

L'indipendenza del revisore legale

A cura della Commissione Revisione Legale ODCEC Forlì-Cesena

Marzo 2019

Riferimenti Normativi

- **D.Lgs. 39/2010** → **Art. 10, 10 bis, 10 ter e 17**
- Principio Internazionale sul Controllo della Qualità **(ISQC Italia) 1**
- Principio di Revisione Internazionale **(ISA Italia) n. 200:**
"Obiettivi generali del Revisore indipendente"
- Principio di Revisione Internazionale **(ISA Italia) n. 220:**
"Controllo della qualità dell'incarico di Revisione contabile del bilancio"
- **D.M. n. 261** del 28.12.2012:
Cessazione anticipata dell'incarico per l'insorgenza di situazioni lesive dell'indipendenza
- **Art 2399 C.C** (Solo per la fattispecie di sindaco e sindaco-revisore)

INDIPENDENZA



Indipendenza

Il revisore deve risultare indipendente dall'impresa sottoposta a revisione secondo due livelli:

Livello sostanziale

Livello formale

L'indipendenza salvaguarda la capacità del revisore di formare un giudizio di revisione senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero comprometterlo.

L'indipendenza rafforza la capacità del revisore di agire con integrità, di essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.

INDIPENDENZA



Indipendenza

Non è consigliabile accettare l'incarico quando vi sono **relazioni** con il cliente rispetto alle quali un **terzo** informato, obiettivo e ragionevole riterrebbe l'indipendenza del revisore **compromessa**.

RELAZIONI

D'affari

Di lavoro

Di altro genere, dirette o indirette

Il revisore considera anche i rapporti intrattenuti dagli altri soggetti appartenenti alla sua **rete** (condivisione di utili o costi o controllo comune).

Il revisore non deve, in alcun modo, essere coinvolto nel processo decisionale dell'azienda. L'indipendenza deve sussistere durante gli esercizi revisionati e durante il processo di revisione.

INDIPENDENZA



Controllo di dati o elementi che il revisore o soggetti appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare.

ESEMPI

- Servizi contabili
- Preparazione documenti giustificativi (stime)
- Progettazione/realizzazione sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari
- Coinvolgimento nei processi decisionali della direzione
- Servizio di ricerca personale dirigente.

INDIPENDENZA



INTERESSE PERSONALE

Conflitto di interessi che secondo un terzo (...) può influire sulla revisione (es: interesse finanziario, dipendenza economica).

Per quanto riguarda il ruolo di sindaco, vengono fornite le seguenti indicazioni:

