

Le circostanze specifiche

Il principio sull'indipendenza prevede alcune casistiche specifiche di minaccia, che in genere coincidono con quelle già analizzate nei paragrafi precedenti. In particolare, si sviluppa il caso degli "interessi finanziari", delle "relazioni d'affari", dei "rapporti di dipendenza o collaborazione" tra revisore e società revisionata, delle "funzioni di direzione o supervisione" del revisore presso la società revisionata, delle "relazioni familiari o personali", nonché della prestazione da parte del revisore di "servizi diversi dalla revisione".

Tra le misure di salvaguardia atte a ridurre la minaccia all'indipendenza in caso di prestazione da parte del revisore di servizi diversi dalla revisione, il principio segnala:

- la separazione delle responsabilità e delle competenze professionali nell'esecuzione di specifici incarichi per servizi diversi dalla revisione;
- la comunicazione automatica di qualsiasi incarico di revisione e non a coloro che, all'interno della struttura del revisore o della sua rete, sono responsabili della salvaguardia dell'indipendenza;
- il riesame dell'attività di revisione da parte di un socio che non partecipa alla prestazione di alcun servizio a favore della società revisionata o delle sue consociate;
- il riesame esterno da parte di un altro soggetto o la consultazione dell'autorità di vigilanza.

In linea generale, si ricorda che tra i servizi diversi dalla revisione non sono ammessi quelli che comportano il coinvolgimento del revisore nel processo decisionale della direzione aziendale della società revisionata o di una sua consociata, poiché essi determinano una minaccia troppo elevata di autoriesame.

Inoltre, l'analisi di servizi diversi dalla revisione deve essere considerata alla luce della limitazione dell'oggetto sociale che consente alle società di revisione **esclusivamente** lo svolgimento dell'attività di revisione e organizzazione contabile.

Le situazioni specifiche previste dal principio di revisione sull'indipendenza in tema di servizi diversi dalla revisione coincidono con i servizi vietati dall'art. 17 del decreto di riforma, analizzati nei precedenti paragrafi. Vediamone un breve riepilogo:

1) Predisposizione delle registrazioni contabili e predisposizione del bilancio

Esiste una minaccia di autoriesame quando un revisore partecipa alla tenuta della contabilità o alla predisposizione del bilancio della società revisionata. Tale attività non può pertanto essere prestata. Può essere viceversa fornita assistenza, di natura esclusivamente tecnica o meccanica, o consulenza di natura puramente

informativa.

2) Revisione del bilancio consolidato di un EIP

Nel caso di redazione del bilancio consolidato di un EIP, è possibile che il revisore di una delle controllate sia chiamato a partecipare al processo di redazione dei bilanci da includere nel bilancio consolidato della capogruppo sottoposta a revisione.

In simili circostanze, se il revisore della controllata appartiene alla rete del revisore dell'EIP, il rischio di autoriesame non è generalmente considerato significativo a condizione che:

- l'assistenza relativa alla contabilità sia di natura puramente tecnica o meccanica o la consulenza sia solo di natura informativa;
- i bilanci della società controllata in questione non abbiano un'incidenza rilevante (da un punto di vista quantitativo o qualitativo) sul bilancio consolidato della società revisionata (né separatamente, né nel loro complesso);
- il corrispettivo che il revisore o i soggetti appartenenti alla sua rete ricevono per l'insieme dei servizi in questione sia non significativo rispetto al corrispettivo per la revisione del bilancio consolidato¹.

3) Progettazione e realizzazione di sistemi informativi, contabili, amministrativi o finanziari

La prestazione di servizi che comportano la progettazione e la realizzazione di sistemi informativi, contabili, amministrativi o finanziari, utili per generare informazioni relative al bilancio della società revisionata, può dare luogo ad una minaccia di autoriesame. In questo ambito sono riconducibili i servizi di organizzazione contabile. Tale minaccia deriva dal fatto che il lavoro di revisione include la verifica dei sistemi informativi utilizzati dalla società revisionata per generare informazioni finanziarie di bilancio.

In generale, tali servizi sono vietati. Tuttavia, il revisore potrà prestarli qualora sussistano una serie di circostanze, quali ad esempio:

- la direzione aziendale della società revisionata dichiara, per iscritto, di assumersi la responsabilità dell'intero sistema di controllo interno;
- il revisore si sia assicurato che la direzione aziendale della società revisionata non faccia solo affidamento sul funzionamento dei suddetti sistemi informativi come unica base per determinare l'adeguatezza dei controlli interni e dei sistemi di informativa finanziaria;
- nel caso della progettazione della configurazione dei suddetti sistemi informativi, il servizio prestato consista nella progettazione in base a specifiche determinate dalla direzione aziendale della società revisionata.

