

TEMATICHE DI INDIPENDENZA RELATIVE AI SERVIZI DIVERSI DALLA REVISIONE: SERVIZI RELATIVI AL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

PRINCIPI GENERALI

1. PREMESSA

Questo documento si propone di definire linee guida funzionali alle valutazioni di compatibilità di eventuali servizi diversi dalla revisione relativi al Sistema di Controllo Interno (nel seguito anche “SCI”) che siano richiesti da una società che ha conferito un incarico di revisione (nel seguito anche il “Soggetto sottoposto a revisione”) al suo revisore (nel seguito anche il “Revisore”) o ad una entità della sua rete (nel seguito anche la “Rete”). Tali linee guida sono applicabili, con alcune modifiche di seguito descritte, anche con riferimento alle società controllanti, controllate e soggette a comune controllo con quella che ha conferito l’incarico di revisione (nel seguito anche le “Consociate”) sia allo svolgimento del servizio nel suo complesso sia a eventuali successivi aggiornamenti.

I successivi documenti di ricerca espongono, a completamento del presente documento, le possibili casistiche di servizi connesse e, per motivi di semplicità sistematica, hanno lo stesso titolo, la numerazione comune e l’indicazione dell’argomento specifico trattato.

L’eventuale compresenza di servizi diversi dalla revisione e di attività di revisione implica che il Revisore debba valutare 1) la compatibilità di tali servizi in funzione delle specifiche norme di incompatibilità disciplinate dalla normativa primaria e dai relativi Regolamenti, e 2) se i servizi, ancorché non espressamente vietati dalle norme di incompatibilità, determinino minacce all’indipendenza del revisore stesso, per le quali sia possibile porre in essere adeguate salvaguardie, come richiesto dai Principi di Revisione.

Bisogna premettere che – per quanto riguarda gli incarichi di revisione regolati dal solo Codice Civile – l’unico riferimento è costituito dal Principio di Revisione 100, relativo all’indipendenza del Revisore.

Il presente documento e i documenti ad esso connessi intendono delineare il quadro di riferimento per guidare il Revisore nel menzionato processo di valutazione dell’incompatibilità e dell’indipendenza. Il documento si riferisce alle società soggette al D. Lgs. 58/1998 (di seguito anche “TUF”) e indica esplicitamente dove le linee guida si differenziano per le altre società non soggette al TUF.

2. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO IN GENERALE

Il Principio di Revisione n. 315, approvato dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e raccomandato da Consob, definisce il Controllo Interno come “il processo configurato e messo in atto dai responsabili delle attività di *governance*, dalla direzione e da altro personale dell’impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza per il raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all’attendibilità dell’informativa economico-finanziaria, all’efficienza e efficacia della gestione ed al rispetto delle leggi e dei regolamenti”.

Anche il Codice di Autodisciplina emanato dal Comitato per la Corporate Governance di Borsa Italiana S.p.A. fornisce una descrizione affine, definendo il Sistema di Controllo Interno come: “l’insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, una conduzione dell’impresa sana, corretta e coerente con gli obiettivi prefissati”.

È quindi evidente che il SCI non è una singola attività/processo ma è formato da un insieme di componenti che interagiscono tra loro:

- a) l’ambiente di controllo
- b) il processo per la valutazione del rischio adottato dall’impresa;
- c) il sistema informativo e i processi di gestione correlati, rilevanti per l’informativa economico-finanziaria e la comunicazione;
- d) le attività di controllo
- e) il monitoraggio dei controlli

Per una descrizione di maggior dettaglio dei componenti del SCI si rimanda all’allegata appendice 2 del Principio di Revisione n. 315 (Allegato A).

3. IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO RILEVANTE AI FINI DELLA REVISIONE

Come rilevato anche dal Principio di Revisione n. 315, un’impresa generalmente mette in atto sia controlli riguardanti obiettivi che non sono rilevanti ai fini della revisione sia controlli riguardanti obiettivi che sono rilevanti ai fini della revisione.

