dei dipendenti della società di revisione all'esito delle revisioni condotte.

Preso atto che in nessun processo decisionale il revisore deve prendere parte, in pratica l'indipendenza può essere compromessa da diversi tipi di minacce per cui essa va fortemente tutelata a beneficio della validità di tutta la revisione legale.

Normalmente le minacce sono riconducibili a situazioni ambientali e personali che, prese singolarmente o nell'insieme, possono indurre un terzo ragionevole, obiettivo ed informato a dubitare sulla imparzialità e obiettività di giudizio del revisore.

In caso sussistano minacce all'indipendenza, il revisore dovrà prendere precauzioni e adottare misure volte a ridurre questi rischi, dotandosi di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che possono compromettere l'indipendenza.

L'istituzione e il funzionamento di tali procedure vanno adeguatamente documentati a cura del revisore in modo da poter essere assoggettati a sistemi di controllo della qualità. Inoltre, il revisore dovrà documentare nelle proprie carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza, nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

Analizziamo ora in maggior dettaglio le possibili minacce all'indipendenza del revisore disciplinate dall'art. 10 del decreto.

• ***Coinvolgimento nel processo decisionale della società revisionata***

Una situazione di questo tipo comporta chiaramente una minaccia all'indipendenza del revisore in quanto egli, prendendo parte al processo decisionale della società revisionata, andrebbe – di fatto – a "limitare" l'efficacia delle proprie verifiche o ad occultare di proposito evidenze raccolte laddove le stesse facessero emergere problematiche legate alle decisioni prese di concerto con la società.

• ***Presenza di relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro, di prestazione di servizi o di altro genere, dirette o indirette, tra il revisore (e la sua "rete") e la società revisionata***

In questa situazione la minaccia all'indipendenza è palese. Si pensi al caso del revisore che fosse anche, allo stesso tempo, dipendente della società revisionata o intrattenesse con la stessa relazioni finanziarie o d'affari, come ad esempio nel caso in cui la società

revisionata fosse una banca che avesse concesso un significativo prestito personale al revisore.

• ***Presenza di situazioni di “autoriesame”, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, tra revisore e società revisionata***

Autoriesame

Si verifica quando il revisore svolge attività di controllo su dati o elementi che egli stesso, o altri soggetti appartenenti alla sua rete, ha contribuito a creare o a determinare.

Interesse personale

Si verifica quando il revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che ad un terzo ragionevole, obiettivo ed informato può apparire “influyente” sullo svolgimento dell’attività di revisione e sui suoi risultati: si pensi, ad esempio, ad un’eccessiva dipendenza del revisore dai corrispettivi versati dalla società revisionata per servizi di revisione e non.

Esercizio del patrocinio legale

Si verifica quando il revisore assume funzioni di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte a sostegno o contro la posizione della società revisionata in una controversia.

Familiarità

Si verifica quando il revisore è eccessivamente sensibile all’interesse della società revisionata per la presenza, ad esempio, di un familiare impiegato nella società o per lo sviluppo di relazioni strette e di vecchia data con i dipendenti; ciò, conseguentemente, può tradursi in un’eccessiva fiducia nei riguardi di questi soggetti e in una insufficiente obiettiva verifica delle loro dichiarazioni.

Fiducia eccessiva o intimidazione

Si verifica quando il revisore è soggetto a possibili condizionamenti derivanti dalla particolare influenza della società revisionata o per comportamenti aggressivi e minacciosi della stessa nei confronti del revisore.

• ***Subordinazione dei corrispettivi del revisore a condizioni e adeguatezza degli stessi in relazione alla qualità e affidabilità del servizio***

Altri rischi all’indipendenza possono derivare dal corrispettivo richiesto che, come per tutti i servizi, è soggetto ad un mercato, ad una concorrenza tra diversi fornitori del servizio di revisione. Per evitare abusi, il decreto precisa in modo inequivocabile che il corrispettivo per l’incarico di revisione legale:

- non può essere subordinato ad alcuna condizione;
- non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione;
- non può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l’incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

Il corrispettivo del revisore deve essere determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori in base alle risorse professionali e alle ore da svolgere per adempiere all'incarico.

Il decreto, inoltre, sposta l'aspetto propositivo del revisore cui affidare l'incarico dagli amministratori al Collegio Sindacale, proprio per evitare che aspetti legati unicamente al compenso influenzino la scelta.

• ***Subordinazione della retribuzione dei dipendenti della società di revisione all'esito delle revisioni condotte***

Il decreto precisa, infine, che la misura della retribuzione dei dipendenti delle società di revisione che partecipano allo svolgimento delle attività di revisione **non può essere in alcun modo influenzata dall'esito delle revisioni** da essi compiute; vanno quindi escluse forme di incentivi legati al singolo incarico svolto.

Le minacce all'indipendenza vanno considerate con riferimento alla loro significatività, sia isolatamente sia nel loro insieme. Se i rischi che ne derivano sono di tale rilevanza da compromettere l'indipendenza del revisore, questi **non deve effettuare** la revisione legale.

Tornando alle minacce all'indipendenza legate all'adeguatezza dei corrispettivi del revisore, occorre sottolineare che altrettante minacce all'indipendenza possono sorgere in presenza di una "concentrazione" dei corrispettivi del revisore nei confronti di una o poche società revisionate. Si parla in questo caso della cd. "dipendenza finanziaria da corrispettivi".

