

Responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice dei servizi

di Giuseppe Mangano, Nicola Rossi, Marco Figlini e Carol Costa

L'articolo propone uno schema utile per la determinazione del DSCR vale a dire il "rapporto di copertura a servizio del debito" che viene richiesto alle imprese al fine di prevenire eventuali future situazioni di crisi.

Premessa

Come ormai noto il Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza ha modificato tra l'altro, sia l'art. 2477 c.c. rendendo obbligatoria, per molte S.r.l., l'attribuzione dell'incarico di revisione a un revisore legale o a un organo di controllo, che l'art. 2086 c.c., rendendo obbligatoria l'istituzione di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa. Per il primo periodo di applicazione dell'art. 2477 c.c. si sono susseguite varie proroghe, l'ultima delle quali, ha stabilito che: "devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore [...] entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del Codice civile".

La nuova disposizione ha interessato anche le c.d. nano-imprese, termine coniato dal CNDCEC per indicare appunto le società di dimensione ridotte. Il CNDCEC ha anche definito il perimetro contabile e amministrativo per essere una nano-impresa (1). Queste aziende, data la loro ridotta struttura organizzativa, tendono ad attribuire ad un soggetto esterno (o fornitore di servizi esterno) la tenuta della contabilità, la consulenza amministrativa o societaria. In conseguenza di quanto appena detto il revisore, nell'ambito della sua attività, dovrà fare riferimento ed applicare il Principio ISA Italia 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi". Obiettivo di questo articolo sarà quindi, l'analisi del documento del CNDEC nella Sezione

riguardante il Principio sopra menzionato, valutando le possibili implicazioni in merito all'indipendenza (ISA 200) che il revisore deve mantenere con il fornitore di servizi dell'azienda soggetta a revisione.

ISA Italia 402

Il CNDCEC, il 17 gennaio 2020 ha pubblicato il documento "La revisione legale nelle 'nano-imprese', Riflessioni e strumenti operativi", documento nel quale una parte significativa risulta essere dedicata agli aspetti applicativi del Principio ISA Italia 402. Al fine di comprendere meglio le implicazioni del predetto documento, si deve individuare la rilevanza dei servizi ai fini della revisione contabile del bilancio, vale a dire "se tali servizi, ed i controlli su essi, siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice, inclusi i processi aziendali correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria." (2) (3). Nel documento gli esempi su cui è stato posto l'accento sono: "Tenuta

Note:

(1) La concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti; una o più delle seguenti caratteristiche:

- i) operazioni semplici e lineari;
- ii) semplicità delle registrazioni contabili;
- iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;
- iv) un numero limitato di controlli interni;
- v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero
- vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

(2) O la stessa consulenza in materia societaria.

(3) Principio ISA Italia n. 402, pag. 3, par. 3.

contabile dell'impresa utilizzatrice, gestione dell'attività, la rilevazione, registrazione o elaborazione di operazioni in qualità di incaricato dell'impresa utilizzatrice." (4) Nei casi di esternalizzazione del servizio di contabilità, la principale fonte di informazioni economico-finanziarie è quindi un professionista esterno al quale è affidata la tenuta contabile. La qualifica professionale di dottore commercialista, ragioniere commercialista o esperto contabile di per sé può costituire un utile elemento per la "comprensione della natura del servizio prestato", con riduzione del "rischio di errori significativi per l'impresa". Questo perché, in molti casi, le imprese di dimensioni limitate, che non hanno un'amministrazione strutturata, non possiedono le competenze necessarie per svolgere determinate attività con un conseguente aumento del rischio di revisione.

Nel Principio ISA Italia 402 (5), sono puntualmente definiti gli obiettivi che il revisore deve perseguire nel caso l'impresa revisionata utilizzi servizi esternalizzati. Il Consiglio Nazionale ha quindi identificato un valido ausilio con il citato documento suddividendolo per aree di intervento:

a) "acquisire una comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente a identificare e valutare i rischi di errori significativi;

b) definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi" (6).