Se viene superato

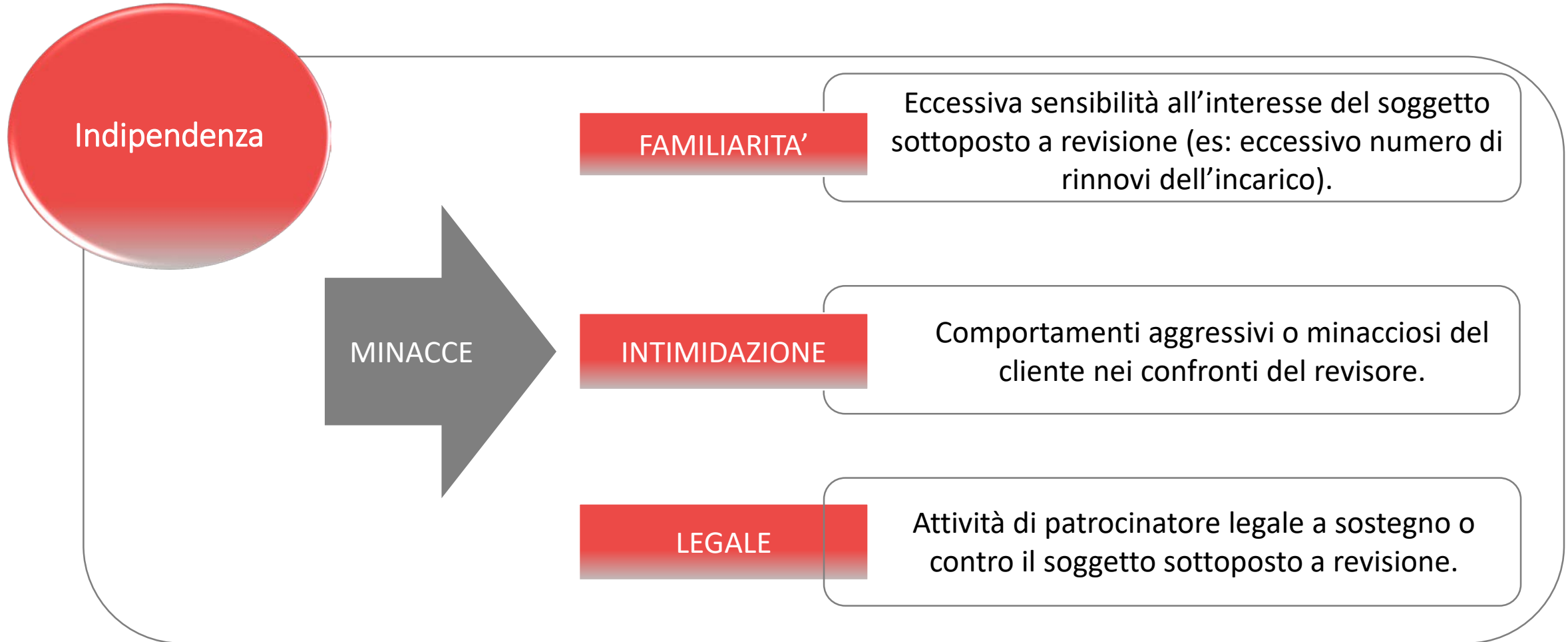
$(S+C) / (CT)$	Rapporto $(S) / (S+C)$	RISCHIO DI DIPENDENZA FINANZIARIA
$> 15\%$	$> 2/3$	NO
$> 5\% \leq 15\%$	$> 1/2$	NO
$\leq 5\%$	IRRILEVANTE	NO

(CT): Compensi totali

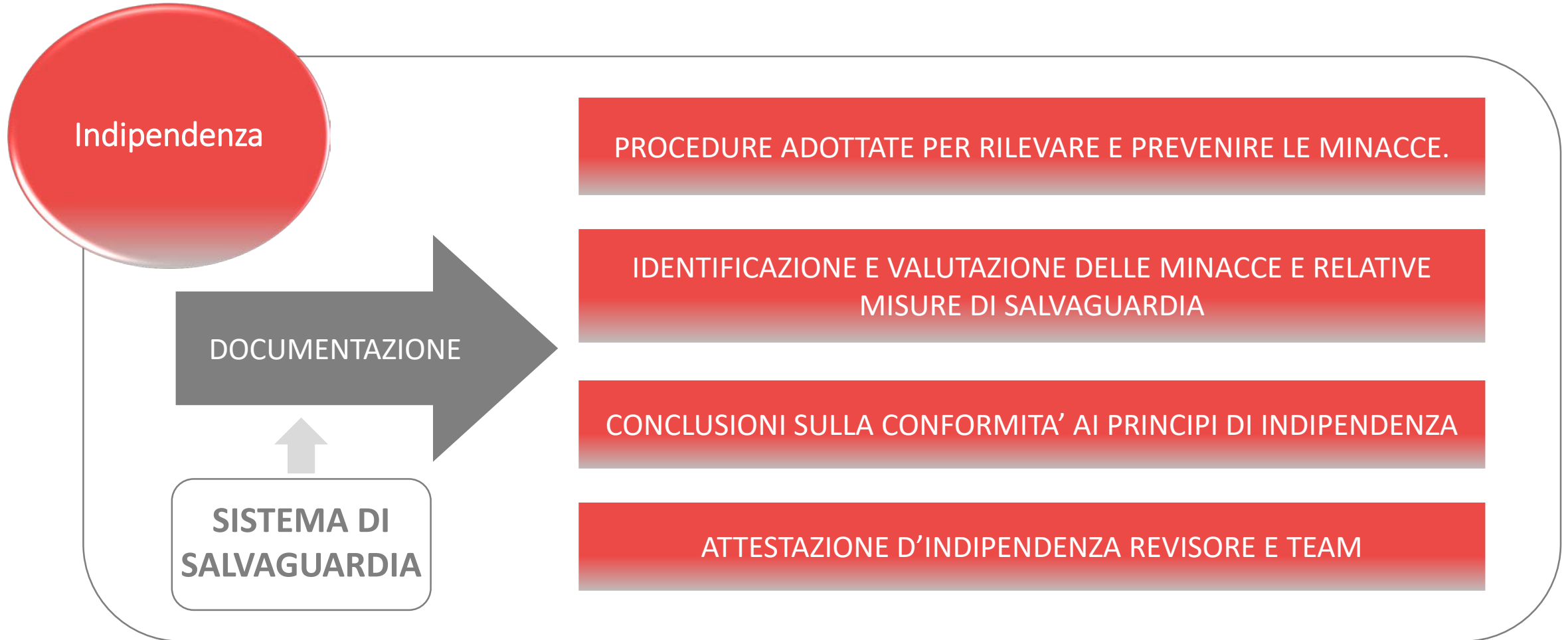
(S): Compensi dalla società per l'attività di sindaco