• ***Dipendenza finanziaria dai corrispettivi***

La prestazione di incarichi di revisione non deve assumere un'importanza tale da instaurare una dipendenza finanziaria, effettiva o apparente, nei confronti della società revisionata o delle sue consociate. In particolare, è necessario effettuare un'analisi di raffronto tra i corrispettivi per la revisione, e per i servizi diversi dalla revisione, provenienti da una società revisionata e dalle sue consociate, e i ricavi globali dell'attività del revisore e della sua rete³. Nell'ambito di tale analisi dovranno essere computati tra i corrispettivi e tra i ricavi, anche gli ammontari significativi non ancora percepiti ma attesi nel corso dell'esercizio sociale assunto a riferimento.

Normalmente, si assume che il revisore possa essere considerato finanziariamente dipendente se il totale dei corrispettivi per la revisione e per servizi diversi dalla revisione ricevuti o da ricevere da una società revisionata rappresentino una percentuale molto elevata dei ricavi totali del revisore e della sua rete, in ogni esercizio per un periodo di cinque esercizi.

La percezione da parte di un terzo ragionevole, obiettivo ed informato della soglia critica di significatività rappresentata da tale percentuale dipende da vari fattori, quali, ad esempio, le dimensioni del revisore, la sua presenza recente o consolidata sul mercato, il fatto che operi su scala locale, nazionale o internazionale e la situazione economica dei mercati sui quali svolge la propria attività.

³ In particolare su questo aspetto la Consob con sua raccomandazione ha precisato i limiti accettabili per evitare la dipendenza finanziaria dai corrispettivi da un singolo gruppo aziendale.

Un'ultima minaccia all'indipendenza legata ai corrispettivi del revisore riguarda il caso dei **corrispettivi arretrati**.

• **Corrispettivi arretrati**

Come già evidenziato nel precedente capitolo, le proposte di revisione prevedono un apposito paragrafo nel quale sono disciplinati i corrispettivi dovuti per il servizio reso e le condizioni di pagamento.

Nella realtà, tuttavia, ben poche società clienti saldano i propri debiti nel periodo convenuto contrattualmente e, spesso, l'importo "scaduto" raggiunge livelli ragguardevoli. Questa situazione potrebbe rappresentare una minaccia all'indipendenza del revisore soprattutto in presenza di corrispettivi arretrati di importo significativo.

In questo caso, infatti, il mancato incasso del corrispettivo potrebbe essere "interpretato" come la concessione di un **finanziamento** da parte della società di revisione alla società revisionata. Si consideri anche che l'ammontare di questo "finanziamento" includere per la società di revisione l'importo dell'IVA13 in quanto in sede di emissione della fattura, mai incassata, l'IVA (IVA a debito) dovrà essere versata all'erario nelle tempistiche previste senza averla potuta incassare dalla società cliente. In sostanza, il revisore oltre a finanziare il cliente, finanzierebbe di fatto anche l'erario, anticipando l'Iva per conto del cliente stesso.

Dalle considerazioni sopra esposte viene quindi da chiedersi come debba essere determinato il corrispettivo del revisore.

Si è detto che, in ogni caso, il corrispettivo pattuito deve essere adeguato al tempo necessario da parte del personale qualificato per l'esecuzione dei compiti previsti dai principi di revisione.

A seguito della abrogazione delle tariffe professionali sono determinati dal mercato, mentre in caso di incarichi su EIP, la base di calcolo dei corrispettivi deve essere illustrata all'organo di controllo chiamato ed esprimersi sulla nomina del revisore.

Passiamo ora ad analizzare la disciplina "rafforzata" dell'indipendenza nel caso di revisione degli enti di interesse pubblico ("EIP").

Il d.lgs. 39/2010 ha introdotto una disciplina "speciale" per gli EIP che contempla, anzitutto, il divieto alla fornitura di una serie di servizi – elencati all'art. 17 del decreto – alla società revisionata da parte del revisore, della società di revisione e dei propri dipendenti, delle entità appartenenti alla loro rete, dei soci, degli amministratori, dei componenti dell'organo di controllo e dei dipendenti di quest'ultima. Lo stesso divieto si applica nei confronti di controllate o controllanti della società che ha conferito l'incarico o a società sottoposte a comune controllo.

In particolare, è previsto che tali soggetti 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 *proveritate*;
- 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.

Sempre a salvaguardia dell'indipendenza, è anche previsto un sistema di “*rotation*” del responsabile della revisione del bilancio di un EIP che prevede che lo stesso debba “ruotare”, e quindi essere sostituito, decorsi sette anni di incarico (in qualità di responsabile) e che lo stesso non possa assumere nuovamente tale incarico, neppure per conto di una diversa società di revisione, se non siano decorsi almeno due anni dalla cessazione del precedente.

Inoltre, il responsabile della revisione e coloro che hanno preso parte alla revisione con funzioni di direzione e supervisione, non possono rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo dell'EIP, né possono prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dello stesso, svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo, se non siano decorsi almeno due anni dalla conclusione dell'incarico, ovvero dal momento in cui abbiano cessato di essere soci, amministratori o dipendenti della società di revisione.

Il revisore infine deve adempiere ad 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). È prevista anche una discussione con il suddetto Comitato circa gli (eventuali) rischi per la propria indipendenza e sulle misure adottate per limitare tali rischi, il tutto debitamente documentato dal revisore nelle proprie carte di lavoro.