Il documento ha quindi identificato cinque "strumenti" da utilizzare in aziende soggette a revisione legale che esternalizzano il servizio di contabilità, sia nel caso rivestano la carica di revisore dell'impresa, sia nel caso siano fornitori di servizi contabili dell'impresa soggetta a revisione.

1) Lettera di attestazione (7). La lettera, già presente nelle carte di lavoro contenute nel documento emanato dal CNDCEC del 2018, viene rielaborata con accorgimenti propri per le c.d. nano-imprese, eliminando i riferimenti a documenti utilizzati da imprese di maggiori dimensioni (soggette all'obbligo di redazione del bilancio ordinario) ponendo l'accento sulle comunicazioni ricevute dalla società soggetta a revisione in merito a frodi ed errori. La lettera serve al revisore per acquisire l'attestazione scritta dalla direzione su un aspetto

significativo ai fini della redazione del bilancio come il servizio di contabilità esternalizzato. In questo modo si riduce la possibilità di incomprensioni con l'amministrazione anche se ovviamente non si possono in alcun modo sostituire i controlli che risultano comunque necessari.

2) Albero decisionale. Utile al revisore per comprendere come l'impresa utilizzatrice usufruisce dei servizi di contabilità e impostare controlli su di essi al fine di valutare i rischi di errori significativi.

3) Questionario di comprensione di servizi prestati dal fornitore di servizi. Il questionario è proposto nel documento in due versioni, la prima in forma libera e la seconda, parzialmente compilata, nel caso l'impresa soggetta a revisione esternalizzi proprio il servizio di contabilità.

Tale documento è valido, soprattutto in sede di primo incarico, al fine di:

- identificare e localizzare il fornitore del servizio ed è una buona base per l'applicazione dei controlli in merito a esso;

- approfondisce la modalità di prestazione degli stessi, fornendo una corretta valutazione in merito alla significatività dei servizi prestati per il bilancio della società utilizzatrice.

Viene altresì enfatizzato il livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice, che deve essere stimato dal revisore e viene valutato positivamente, se alto, poiché sintomo di una aderenza delle scritture contabili alla reale situazione aziendale. Il questionario termina con le conclusioni, vale a dire le procedure da mettere in atto per acquisire elementi probativi con riguardo al fornitore di servizi. Tali procedure si dividono in: acquisizione di documenti presso l'impresa utilizzatrice tramite *test* sostanziali e non acquisibili dalla documentazione dell'impresa utilizzatrice che si possono distinguere in: *test* di sostanza e conformità presso il fornitore di servizi, utilizzare un altro revisore per svolgere *test* di conformità presso il fornitore di servizi e ottenere una relazione di tipo 1 o 2.

Note:

(4) Principio ISA Italia n. 402, pag. 9, par. A4.

(5) In vigore dal 1 gennaio 2015.

(6) Principio ISA Italia n. 402, pag. 4, par. 7.

(7) Carta di lavoro GEN 9.0 contenuta nel documento del CNDCEC 2018 "Approccio metodologico al collegio sindacale delle imprese di minori dimensioni".

4) *Memorandum* di comprensione delle attività svolte dal fornitore dei servizi nei confronti della società utilizzatrice. Strettamente collegato al questionario sopra illustrato il *memorandum* consente di acquisire e formalizzare le informazioni relative al fornitore di servizi. In particolare sono identificate la struttura amministrativa, le attività di chiusura del bilancio, le principali scritture di assestamento e le modalità di definizione dei dati di bilancio. La redazione di tale documento costituisce una sintesi tra impresa soggetta a revisione e il fornitore di servizi, capace di fornire informazioni tecniche, non necessariamente padroneggiate dall'amministratore della nano-impresa. Il revisore dovrà dare una sua valutazione in merito all'organizzazione del fornitore di servizi e proporre *test* di conformità sulle procedure di controllo interno.