(C): Compensi dalla società per attività diversa

INDIPENDENZA



INDIPENDENZA



La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	<i>E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:</i>	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco presenta rapporti di familiarità con soci della Società o delle controllate, controllanti o sottoposte a comune controllo	✓		✓		✓	
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco presenta rapporti di familiarità con amministratori o soggetti facenti parte dell'Alta Direzione Aziendale della Società o delle controllate, controllanti o sottoposte a comune controllo		✗		✗		✗
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco presenta rapporti di parentela diretta con dipendenti della Società o delle controllate o sottoposte a comune controllo		✗		✗		✗
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco si trova in una posizione tale da poter esercitare un'influenza diretta sulla preparazione delle registrazioni contabili della Società o del suo bilancio		✗		✗		✗
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco ha sede nello stesso ufficio della Società	✓ ¹		✓ ¹		✓ ¹	
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco è domiciliato nei locali del professionista incaricato della tenuta della contabilità o che svolge attività di consulenza per la Società		✗	✓			✗
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco ha svolto pratica professionale / collaborato presso lo studio che svolge attività di consulenza nei confronti della Società	✓ ²		✓ ²		✓ ²	

Note:

(1) : Devono essere adottate e specificate le necessarie misure di salvaguardia al fine del mantenimento dell'indipendenza.

(2) : È importante che al momento dell'accettazione non sussistano legami con lo studio, sia da un punto di vista sostanziale che formale. Ad esempio può costituire elemento di possibile criticità anche la mera condivisione del medesimo indirizzo mail.

La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	<i>E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:</i>	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Rapporti personali e familiari	Presso lo studio del revisore / sindaco è domiciliata la Società oggetto di controllo	✓ ³		✓ ³		✓ ³	
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco ha un contenzioso con la Società oggetto di controllo		✗	✓ ⁴			✗
Rapporti personali e familiari	Presso il revisore / sindaco opera in qualità di dipendente, collaboratore, praticante, una persona in grado di influenzare il risultato della revisione/controllo che lavora contemporaneamente come dipendente o collaboratore della Società o di una sua consociata		✗	✓			✗
Rapporti personali e familiari	Il revisore / sindaco effettua un distacco di personale alla Società o ad una sua consociata	✓ ⁵		✓ ⁵		✓ ⁵	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco è membro dell'organo di amministrazione della Società		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco è membro dell'organo di amministrazione di un'entità che controlla la Società o di un'entità che la Società controlla		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il professionista è sindaco unico di un'entità che controlla la Società o di un'entità che la Società controlla		✗	✓		✓	

Note:

(3) : Si presume che il compenso per la prestazione di domiciliazione sia poco più che simbolico, ovvero gratuito.

(4) : Dipende dalla tipologia e significatività della controversia.

(5) : È consentito a condizione che il dipendente del revisore/sindaco distaccato non sia contemporaneamente assegnato anche al gruppo di lavoro sulla revisione/controllo contabile e non prenda posizione quando può influenzare il risultato di revisione.

