

**ORDINE dei DOTTORI COMMERCIALISTI ed
ESPERTI CONTABILI di VALLO della LUCANIA**

**LA REVISIONE LEGALE ALLE
IMPRESE**

VALLO DELLA LUCANIA
11 Novembre 2022

1

- **Indipendenza del revisore**
 - **Disciplina generale della Revisione legale - Disposizioni Normative**
- **Il sistema di pianificazione e controllo interno delle PMI e l'attività di revisione;**

- **Principi di Revisione Nazionale e l'impatto operativo del digitale nelle tecniche di revisione**
 - Il ruolo del revisore legale in relazione al nuovo codice della crisi d'impresa e alla procedura di composizione negoziata della crisi con le modifiche apportate dal D. Lgs n.83/2022;
- **Le regole sanzionatorie in materia di revisione legale;**

Deontologia professionale e indipendenza del revisore

- Quadro normativo
- Norme etiche
- Concetto di valutazione dei rischi per scetticismo professionale

DEONTOLOGIA PROFESSIONALE E INDIPENDENZA DEL REVISORE

**inquadramento
normativo**

**Soggetti non EIP e
diversi da Enti
sottoposti a regime
intermedio**

Principi di indipendenza ed obiettività elaborati da ordini e associazioni professionali congiuntamente al MEF e alla Consob ex art. 10, comma 12, D.Lgs. 39/2010;

**EIP
(Emittenti valori
mobiliari; Banche e
Assicurazioni)**

**Disciplina generale
Art. 17 D. Lgs. 39/2010, con richiamo ad un Regolamento Consob
in tema di indipendenza Artt. 4, 5 e 6 Regolamento UE 537/2014**

**Enti sottoposti a
regime intermedio
(es. Sim, Sicav, Sgr,
Società diffuse)**

**Disciplina generale
Art. 17 D. Lgs. 39/2010, con richiamo ad un Regolamento
Consob in tema di indipendenza Art. 4, paragrafi 1 e 2, art. 5, paragrafi 1 e 5, e
art.6, paragrafo 1, Regolamento UE 537/2014**

DEONTOLOGIA PROFESSIONALE E INDIPENDENZA DEL REVISORE

**inquadramento
normativo**

**PRINCIPIO DI
REVISIONE 200**

**PRINCIPIO DI
REVISIONE 220**

ISCQ 1

Il revisore deve attenersi ad un sistema di controllo della qualità per garantire la conformità ai principi etici (incluso quello di indipendenza) e ai principi di revisione internazionali.

DEONTOLOGIA PROFESSIONALE E INDIPENDENZA DEL REVISORE

**IL CONCETTO DI
INDIPENDENZA NEI
PRINCIPI DI REVISIONE**

ISA ITALIA 200
OBIETTIVI GENERALI
DEL REVISORE
INDIPENDENTE E
SVOLGIMENTO DELLA
REVISIONE CONTABILE
IN CONFORMITÀ AI
PRINCIPI DI REVISIONE
INTERNAZIONALI (ISA
Italia)

ISA ITALIA 220
CONTROLLO
DELLA
QUALITÀ
DELL'INCARICO DI
REVISIONE
CONTABILE DEL
BILANCIO

ISQC ITALIA 1
CONTROLLO DELLA QUALITÀ' PER I SOGGETTI ABILITATI CHE SVOLGONO REVISIONI CONTABILI COMPLETE E LIMITATE DEL BILANCIO, NONCHE' ALTRI INCARICHI FINALIZZATI A FORNIRE UN LIVELLO DI ATTENDIBILITÀ' AD UN'INFORMAZIONE E SERVIZI CONNESSI

scopo

ISCQ 1

PRINCIPIO DI
REVISIONE 200

PRINCIPIO DI
REVISIONE 220

- tutelare l'interesse pubblico;
- assicurare una costante soddisfazione del cliente;
- far sì che i clienti riconoscano il valore delle prestazioni erogate a fronte degli onorari corrisposti;
- garantire il rispetto dei principi professionali;
- costruire e mantenere nel tempo una buona reputazione professionale.