5) Lettera di incarico professionale per contabilità ordinaria, bilancio, adempimenti fiscali e consulenza del lavoro. Tale documento ha una duplice valenza; da un lato consente al prestatore di servizi di definire il perimetro dell'incarico lui affidato descrivendo, dunque, l'attività professionale da lui svolta, dall'altro permette al revisore di ottenere un riscontro pratico e sostanziale di quanto appena affermato.

Il Principio ISA 402 individua, per la comprensione delle modalità di esternalizzazione dei servizi, due tipologie di relazione, denominate di "tipo 1" e di "tipo 2". Gli strumenti appena menzionati nella pratica risultano essere poco diffusi o, addirittura, non previsti nel contratto di fornitura; proprio per tale motivo, quindi, le indicazioni fornite dal CNDCEC, attraverso il documento sin qui analizzato, risultano essere la base per poter svolgere l'attività di revisione di imprese che esternalizzano servizi. Importanti, nella casistica trattata dal Principio ISA Italia 402, rimangono comunque le procedure di tipo *substantive*, svolte nella sede aziendale e nel locale del fornitore di servizi, che dovranno consistere nella consultazione delle registrazioni tenute in formato elettronico, sui documenti che originano tali registrazioni e sulle verifiche contabili attuate dal fornitore di servizi.

L'indipendenza alla luce del Principio ISA 402 e del Principio ISA 200

Quanto descritto sino ad adesso si potrebbe definire come attinente ad una sfera esterna a quella della persona del revisore, nella quale vengono messe in evidenza procedure che consentono allo stesso di acquisire informazioni relative al soggetto giuridico nei confronti del quale viene svolta l'attività *ex art.* 2403 e/o 2409-ter; esse risultano però propedeutiche all'identificazione di quei pilastri che devono necessariamente essere seguiti nei processi di predisposizione delle carte di lavoro, di pianificazione e svolgimento della revisione.

In un siffatto contesto e a maggior ragione alla luce delle modifiche apportate dalla Legge n. 55/2019, le operazioni di cui sopra non possono essere eseguite senza tenere in considerazione di quell'elemento soggettivo caratterizzante la figura del revisore, elemento rappresentato dalla combinazione dei rapporti economico-sociali intrattenuti da questi; non è un caso infatti che, nella struttura dei Principi di revisione (ISA Italia), prima del paragrafo 1 sia stato inserito un riquadro nel quale si invita il lettore a leggere congiuntamente agli stessi il Principio di revisione ISA 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai Principi di revisione internazionali". Dalla lettura di quest'ultimo è possibile comprendere come, a fondamento dell'intera attività di revisione, vi sia tra gli altri il requisito di indipendenza, che a sua volta è strettamente connesso al concetto di rete professionale la cui definizione è rinvenibile all'art. 1, comma 1, lett. l) del D.Lgs. n. 39/2010; questi elementi, dunque, costituiscono la sfera personale del revisore e la loro costante analisi risulta imprescindibile affinché sia garantito quell'atteggiamento di scetticismo professionale (par. 15 ISA 200) proprio del soggetto che agisce in modo imparziale al fine di raggiungere gli obiettivi prefissati dall'ISA 200 e in particolare dal punto 14 che definisce il requisito dell'indipendenza quale Principio etico.

In generale i Principi etici di riferimento sono quelli contenuti nelle parti A e B del Codice IFAC relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale.

La parte A stabilisce i Principi generali e fondamentali a cui il revisore deve conformarsi

nell'esercizio del proprio incarico e nello specifico:

- integrità;
- obiettività;
- competenza e diligenza professionale;
- riservatezza;
- comportamento professionale.

La parte B del suddetto Codice fornisce un quadro concettuale per l'applicazione dei Principi e definisce, nel dettaglio, il concetto di indipendenza, collegando la stessa, nell'esempio specifico all'incarico di revisione legale svolto nei confronti di un soggetto di pubblico interesse.