Ai fini della revisione contabile sono rilevanti i controlli che attengono agli obiettivi dell’impresa aventi ad oggetto la predisposizione del bilancio per fini esterni che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento e la gestione dei rischi che potrebbero generare errori significativi in bilancio.

Ai fini dell’attività di revisione, il Revisore applica il proprio giudizio professionale per giudicare se un controllo sia rilevante ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e per definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

I controlli, anche relativi agli obiettivi gestionali, al rispetto delle norme e dei regolamenti possono essere rilevanti ai fini della revisione qualora siano pertinenti a dati che il revisore valuta o utilizza nell’applicare le procedure di revisione.

4. LE NORME DI INCOMPATIBILITÀ E DI INDIPENDENZA

4.1 Le norme di incompatibilità

Per quanto riguarda gli incarichi conferiti ai sensi del solo Codice Civile, la norma non indica quali servizi siano incompatibili con l'attività di revisione.¹

Per quanto riguarda gli incarichi soggetti al TUF, l'art. 160 del D. Lgs. n. 58/1998, rubricato "*Incompatibilità*", definisce le situazioni di incompatibilità, delegando Consob ad emanare Regolamenti per disciplinare ulteriormente l'argomento.

In particolare, con riferimento ai servizi diversi dalla revisione, il comma 1-ter dell'art. 160 del citato decreto stabilisce, con riferimento alla società che ha conferito l'incarico di revisione ed alle sue Consociate, che sono incompatibili con l'incarico di revisione i seguenti servizi prestati dal Revisore o dalla sua Rete:

- 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 pro veritate;
- 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, in ottemperanza ai principi di cui alla ottava direttiva n. 84/253/CEE del Consiglio, del 10 aprile 1984, in tema di indipendenza delle società di revisione, dalla Consob con il regolamento adottato ai sensi del comma 1.

I casi che potrebbero più direttamente riguardare servizi diversi dalla revisione relativi al SCI sono quelli sub a); b); e) ed i).

Il Regolamento Emittenti, emanato dalla Consob con delibera n. 11971 del 1999 e successivamente integrato e modificato (nel seguito anche il "Regolamento") ha integrato le fattispecie previste dal D.Lgs. n. 58/1998 introducendo nel Regolamento l'art. 149-*decies* che individua tra i servizi che causano incompatibilità i servizi legali di consulenza che comportano l'attribuzione di poteri di rappresentanza del cliente nonché i servizi di assistenza legale nell'ambito delle controversie.

¹ Per precisione l'articolo 2409-*quinquies* c.c. disciplina: "*Cause di ineleggibilità e di decadenza*" e rinvia all'articolo 2399, c.1. L'art. 2409-*quinquies*, c.3 c.c. indica che per le società di revisione la norma si applica ai "*soci della medesima e ai soggetti incaricati della revisione*". L'art. 2399, c.1, lett. c) c.c. indica, quale causa di decadenza la presenza di "*un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza*".

Si deve tenere presente che la norma non trova applicazione alla società bensì ai soci della società di revisione e ai soggetti incaricati.

4.2 Le norme di indipendenza

Le norme in tema di indipendenza sono statuite dal Principio di Revisione n. 100, titolato “Principi sull’Indipendenza del Revisore”, approvato dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e raccomandato da Consob. Tale Principio stabilisce che l’indipendenza del revisore è una qualità sia mentale sia formale. La prima riguarda l’atteggiamento intellettuale del Revisore, la seconda implica che il revisore non sia associato a situazioni o circostanze che siano di rilevanza tale da indurre un Terzo Ragionevole e Informato (ai sensi del documento 100 sopra citato) a mettere in dubbio la capacità del Revisore a svolgere l’incarico in modo obiettivo.

A questo fine rileva indagare i rapporti che il Revisore e la sua rete intrattengono con il Soggetto sottoposto a revisione e quali eventuali meccanismi di salvaguardia dell’indipendenza del Revisore stesso possano essere attivati al fine di ridurre il rischio costituito dalle minacce all’indipendenza entro limiti ragionevolmente accettabili.