DEONTOLOGIA PROFESSIONALE E INDIPENDENZA DEL REVISORE



DISCIPLINA GENERALE

Il revisore adotta disposizioni organizzative e amministrative appropriate ed efficaci per prevenire, **identificare, eliminare o gestire e divulgare** al proprio interno eventuali **rischi per la sua indipendenza** ai sensi degli articoli 10 e 10-bis del D.Lgs 39 del 2010.

SI APPLICA A TUTTI
INDISTINTAMENTE

Articolo 10 D.Lgs. N. 39/2010 – indipendenza ed obiettività – principi generali

la società di revisione legale e qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale – *management role* – (Comma 1)

Periodo cui si riferiscono i bilanci oggetto di revisione e periodo di svolgimento dell'attività di revisione stessa (Comma 1-bis)

Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, **anche soltanto potenziale**, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale

Indipendenza
Mentale

Orizzonte
Temporale

Estesa alla rete

L'orientamento della giurisprudenza di merito sull'indipendenza rispetto al consulente

Revisori, al bando la familiarità

Non può svolgere la funzione di sindaco revisore di una srl il padre di un professionista che, socio al 95% di uno studio associato, svolga per la stessa in maniera continuativa la consulenza di carattere contabile e fiscale.

È questa la (innovativa) posizione del tribunale di Milano assunta nel provvedimento del 16 giugno 2022.

Il fatto. In una srl fallita il presidente del Collegio sindacale con annesse funzioni di revisione legale chiedeva per il proprio compenso l'ammissione allo stato passivo in relazione alle attività di controllo espletate nei periodi antecedente il default della società. Il curatore rigettava la richiesta evidenziando come la srl avesse un contratto di consulenza fiscale e tenuta della contabilità con lo studio professionale che portava il suo cognome, integrando un rapporto continuativo di natura patrimoniale in grado di compromettere l'indipendenza. A tali rilievi il sindaco-revisore replicava sottolineando come lo studio portasse il suo cognome essendone associato (al 95%) il figlio, mentre lui

non aveva in esso alcuna partecipazione, funzione o ruolo, ma il mero domicilio professionale. La curatela evidenziava a riguardo la sussistenza di una situazione di stretta familiarità sia tra il sindaco e la società incaricata della consulenza fiscale dalla fallita, sia tra il sindaco e l'organo amministrativo della fallita, atteso l'incarico di revisore per oltre 35 anni, richiedendo la conseguente nullità della nomina del presidente del Collegio sindacale.

La decisione. Secondo i giudici meneghini la sussistenza di un rapporto stretto tra il presidente del Collegio sindacale e lo studio professionale incaricato della consulenza fiscale, identificabile nella circostanza che

uno degli associati al 95% sia proprio il figlio del presidente del collegio sindacale, con annesse funzioni di revisione, appare idonea a concretizzare un vulnus alla necessaria indipendenza anche apparente del presidente del Collegio sindacale, stante la sua funzione di controllo del bilancio predisposto dallo studio professionale di cui il figlio è associato. In relazione a quanto sopra deve ritenersi nulla la sua nomina e non dovuto il compenso stabilito.

Quanto sopra, secondo il Tribunale, deriva da quanto disposto dall'art. 10 del dlgs 39/2010, secondo il quale il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica

in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale. Il medesimo, poi, deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a di-

sposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale. Nel senso della assoluta indipendenza dei revisori legali, il tribunale richiama anche la recente pronuncia della Cassazione (Cass. 1419/2019) secondo la quale nell'interpretare la norma sull'indipendenza del revisore ha premesso che il legislatore ha accolto il principio della cosiddetta indipendenza anche "in apparenza", essendo necessario che il revisore contabile, oltre a essere indipendente, appaia anche tale agli occhi dei terzi e, valorizzando la significatività del rapporto sussistente in fatto tra revisore e sindaco, in quanto appartenenti al medesimo studio professionale, ha concluso per la violazione della norma medesima, con la conseguenza, stante il suo carattere imperativo, della nullità della nomina del revisore e della non debenza del relativo compenso.