Il Codice IFAC definisce l'indipendenza come la congiunzione e il rispetto dei requisiti di *independence of mind* (indipendenza mentale) e *independence in appearance* (di indipendenza "esterna"). L'indipendenza mentale riguarda l'atteggiamento del revisore nel considerare solo quegli elementi definiti come rilevanti per l'esercizio dell'incarico con esclusione, dunque, di ogni fattore estraneo; la seconda declinazione è la condizione oggettiva in base alla quale il revisore è riconosciuto (all'esterno) come indipendente; essa è rispettata quando non vi siano circostanze che possano indurre un terzo ragionevole e informato a dubitare delle capacità del revisore nello svolgere il proprio incarico in modo obiettivo.

Il requisito dell'indipendenza sancito all'art. 10, D.Lgs. n. 39/2010 oltre a disporre il divieto assoluto per il revisore, e i componenti dell'eventuale *team*, di far parte dell'organo direzionale e di ricoprire qualsiasi altro ruolo avente potere decisionale all'interno della società nei cui confronti è svolta l'attività di controllo, come altresì stabilito dagli artt. 2399 e 2409 c. c., estende il divieto a "[...] qualsiasi persona fisica in grado di influenzare [...] indirettamente l'esito della revisione legale" e dunque ad altri soggetti, quali ad esempio professionisti, periti esterni o collaboratori, di cui il revisore potrebbe avvalersi per pareri tecnici nell'esercizio delle sue funzioni. L'importanza della condizione di indipendenza personale dei singoli attori della revisione e la necessità di darne contezza nella documentazione di lavoro nella lettera di accettazione dell'incarico è confermata altresì nell'esempio illustrato nel manuale dell'IFAC (8) nel quale il revisore pur non ravvisando cause che minaccino l'indipendenza dei membri del *team* di revisione, riporta nella lettera di accettazione dell'incarico la

situazione per la quale negli anni precedenti un soggetto dello stesso *team* avesse acquistato, presso la società soggetta a controllo, una fornitura di mobili da arredamento.

Nel prosieguo della lettura dell'art. 10 sopra richiamato, il legislatore si occupa di delimitare il perimetro temporale durante il quale è necessario che sia garantito il requisito oggetto di analisi e dunque "[...] il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale", imponendo dunque a carico dei soggetti incaricati della revisione un costante riesame della loro posizione personale. La rilevanza del fattore tempo non è di secondaria importanza ed è utilizzata dal legislatore al fine di marcare in maniera determinata l'estraneità dell'organo di controllo dagli organi societari come altresì confermato al comma 7 (9).

Le considerazioni sopra esposte non possono considerarsi avulse da un altro concetto, quello di "rete", espressamente considerato nei commi appena descritti, e definito all'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 39/2010. La rete è intesa come quell'entità più ampia rispetto alla persona del revisore o dei componenti del *team* di revisione e che è imprescindibilmente collegata all'aspetto personale di tali soggetti in quanto comprende profili economico-sociali degli stessi. La definizione fornita dal legislatore individua la rete in presenza di una cooperazione che presenta le seguenti caratteristiche:

- persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi;
- è riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni;
- condivide Direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.

Note:

(8) Manuale "Guida all'utilizzo dei Principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole e medie imprese" voll. II, ed. III, redatto dall'*International Federation of Accountants* (IFAC), traduzione a opera ODCEC, pag. 44.

(9) Il comma 7 esprime, infatti, il divieto di ricoprire cariche sociali, svolgere prestazioni di lavoro autonomo o subordinato con funzioni dirigenziali di rilievo, se non sia decorso almeno un anno dalla cessazione dalla carica di revisore, membro del *team* di revisione e relativamente ad ogni altra persona fisica i cui servizi erano messi a disposizione o sotto il controllo del revisore, se abilitati all'esercizio dell'attività di revisione.