Tra le circostanze specifiche contemplate dal menzionato Principio vi sono quelle relative ai servizi diversi dalla revisione per le quali, in via generale, è normalmente possibile individuare salvaguardie da attivare per ridurre entro limiti ragionevolmente accettabili i relativi rischi per l’indipendenza.

Con riferimento a tali circostanze, nel caso specifico dei servizi diversi dalla revisione relativi al SCI, la minaccia di maggior rilievo per l’indipendenza del Revisore è costituita dall’autoriesame (nel seguito anche “*self review*”), situazione che si presenta quando il Revisore si trova nelle circostanze di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o la sua Rete hanno contribuito a determinare. In tale ambito, una situazione di minaccia di autoriesame troppo elevata è connessa al rischio di partecipazione del Revisore e/o della sua Rete al processo decisionale dell’alta direzione (nel seguito anche “*management function*”) del Soggetto sottoposto a revisione o delle sue Consociate. Un utile riferimento alla definizione del concetto in esame è costituito dalle norme regolamentari della *Securities and Exchange Commission*, che ha definito la *management function* come segue: “*acting temporarily or permanently as a director, officer, or employee of an audit client, or performing any decision-making, supervisory or ongoing monitoring function for the audit client*”.

5. MODALITÀ APPLICATIVE DELLE NORME DI INCOMPATIBILITÀ E INDIPENDENZA: IL QUADRO DI RIFERIMENTO

I servizi diversi dalla revisione relativi al SCI devono essere esaminati, al fine di individuarne gli impatti in termini di incompatibilità ed indipendenza, in funzione sia dell’oggetto dei servizi stessi sia delle modalità con le quali essi sono resi.

Con riferimento all’oggetto dei servizi diversi dalla revisione, assume rilevanza la classificazione descritta nel precedente paragrafo:

- a) i prospettati servizi diversi dalla revisione hanno per oggetto aree specificamente individuate dalle norme relative alle incompatibilità (vedi i casi menzionati nel precedente paragrafo 4.1 relativi ai soli incarichi TUF). In tal caso, le menzionate norme definiscono le fattispecie che non risultano consentite con riferimento al Soggetto sottoposto a revisione e alle sue Consociate;

- b) i prospettati servizi hanno per oggetto componenti o aree del SCI, diversi da quelli di cui al punto precedente, che sono rilevanti ai fini della revisione (tali aree e componenti non sono specificamente individuati dalle norme relative alle incompatibilità e sono caratterizzate dall'attitudine di poter essere fonte di minacce all'indipendenza del Revisore, che, nel caso, deve individuare adeguate misure di salvaguardia). Si osserva che l'attitudine di un componente o area del SCI ad acquisire rilevanza ai fini della revisione, oltre a coinvolgere il Soggetto sottoposto a revisione, si estende a talune Consociate, ma non a tutte. Per esempio, nel caso in cui il Soggetto sottoposto a revisione sia una società controllante, tale attitudine si estende anche alle componenti o aree del SCI relative alle sue controllate, indipendentemente dal fatto che le stesse abbiano conferito un incarico di revisione al Revisore. Diversamente, nel caso in cui il Soggetto sottoposto a revisione sia una società controllata, l'attitudine di un componente o area del suo SCI ad essere rilevante ai fini della revisione contabile del Soggetto sottoposto a revisione si estende ad una società soggetta a comune controllo o alla capogruppo, solo se queste ultime hanno conferito l'incarico di revisione allo stesso Revisore. Sono altresì rilevanti le componenti o aree del SCI della capogruppo o della società soggetta a comune controllo qualora queste possano esercitare un impatto diretto o indiretto sul SCI del Soggetto sottoposto a revisione. In caso contrario, con i servizi non di revisione riguardanti tali componenti o aree saranno classificabili come nel seguente punto c).
- c) i prospettati servizi diversi dalla revisione hanno per oggetto aree o componenti del SCI diversi da quelli descritti nei precedenti due punti. In tal caso, permane la necessità che il Revisore e/o la sua Rete non siano coinvolti, nel corso dell'esecuzione di tali servizi, in attività che si configurino come *management function*.