ASTENSIONE

Agli occhi di terzi

Misure di
Salvaguardia

2. Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di autoriesame, (self-review), di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, (advocacy position), o da familiarità (familiarity) ovvero una minaccia di intimidazione, (intimidation), determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere (financial, personal, business, employment or other relationships) instaurate tra tale 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 o della società di revisione legale risulti compromessa

Indipendenza e
Obiettività

IMPEDIMENTO ALLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

3. Il revisore legale, la società di revisione legale, i loro responsabili chiave della revisione, il loro personale professionale e qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo di tale revisore legale o società di revisione legale e che partecipa direttamente alle attività di revisione legale, nonché le persone a loro strettamente legate ai sensi dell'articolo 1, punto 2, della direttiva 2004/72/CE, **non possono detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione legale, devono astenersi da qualsiasi operazione su tali strumenti e non devono avere sui medesimi strumenti alcun interesse beneficiario rilevante e diretto**, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati, compresi fondi gestiti, quali fondi pensione o assicurazione sulla vita.

IMPEDIMENTO ALLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

5. I soggetti di cui al comma 3 non possono partecipare ne' influenzare in alcun modo l'esito di una revisione legale di un ente sottoposto a revisione se:

- a) possiedono **strumenti finanziari dell'ente medesimo**, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;
- b) possiedono **strumenti finanziari di qualsiasi ente collegato a un ente sottoposto a revisione**, la cui proprieta' potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale, salvo che si tratti di interessi detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo diversificati;
- c) hanno **intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione nel periodo di cui al comma 1-bis**, che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale.

indipendenza
e obiettività

indipendenza
e obiettività

IMPOSSIBILITA' AD EFFETTUARE LA REVISIONE:

- Rischi di auto riesame, interesse personale, familiarità, intimidazione;
- Rischi derivanti da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro e di altro genere;



Tra la società e il revisore, società di revisione, rete,
persona fisica influente

SE

Il terzo informato, obiettivo, ragionevole riterrebbe l'influenza compromessa, nonostante le misure di salvaguardia implementate dal revisore.

indipendenza e obiettività

fiducia eccessiva

nel caso in cui le dichiarazioni potrebbero non essere verificate con sufficiente obiettività, ad esempio a seguito del prolungato coinvolgimento negli anni dello stesso personale nello svolgimento dell'incarico;

Familiarità

si ha quando il revisore risulta eccessivamente sensibile all'interesse della società soggetta a revisione, ovvero esistono delle relazioni di parentela e personali con amministratori/personale della società revisionata;

Intimidazione

qualora sussistano possibili condizionamenti derivanti dalla particolare influenza esercitata dalla società nei confronti del revisore, come, ad esempio, le pressioni sulle tempistiche, l'ambito e la modalità di svolgimento del lavoro.

**indipendenza
e obiettività**

Interesse personale

riferimento ad un interesse economico, finanziario o di altro genere nella società (ad esempio nel caso di esistenza di significativi onorari arretrati)

Autoriesame:

è il caso in cui il revisore deve esprimere il proprio giudizio su dati che sono stati prodotti dallo stesso soggetto o da un soggetto appartenente alla stessa rete (ad esempio incarico di sindaco e revisore nella società per la quale si effettua l'attività di tenuta della contabilità o l'attività di consulenza amministrativa e societaria o di preparazione del bilancio);

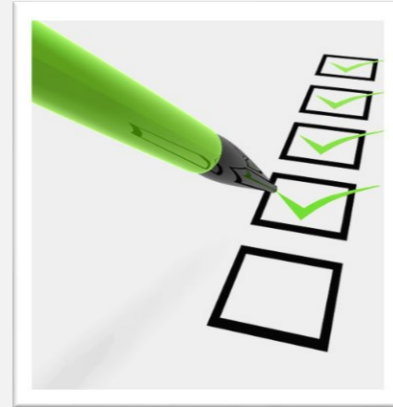
Esercizio del patrocinio legale

Nel caso in cui si presti assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie o di consulente tecnico di parte in una controversia a sostegno o contro la posizione della società o di altra società del gruppo;