La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	<i>E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:</i>	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Altri incarichi	Il professionista è membro del Collegio Sindacale di un'entità che controlla la Società o di un'entità che la Società controlla		✗	✓		✓	
Altri incarichi	Il professionista è revisore di un'entità che controlla la Società o in un'entità che la Società controlla	✓			✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco ha rivestito nel passato la carica di amministratore o membro della direzione aziendale della Società	✓ ⁶		✓ ⁶		✓ ⁶	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco svolge presso la stessa Società anche un incarico di consulenza		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco presta servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco predispone le registrazioni contabili e il bilancio della Società		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco assiste la Società nella determinazione o modifica delle scritture contabili o nella classificazione dei conti o operazioni senza la previa autorizzazione della direzione aziendale		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco presta assistenza di natura esclusivamente tecnica o consulenza di natura puramente informativa	✓		✓		✓	

Note:

(6) : Deve essere trascorso un adeguato lasso temporale dalla data di cessazione dell'incarico nella società. Il Principio di Revisione n. 100 (non più in vigore) riconosceva in due anni tale lasso di tempo.

La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Altri incarichi	Il revisore / sindaco prepara documenti giustificativi o crea dati		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco esegue compiti contabili meccanici quali la registrazione di operazioni per le quali la direzione del soggetto sottoposto a revisione ha determinato la classificazione contabile da applicare		✗ ⁷		✗ ⁷		✗ ⁷
Altri incarichi	Il revisore / sindaco fornisce il servizio di elaborazione dati tramite una Società di cui è socio		✗	✓ ⁸			✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco fa parte di uno Studio Associato che fornisce servizi di elaborazione dati o di consulenza		✗	✓ ⁸			✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco progetta e realizza sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari		✗ ⁹		✗ ⁹		✗ ⁹
Altri incarichi	Il revisore / sindaco svolge per la Società un servizio di software selection	✓ ¹⁰		✓ ¹⁰		✓ ¹⁰	

Note:

(7) : Tale evenienza può compromettere l'indipendenza qualora porti il revisore/sindaco ad assumere un certo grado di fiducia e confidenzialità che lo porti a non attuare le verifiche che avrebbe invece attuato in caso di estraneità.

(8) : Per il sindaco occorre valutare il peso economico dei servizi prestati.

(9) : Qualora il sindaco/revisore o un soggetto della sua rete rivesta un ruolo di direzione o responsabilità nell'opera di progettazione e realizzazione dei sistemi o abbia un interesse in un specifico sistema non vi è indipendenza.

(10) : Tale prestazione è consentita qualora il revisore si limiti ad una presentazione fattuale delle caratteristiche tecniche di tutti i sistemi disponibili che ricadano nell'ambito dei criteri preventivamente definiti dalla società.

La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Altri incarichi	Il revisore / sindaco firma per attestazione le dichiarazioni dei redditi	✓			✗	✓	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco sottoscrive le dichiarazioni fiscali	✓			✗	✓	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco appone il visto di conformità cd. pesante (certificazione tributaria) alle dichiarazioni dei redditi		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco rilascia attestazioni previste da specifica normativa fiscale, aventi come obiettivo la certificazione dell'effettivo sostenimento delle spese e la corrispondenza con la documentazione di natura contabile, quali ad esempio l'attestazione prevista dall'art. 11, comma 1, lett A), n.5 del Decreto IRAP	✓		n/a		✓	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco procede all'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco procede al deposito del bilancio / cariche sociali al registro delle imprese presso la CCIAA		✗		✗ ¹¹		✗ ¹¹
Altri incarichi	Il revisore / sindaco supporta il Consiglio di Amministrazione nella predisposizione del Modello Organizzativo ex d.lgs. 231/2001		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco svolge funzione di Organismo di Vigilanza ai sensi del D.Lgs. 231		✗	✓		✓	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco formula suggerimenti relativi alla definizione delle macro caratteristiche del Modello di Organizzazione ex d.lgs. 231/2001	✓		✓		✓	

Note:

(11) : Salvo i casi di omissione da parte degli amministratori.