Con riferimento alle modalità con le quali i servizi diversi dalla revisione possono essere resi, possono individuarsi i seguenti ambiti:

- a) “*Outsourcing*” – In questo scenario i servizi diversi dalla revisione sottendono l'assunzione di una responsabilità completa dello specialista esterno sia per la pianificazione, sia per l'esecuzione delle varie fasi del progetto. La Società è coinvolta nella fase di assunzione di decisioni critiche, nei punti di snodo del progetto e nella valutazione finale dei risultati. Tale scenario determina la partecipazione dello specialista al processo decisionale del Soggetto sottoposto a revisione e l'esercizio di una “*management function*”: conseguentemente, né il Revisore né la sua Rete possono prestare servizi che si configurino o ricadano negli ambiti definiti come “*Outsourcing*”.
- b) “*Advisory*” – In questo scenario il Soggetto sottoposto a revisione è parte attiva nel progetto, che gestisce e governa in tutte le sue varie fasi, dalla pianificazione all'esecuzione, attraverso un apposito gruppo di lavoro. I servizi diversi dalla revisione resi dallo specialista esterno sono limitati alla fornitura di assistenza di natura metodologica e tecnica al gruppo di lavoro della Società. La Società assume la responsabilità della definizione dei risultati delle analisi e delle azioni conseguenti, nonché dell'assunzione di tutte le decisioni attinenti il progetto. In tale scenario, in presenza delle condizioni più avanti descritte e avuto riguardo all'oggetto dei servizi diversi dalla revisione e alle conseguenti limitazioni e salvaguardie, il Revisore e/o la sua Rete possono prestare al Soggetto sottoposto a revisione servizi che si configurino o ricadano negli ambiti definiti di “*Advisory*”. In questa ipotesi, infatti, il Revisore e/o le entità della sua Rete mettono a disposizione della Società la propria esperienza professionale e le proprie conoscenze metodologiche relativamente alla rilevazione, documentazione e valutazione dei sistemi contabili e di controllo interno, senza tuttavia esercitare la gestione e/o il governo del progetto e, quindi, non partecipando al processo decisionale del Soggetto sottoposto a revisione, che rimane di esclusiva competenza dell'Alta Direzione della Società.

6. CARATTERISTICHE DEI SERVIZI DIVERSI DALLA REVISIONE CHE POSSONO ESSERE RESI AL SOGGETTO SOTTOPOSTO A REVISIONE DAL SUO REVISORE E/O DALLA SUA RETE

Anche alla luce delle prassi che già si sono sviluppate in altri Paesi (ed in particolare negli Stati Uniti d'America, successivamente all'emanazione del *Sarbanes-Oxley Act*), e che possono costituire un primo utile punto di riferimento per definire gli ambiti ed i limiti all'interno dei quali il Revisore e/o la sua Rete possono rendere servizi diversi dalla revisione, è fin da subito possibile identificare alcuni criteri di portata generale:

- ⇒ Il Revisore deve ridurre il rischio di autoriesame, attuando le misure di salvaguardia indicate dal Principio n.100 (in particolar modo nei casi dei servizi indicati sub lett.b) par.5 del presente documento);
- ⇒ L'Alta Direzione deve essere impegnata in modo attivo nel progetto e deve mantenere la responsabilità dell'attività di documentazione e valutazione dei controlli interni (nei casi dei servizi indicati sub lett.b) e c) par.5 del presente documento);
- ⇒ Il Revisore e/o la sua Rete possono assistere l'Alta Direzione nelle sue attività, secondo le modalità definite dai Principi sull'indipendenza del Revisore e dal presente documento, ma quest'ultima deve mantenere la responsabilità di tali attività, rimanendo direttamente e attivamente coinvolta nelle stesse (nei casi dei servizi indicati sub lett.b) e c) par.5 del presente documento).