Appare chiaro come, le considerazioni effettuate in relazione all'art. 10, non possono non coinvolgere anche la rete del revisore, comportando quindi un'estensione del perimetro entro il quale quest'ultimo debba svolgere le proprie indagini al fine di garantire l'indipendenza necessaria allo svolgimento dell'attività di controllo. Alla luce delle modifiche apportate dalla Legge n. 59/2019, con l'ampliamento dei soggetti potenzialmente assoggettabili all'attività di revisione (imprese medio piccole), il concetto di rete appare più che mai di attualità, dato che nella maggioranza dei casi tali soggetti provvedono ad esternalizzare molti servizi amministrativi, tra i quali la tenuta della contabilità la redazione dei bilanci e gli adempimenti fiscali.

Conclusioni

La valutazione dell'indipendenza del revisore, soprattutto in relazione alla rete (come sopra descritta), è strettamente vincolata all'osservanza dei Principi ISA 200 e 402 nonché del dettato imposto dall'art. 10, D. Lgs. n. 39/2010. Tale valutazione deve essere ancora più cogente nelle realtà di medio piccole dimensioni in cui la struttura organizzativa così come anche la tenuta della contabilità sono spesso affidate a consulenze esterne, stabilendo quindi un'analisi prioritaria e imprescindibile ai fini del compiuto rispetto dei citati Principi ISA 200 e 402. Infatti in tale contesto il revisore svolgendo un'analisi circa l'assetto amministrativo e/o contabile della società, proprio in base ad una lettura sistematica delle norme sopra citate, deve impedire un qualsiasi coinvolgimento nell'attività svolta dal fornitore di servizi. Tra i tanti esempi che contrastano con le normative e i Principi citati si può indicare il caso del revisore che risulta essere associato dello studio professionale che svolge nel contempo attività di consulenza contabile e/o fiscale o societaria nei confronti della società soggetta a revisione. In tal caso è indubbio che il revisore diventerebbe al tempo stesso controllore e controllato, violando uno dei cardini secolari del diritto. Altro esempio simile di inosservanza della disciplina in materia di

indipendenza, si riscontra in presenza di vincoli di natura professionale con uno dei componenti del collegio sindacale della società che ha a sua volta conferito l'incarico. In tale senso si è espressa la Corte di cassazione (10) stabilendo due Principi guida. In primo luogo enunciando il Principio dell'*Esse quam videri* di Ciceroniana memoria, cioè della c.d. indipendenza in apparenza "per cui il revisore non deve solo essere indipendente, ma anche apparire indipendente", già stabilito dall'art. 10, D.Lgs. n. 39/2010. In secondo luogo sottolineando che, ai fini della valutazione dell'indipendenza, rileva la violazione in sé indipendentemente dalla significatività della relazione tra società revisionata e revisore. Nella fattispecie si deve richiamare anche l'art. 13, commi 1 e 4, del D.Lgs. n. 39/2010, nella sua attuale formulazione, che stabilendo un rapporto tra organo di controllo e revisore, sia nel momento della nomina che in quello di revoca ne inficia *in nuce* ogni rapporto di natura professionale o personale. La problematica legata all'indipendenza è così significativa che in questa sede non si è ritenuto approfondire le conseguenze che ne possono discendere dal mancato rispetto dei Principi stabiliti, come la nullità della nomina o del Bilancio (11), anche perché trattasi di conclusioni oggi non concordi in dottrina e in giurisprudenza. A diversa interpretazione si potrebbe giungere qualora l'attività che viene svolta nei confronti della società soggetta a revisione sia un'attività marginale, dunque diversa da quelle precedentemente elencate (es. tenuta della contabilità o indirizzo di strutturazione dell'assetto organizzativo/contabile), che comportano di conseguenza un modesto rischio di autosommazione (comma 2, art. 10, D.Lgs. n. 39/2010). Tuttavia ragioni di opportunità consigliano di escludere ogni rapporto di tipo personale o professionale con l'azienda o con il revisore.

Note:

(10) Ordinanza del 31 maggio, n. 14919.

(11) Cass. 9 maggio 2008, n. 11554, anche se riferita a sindaci non eleggibili, si ritiene estendibile al revisore.