La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Altri incarichi	Il revisore / sindaco svolge attività di due diligence per conto della Società	✓ ¹²			✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco presta servizi di valutazione e stima e attuariali		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco fornisce supporto metodologico per la pianificazione di progetti e project management	✓		✓		✓	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco predispone perizie per conto della Società o per società del gruppo		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco esegue prestazione di internal audit		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco prende decisioni in merito al framework del sistema di controllo interno da utilizzare, ai controlli e alle procedure da implementare		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco gestisce esternamente i servizi di controllo interno o svolge un'attività ricorrente di monitoraggio del sistema di controllo interno		✗		✗		✗
Altri incarichi	Il revisore / sindaco partecipa ad attività di analisi, mappatura e descrizione di processi, procedure e sistemi	✓ ¹³		✓ ¹³		✓ ¹³	
Altri incarichi	Il revisore / sindaco effettua Gap Analysis con indicazione delle aree che dovranno essere oggetto di intervento	✓		✓		✓	

Note:

(12): Per i revisori è da valutare caso per caso.

(13) : Il contributo del revisore/sindaco dovrà limitarsi alla formulazione di un quadro di riferimento, fornendo l'elenco delle carenze emerse rispetto a benchmark di mercato e a modelli tipici del settore.

La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	<i>E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:</i>	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Altri incarichi	Il revisore / sindaco partecipa alla definizione dell'action plan relativo alle azioni da intraprendere in merito ai gap evidenziati in Gap Analysis svolte		×		×		×
Altri incarichi	Il revisore / sindaco presta servizi di consulenza legale che comportino l'attribuzione di poteri di rappresentanza del cliente		×		×		×
Altri incarichi	Il revisore / sindaco presta attività di patrocinatore legale o consulente tecnico di parte a favore del soggetto sottoposto a revisione (o società del gruppo) nell'ambito di una controversia o lite		×		×		×
Altri incarichi	Il revisore / sindaco effettua attestazione dei costi	✓		n/a		✓	
Rapporti economici	Il revisore / sindaco riceve un corrispettivo per la propria attività stabilito dal soggetto sottoposto a revisione in funzione dei risultati del servizio reso		×		×		×
Rapporti economici	Il revisore / sindaco è finanziariamente dipendente dalla Società		×		×		×
Rapporti economici	Il revisore / sindaco, per gli incarichi in corso, trascorsi 12 mesi, non ricevi i corrispettivi per le prestazioni rese		×	✓			×

Note:

(14) : Per finanziariamente dipendente si intende quando il totale dei corrispettivi per l'attività resa rappresentano una percentuale molto elevata dei ricavi totali del revisore/sindaco .

La Griglia dell'indipendenza per Revisori, Sindaci e Sindaci Revisori

Causale	<i>E' presente il requisito di INDIPENDENZA quando:</i>	revisore		sindaco		sindaco revisore	
		SI	NO	SI	NO	SI	NO
Rapporti economici	Il revisore / sindaco presenta rapporti patrimoniali o interessi finanziari nella Società sottoposta a revisione		✗		✗		✗
Rapporti economici	Il revisore / sindaco detiene un interesse finanziario nella Società oggetto di controllo ovvero in altra entità in cui la Società ha effettuato un investimento		✗		✗		✗
Rapporti economici	Il revisore / sindaco collabora, anche in via occasionale, con il professionista che svolge attività di consulenza nei confronti della Società		✗	✓ ¹⁵			✗
Rapporti economici	Il revisore / sindaco instaura una relazione d'affari (acquisto/vendita) con la Società, a condizioni di mercato	✓		✓		✓	
Rapporti economici	Il revisore / sindaco instaura una relazione d'affari (acquisto/vendita) con la Società, NON a condizioni di mercato		✗		✗		✗
Rapporti economici	Il revisore / sindaco riceve compensi eccessivamente contenuti rispetto alla prestazione resa		✗	✓			✗
Rapporti economici	Il revisore / sindaco riceve compensi eccessivamente elevati rispetto alla prestazione resa		✗	✓			✗

Note:

(15) : Possono costituire elementi di criticità l'esistenza di rapporti economici, ancorché aventi destinatari diversi dalla società oggetto di revisione, ove le prestazioni rese non siano a condizione di mercato ovvero ove le medesime non siano adeguatamente documentate.