Cassazione Civile, Sez. I, 31 maggio 2019, n. 14919 – Pres. Di Virgilio, Rel. Fidanzia

...In secondo luogo, la Corte esclude la sussistenza nell'ordinamento di un criterio che, nel valutare la violazione del requisito di obiettività ed indipendenza del revisore, richieda il superamento di una determinata soglia di "significatività" delle relazioni di affari o di altro genere intercorrenti tra questi e la società soggetta a revisione. Nel caso di specie, la Corte esclude l'indipendenza dalla società di un revisore legale dei conti facente parte del medesimo studio di consulenza di un membro del collegio sindacale, a nulla rilevando la circostanza che l'importo pattuito per la revisione contabile non rappresenti una percentuale significativa dei ricavi professionali complessivi del soggetto revisore.

Strumenti
professionali



L'attività del revisore a tutela della propria indipendenza deve essere documentata come tutto il processo di revisione

4. Il revisore legale o la società di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tale rischi

Indipendenza ed obiettività

6. Se, durante il periodo cui si riferisce il bilancio, una società sottoposta a revisione legale viene rilevata da un'altra società, **si fonde con essa o la rileva**, il revisore legale o la società di revisione legale deve individuare e valutare eventuali interessi o relazioni in essere o recenti, inclusi i servizi diversi dalla revisione prestati a detta società tali da poter compromettere, tenuto conto delle misure disponibili, la sua indipendenza e la sua capacità di proseguire la revisione legale dopo la data di efficacia della fusione o dell'acquisizione. Il revisore legale o la società di revisione legale adotta, entro tre mesi dalla data di approvazione del progetto di fusione o di acquisizione, tutti i provvedimenti necessari per porre fine agli interessi o alle relazioni di cui al presente comma e, ove possibile, adotta misure intese a ridurre al minimo i rischi per la propria indipendenza derivanti da tali interessi e relazioni.

Indipendenza ed
obiettività

7. 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 **ne' 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, nel caso in cui tali soggetti siano stati personalmente abilitati all'esercizio della professione di revisore legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale.**

inquadramento
normativo

8. I soci e i componenti dell'organo di amministrazione della società di revisione legale o di un'affiliata non possono intervenire nell'espletamento della revisione legale in un modo che può compromettere l'indipendenza e l'obiettività del responsabile dell'incarico.

Disciplina Generale

SI APPLICA A TUTTI

12. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

**ART. 10-BIS D.LGS.
39/2010**

PREPARAZIONE DELLA REVISIONE LEGALE E VALUTAZIONE DEI RISCHI PER L'INDIPENDENZA

1. Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare:

a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10 e, **ove applicabile, all'articolo 17;**

b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;

c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;

d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.

PRINCIPIO ISQC ITALIA 1

Sistema di qualità – **PAR. 21**

Il revisore deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una **ragionevole sicurezza** che i partecipanti al processo di revisione rispettino i principi di indipendenza e mantengano l'indipendenza.

Tali direttive e procedure devono consentire al revisore di:

- a) comunicare i propri principi di indipendenza al personale e, ove applicabile, agli altri soggetti tenuti a rispettarli;
- b) identificare e valutare le circostanze e i rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza e porre in essere le **azioni appropriate per eliminarle ovvero ridurle ad un livello accettabile**, applicando misure di salvaguardia, ovvero, se ritenuto appropriato, recedendo dall'incarico (se consentito dalla legge).