¹ Ai fini della valutazione della rilevanza sul bilancio consolidato possono costituire un punto di riferimento le previsioni dell'art. 151 del Regolamento Consob n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive modifiche.

4) Servizi di valutazione

Esiste una chiara minaccia di autoriesame ogni volta che un revisore presta alla società revisionata servizi di valutazione che si concludono con la definizione di valori destinati ad essere iscritti nel bilancio della società revisionata.

Gli incarichi relativi al controllo o alla formulazione di un parere su una valutazione compiuta da altri soggetti (per esempio pareri di congruità in caso di fusioni, scissioni o aumenti di capitale) o alla raccolta e alla verifica di dati destinati ad essere utilizzati in una valutazione compiuta da altri (per esempio un tipico lavoro di “*due diligence*” in relazione alla vendita o all’acquisto di un’attività) non sono considerati come servizi di valutazione ai fini del presente principio.

In generale, in presenza di servizi di valutazione la cui prestazione comporti un significativo grado di soggettività, la minaccia all’indipendenza del revisore, rappresentata dal rischio di autoriesame, è da considerarsi troppo elevata, conseguentemente la prestazione di tali servizi non è consentita.

5) Partecipazione alla revisione interna della società revisionata

Una minaccia di autoriesame può sorgere nei casi in cui un revisore presti servizi di revisione interna (*internal audit*) ad una società revisionata. Tenuto conto dell’importanza del sistema di controllo interno nelle società, soprattutto se di piccole e medie dimensioni che non possono permettersi una divisione di revisione interna o nelle quali tale divisione non dispone di specifici strumenti (per esempio l’accesso a specialisti di tecnologie dell’informazione o di gestione della tesoreria), la partecipazione del revisore alla revisione interna può rafforzare le capacità di controllo della direzione aziendale.

In questi casi, tuttavia, può insorgere una minaccia di autoriesame se, ad esempio, non esiste una chiara separazione tra la direzione, il coordinamento e il controllo della revisione interna, da un lato, e l’attività stessa di revisione interna, dall’altro, o se la valutazione da parte del revisore del sistema di controllo interno della società revisionata determina la natura e il volume delle sue successive procedure di revisione.

Per attenuare la minaccia di autoriesame, se si presta un servizio di revisione interna ad una società revisionata, occorre:

- una chiara assunzione di responsabilità della direzione aziendale o dell’organo di controllo della società revisionata in merito all’intero sistema di controllo interno. Ci si riferisce al rischio e la frequenza delle procedure di revisione interna da eseguire e all’esame dei risultati e delle raccomandazioni prodotte nel corso dell’esercizio dalla revisione interna e dei conseguenti provvedimenti. Se queste condizioni non sono soddisfatte, né il revisore, né alcun altro soggetto appartenente alla sua rete possono prestare un servizio di revisione interna alla società revisionata;
- la predisposizione di una specifica proposta che individui la natura,

l'estensione e l'entità delle verifiche. Queste ultime, inoltre, non potranno assumere una estensione tale da coprire la maggior parte delle aree rilevanti della funzione di revisione interna, ma dovranno limitarsi solo a singoli aspetti;

- un successivo riesame delle parti rilevanti del lavoro di revisione interna da parte di un socio indipendente da colui che svolge la revisione o la prestazione del servizio di revisione interna.

6) Prestazione di servizi di ricerca di personale della direzione aziendale

Quando un revisore presta un servizio per la ricerca di personale destinato a ricoprire incarichi dirigenziali o posizioni di rilievo nella società revisionata, possono sorgere diversi tipi di minacce per l'indipendenza, tra le quali l'interesse personale, la familiarità o l'intimidazione.

Per tale motivo, questi servizi non sono in genere consentiti, anche se in ogni caso la decisione finale per ogni assunzione è sempre presa solo dalla società revisionata.

7) Controversie

Quando si verifica, o sembra probabile che si verifichi, una controversia tra il revisore, da un lato, e una società revisionata o una delle sue consociate, dall'altro, possono sorgere minacce all'indipendenza derivanti dall'interesse personale.

Nella valutazione di queste minacce devono essere tenute in considerazione le controversie relative a tutti i servizi, anche servizi diversi dalla revisione, prestati alla società revisionata.

In questi casi bisogna discutere tali minacce con l'organo di controllo della società revisionata o, se non esistente, con l'Autorità di vigilanza. In presenza di minacce significative del tipo in esame, occorre attivare le opportune procedure per l'interruzione dell'incarico di revisione.