Quanto sopra indicato implica che il Revisore e/o la sua Rete non possono assumere ruoli decisionali o che comunque competono all'Alta Direzione, né possono fornire al Soggetto sottoposto a revisione soluzioni “chiavi in mano”.

In particolare, il Revisore e/o la sua Rete non possono:

- Prendere decisioni in merito al *framework* di SCI da utilizzare, ai controlli e alle procedure da implementare o al piano di implementazione delle modifiche da apportare al sistema di controllo;
- Svolgere un'attività ricorrente di monitoraggio del SCI;
- Essere parte della direzione di progetto (e quindi possono fornire assistenza solo nei limiti indicati nel presente documento);
- Prestare servizi che possano comportare un rischio di autoriesame, salvo il caso in cui siano disponibili adeguate misure di salvaguardia tali da ridurre il rischio entro limiti ragionevolmente accettabili;
- Fornire soluzioni “chiavi in mano” (potendo per contro proporre – ove ne ricorrano le condizioni – più alternative ragionevoli tra cui l'Alta Direzione può orientarsi).

A titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, il Revisore e/o la sua Rete possono:

- Partecipare ad attività di:
 - Analisi, mappatura e descrizione di processi, procedure e sistemi
 - Organizzazione e realizzazione di interviste
 - Rilevazione e descrizione di situazioni organizzative, sistemi e processi esistenti, nonché individuazione di rischi e controlli esistenti.
 - Effettuazione di “gap analysis” tra una situazione esistente e relativi termini di paragone (benchmark, progetto iniziale, regole di riferimento ecc.), con indicazione delle aree che dovranno essere oggetto di intervento. In particolare nella formulazione del loro

contributo al progetto, il Revisore e la sua Rete dovranno ispirarsi ai modelli tipici di settore (cd *best practices*) che saranno condivisi al fine di fornire un collaudato quadro di riferimento al Gruppo di lavoro stesso.

- Fornire supporto metodologico in attività di:
 - Pianificazione di progetti e project management
 - Sviluppo di documenti di progetto

Da parte della Società, invece:

- Il Progetto, nell'ambito del quale il Revisore e/o la sua Rete prestano assistenza all'Alta Direzione, è di responsabilità di quest'ultima. Ogni decisione, validazione e valutazione è quindi di esclusiva e autonoma responsabilità dell'Alta Direzione stessa, che dovrà pertanto individuare i servizi da richiedere al Revisore e/o alla sua Rete;
- Il Revisore e/o la sua Rete dovranno assicurarsi che le previste attività di controllo qualità da essi stessi svolte si estendano solo ai servizi resi e non all'intero Progetto, essendo quest'ultima un'attività di esclusiva responsabilità dell'Alta Direzione;
- L'Alta Direzione deve nominare una direzione di progetto (Comitato di Progetto o altro organismo equivalente) formato esclusivamente da personale di adeguato livello della Società.
- I componenti della direzione di progetto devono avere adeguata autorità e competenza per poter:
 - o gestire il progetto;
 - o assumere le decisioni necessarie;
 - o essere coinvolti in modo sostanziale e operativo in tutte le fasi del progetto;
 - o assicurare la partecipazione al progetto delle risorse necessarie;
 - o controllare e supervisionare l'evoluzione complessiva del progetto;
 - o rivedere ed approvare tutti i documenti di progetto e i risultati dello stesso, assumendone la responsabilità;
 - o definire nel dettaglio l'estensione e la natura delle attività richieste al Revisore e/o alla sua Rete e considerarne i risultati.
- L'Alta Direzione e/o la Direzione di Progetto sono inoltre responsabili di effettuare la scelta tra le alternative proposte e curarne l'implementazione;
- Infine, l'Alta Direzione è l'esclusiva responsabile della supervisione, direzione e/o valutazione delle persone o dei gruppi di lavoro della Società, essendo queste funzioni precluse al Revisore e/o alla sua Rete.

OTTOBRE 2009

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."