PRINCIPIO ISQC ITALIA 1

Sistema di qualità – **PAR. 22**

Tali direttive e procedure devono prevedere che:

- a) i responsabili degli incarichi forniscano al soggetto abilitato **le informazioni pertinenti in merito agli incarichi ricevuti dal cliente**, incluso l'oggetto dei servizi, al fine di consentire al soggetto abilitato stesso di valutare l'eventuale impatto complessivo sui principi di indipendenza;
- b) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le circostanze e i rapporti che costituiscono una **minaccia all'indipendenza** in modo che possano essere intraprese le azioni appropriate;
- c) le informazioni pertinenti siano raccolte e comunicate al personale appropriato in modo che:
 - i. **il soggetto abilitato ed il suo personale possano prontamente stabilire se essi rispettano i principi di indipendenza;**
 - ii. **il soggetto abilitato possa mantenere e aggiornare la propria documentazione relativa all'indipendenza;**
 - iii. **il soggetto abilitato possa intraprendere le azioni appropriate nei confronti delle minacce all'indipendenza identificate che non siano di livello accettabile.**

PRINCIPIO ISQC ITALIA 1

Sistema di qualità – **PAR. 23**

Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che le **violazioni dei principi di indipendenza** siano segnalate, e per consentire che siano intraprese azioni appropriate per risolvere tali situazioni. **Le direttive e le procedure devono includere regole** affinché:

- a) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le violazioni dell'indipendenza di cui sia venuto a conoscenza;
- b) il soggetto abilitato comunichi tempestivamente le violazioni identificate di tali direttive e procedure:
 - i. al responsabile dell'incarico che, insieme al soggetto abilitato stesso, deve gestire la violazione;
 - ii. ad altro personale appropriato nell'ambito del soggetto abilitato e, se del caso, della rete, e a coloro che sono tenuti al rispetto dei principi sull'indipendenza, cui compete di intraprendere le azioni appropriate;
- c) il responsabile dell'incarico e gli altri soggetti di cui al sottoparagrafo 23 b) ii) comunichino tempestivamente al soggetto abilitato, ove necessario, le azioni intraprese per risolvere la questione, in modo che il soggetto abilitato possa stabilire se deve intraprendere ulteriori azioni.

PRINCIPIO ISQC ITALIA 1

Sistema di qualità

PAR. 24

Almeno una volta all'anno, il soggetto abilitato deve acquisire una **conferma scritta della conformità** alle proprie direttive e procedure sull'indipendenza, da parte di tutto il personale a cui è richiesta l'indipendenza in base ai principi etici applicabili.

PAR. 25

Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che:

- a) indichino i criteri per determinare quando sono necessarie **misure di salvaguardia per ridurre la minaccia della familiarità ad un livello accettabile**, nel caso in cui, per lo svolgimento di un incarico di assurance, ci si avvalga dello stesso personale esperto per un lungo periodo di tempo;
- b) **per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, prevedano, trascorso un determinato periodo definito nel rispetto dei principi etici applicabili, la rotazione del responsabile dell'incarico, del responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nonché, ove applicabile, di altri soggetti tenuti al rispetto delle regole sulla rotazione.**

inquadramento
normativo

Sistema di qualità – Indipendenza

Esempio di articolazione di un Sistema di Indipendenza nelle sue principali componenti:

- Direttive e procedure in materia di indipendenza
- Processo di individuazione, gestione e monitoraggio delle informazioni in possesso
- Processo automatizzato di monitoraggio dell'indipendenza personale
- Conferma periodica dell'indipendenza
- Processo di valutazione e monitoraggio delle relazioni d'affari
- Attività di formazione
- Monitoraggio e verifiche relativi all'indipendenza del personale, agli incarichi e al Sistema di Indipendenza stesso
- Misure ed azioni disciplinari
- Responsabilità del Sistema di indipendenza

PRINCIPIO ISA ITALIA 200

PAR. 14

Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, **inclusi quelli relativi all'indipendenza.**

PAR. 14(I)

Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.

PRINCIPIO ISA ITALIA 200

PAR. 11

Il responsabile dell'incarico deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione.

A tal fine, il responsabile dell'incarico deve:

a) acquisire le informazioni pertinenti dal soggetto incaricato della revisione e, ove applicabile, dagli altri soggetti appartenenti alla rete, per **identificare e valutare circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza;**

b) **valutare le informazioni su eventuali violazioni identificate** delle direttive e delle procedure del soggetto incaricato della revisione in materia di indipendenza per stabilire se le stesse costituiscano una minaccia all'indipendenza per l'incarico di revisione;

c) **intraprendere le azioni appropriate per eliminare tali minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile applicando misure di salvaguardia, oppure, se considerato appropriato, recedendo dall'incarico di revisione, qualora il recesso sia consentito dalle leggi e dai regolamenti applicabili.** Il responsabile dell'incarico deve riferire tempestivamente al soggetto incaricato della revisione l'eventuale incapacità di risolvere le questioni emerse, affinché adottati le azioni appropriate

L'INDIPENDENZA NEL PROCESSO DI REVISIONE

IDENTIFICAZIONE DI MINACCE E RISCHI PER L'INDIPENDENZA

Siamo nella fase di accettazione/ mantenimento dell'incarico ed in quella successiva di pianificazione del lavoro

SISTEMI DI SALVAGUARDIA

Durante tutta la durata dell'incarico (attività preliminare + svolgimento dell'incarico).

DOCUMENTAZIONE

Caratterizza l'intero incarico e processo di revisione.

L'INDIPENDENZA NEL PROCESSO DI REVISIONE

- 1.** La società di revisione legale, al fine di tutelare l'indipendenza e l'obiettività del revisore legale che effettua la revisione per conto della società di revisione legale, stabilisce direttive e procedure per assicurare il rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 10, comma 8.
- 5.** Il revisore legale o la società di revisione legale **adotta disposizioni organizzative e amministrative appropriate ed efficaci per prevenire, identificare, eliminare o gestire e divulgare al proprio interno eventuali rischi per la sua indipendenza** ai sensi degli articoli 10 e 10-*bis*.
- 11.** Il sistema di controllo interno della qualità è proporzionato all'ampiezza e alla complessità delle attività di revisione legale svolte. Il revisore legale o la società di revisione legale è in grado di dimostrare all'autorità competente che le direttive e le procedure di controllo interno della qualità sono adeguate in considerazione dell'ampiezza e della complessità delle attività di revisione legale svolte.



Le carte di lavoro devono includere al loro interno almeno i seguenti elementi:

- la totalità dei rischi rilevanti per l'indipendenza e le misure adottate per limitare tale rischi (**art. 10, comma 4**);
- la valutazione preliminare del possesso dei requisiti di indipendenza e dell'eventuale presenza di rischi per l'indipendenza e, nel caso, se siano state adottate misure per mitigarli (**art. 10-bis**);
- le direttive e le procedure interne sui requisiti di indipendenza e obiettività adottata per rilevare e limitare tempestivamente le potenziali minacce (**art. 10-ter, comma 5**);
- la dichiarazione annuale della propria situazione di indipendenza e obiettività da parte dei partner e del personale professionale coinvolto nell'attività di revisione inclusi i componenti della eventuale rete professionale del soggetto incaricato della revisione legale **ISQC Italia 1**;
- Le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione ed eventuali discussioni al riguardo (**ISA Italia 220, par. 24 b**).

Norme di comportamento

Le Norme di comportamento per il collegio sindacale di società non quotate in tema di indipendenza e obiettività richiamano e sviluppano nella Norma 1.4. (Indipendenza), i riferimenti normativi del codice civile contenuti nei seguenti articoli:

- art. 2382, relativo alle cause generali di ineleggibilità e decadenza rappresentate da interdizione, inabilità, fallimento, condanna ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi;
- art. 2399, relativo alle cause specifiche di ineleggibilità e decadenza in presenza di relazioni personali con gli amministratori e di rapporto di lavoro o di consulenza continuativa o di prestazione d'opera retribuita o altri di natura patrimoniale, che ne compromettano l'indipendenza.

Nella Norma 1.4. sono identificate le principali tipologie di rischio che possono derivare dalle situazioni di incompatibilità indicate nelle citate norme civilistiche e da altre situazioni generali presenti nella disciplina professionale internazionale, in particolare nel documento ***Code of Ethics for Professional Accountants*** emanato ***dall'International Federation of Accountants (Codice IESBA)***.

Suggerimenti operativi

La valutazione dell'indipendenza pone evidenti problemi organizzativi, soprattutto nel caso di studi professionali o di società tra professionisti con più soci, che svolgano un'ampia gamma di servizi, inclusa la revisione legale.

In questi casi, potrebbe essere opportuno creare (da aggiornare costantemente) un "*database degli incarichi*" e stabilire procedure di segnalazione del rischio da attivare a fronte di nuovi incarichi anche se solo a livello potenziale.

Nel database degli incarichi andrebbero inseriti:

- la durata dell'incarico;
- il professionista (o i professionisti) e il personale che seguono l'incarico.

in questo modo, risulterebbe più agevole, all'atto dello svolgimento delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico, verificare eventuali minacce all'indipendenza.

Negli studi di più grande dimensione, è opportuno circularizzare ai soci un'informativa relativa ad ogni nuovo potenziale incarico in modo da avere un *feedback* in termini di potenziali minacce all'indipendenza. Ai sensi dell'art. 10-*quater*, comma 6, del D.Lgs. 39/2010, il revisore legale o la società di revisione deve mantenere una registrazione relativa a ogni cliente sottoposto a revisione, contenente la denominazione sociale, l'indirizzo e il luogo di attività del cliente, i responsabili chiave della revisione, ove la stessa venga condotta da una società di revisione legale, i corrispettivi per la revisione legale e i corrispettivi per eventuali ulteriori servizi, distinti per ogni esercizio finanziario.

Sarebbe opportuno, pertanto, che ciascun socio o associato che svolga attività di revisione si conformasse a tale previsione

Sistemi di salvaguardia

Il soggetto incaricato della revisione legale deve disporre di un sistema di salvaguardia che gli consenta di trovare e adottare adeguati rimedi contro le situazioni “a rischio” emerse durante le attività di verifica preliminare oppure successivamente nel corso dello svolgimento dell’incarico di revisione ed essere in grado di contenere il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

In presenza di una o più delle circostanze specifiche sopra indicate che si ritiene possano rappresentare una minaccia per l’indipendenza e l’obiettività, il soggetto incaricato della revisione legale deve valutarne la rilevanza, identificare le misure per mitigare il rischio e documentare nelle proprie carte di lavoro le diverse fasi di queste verifiche.

Il sistema di salvaguardia si basa, quindi, sulla predisposizione di una direttiva e di una procedura interna che descrivono i comportamenti e i provvedimenti da adottare da parte dei *partner* e di tutto il personale professionale (dipendenti e collaboratori) coinvolto negli incarichi di revisione al fine di proteggere l’autonomia di giudizio del soggetto incaricato della revisione legale e mantenere l’attività di revisione in un contesto trasparente di obiettività e imparzialità.

Sistemi di salvaguardia

L'obbligo di disporre di direttive e procedure interne è adesso previsto:

art. 10-ter (Organizzazione interna) del D.Lgs. 39/2010:

come sistema di controllo interno della qualità riferito a tutte le regole su cui si basa l'attività di revisione legale tra cui i requisiti di indipendenza e obiettività.

- **comma 5:** il revisore legale deve stabilire disposizioni organizzative e amministrative appropriate ed efficaci per prevenire, identificare, eliminare o gestire e divulgare al proprio interno eventuali rischi per la sua indipendenza ai sensi degli articoli 10 e 10-*bis* esaminati in precedenza;
- **comma 10:** le direttive e procedure interne, inclusa quella relativa all'indipendenza e obiettività, devono essere documentate e comunicate ai dipendenti e collaboratori;
- **comma 11:** le procedure interne che fanno parte del sistema di controllo interno della qualità, inclusa quella relativa all'indipendenza e obiettività, devono essere proporzionate all'ampiezza e complessità delle attività di revisione legale svolte.

fine