

**mancon.it**

## **Recepimento della Direttiva n. 2006/43/CE** **L'indipendenza dei revisori "de-cade" nella rete**

Con il D.Lgs. del 27 gennaio 2010, n. 39, il legislatore nazionale effettua una profonda rivisitazione della disciplina relativa all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti. Particolare rilevanza assumono nell'ambito del nuovo corpo di disposizioni che regola la materia il requisito di indipendenza richiesto al soggetto preposto alle funzioni di revisione legale dei conti.

La Legge del 7 luglio 2009, n. 88 (c.d. "Legge Comunitaria 2008") ha delegato il Governo ad emanare entro tre mesi dalla sua entrata in vigore - ovverosia entro lo scorso 29 ottobre 2009 - i D.Lgs. necessari per dare attuazione alle disposizioni recate nella Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006 in materia di revisione legale dei conti annuali e consolidati.

Detta direttiva, che modifica le Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE e abroga la Direttiva 84/253/CEE reca norme attinenti l'accesso e l'esercizio della professione, nonché il sistema di controllo pubblico che gli Stati membri sono chiamati a realizzare su le persone fisiche e società che esercitano l'attività di revisione.

Con l'emanazione del D.Lgs. n. 39/2010 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dello scorso 23 marzo 2010, n. 68, Supplemento ordinario n. 58), il legislatore nazionale ha colto l'occasione per effettuare una complessiva rivisitazione della disciplina relativa all'esercizio dell'attività di revisione contabile, accorpando in un unico testo normativo tutte le disposizioni relative alla stessa, nonché abrogando o coordinando le disposizioni attualmente recate in numerosi testi di legge vigenti.

***Tra i quarantatré articoli di cui si compone il decreto in parola, si annovera per il suo contenuto innovativo, il numero 10, il quale illustra i profili di indipendenza richiesti al revisore, permettendo in tal modo di risolvere gran parte dei problemi connessi alla corretta interpretazione del disposto della lettera c), comma 1, dell'articolo 2399 del codice civile, richiamato dall'articolo 2409-quinquies, inerente alle cause di ineleggibilità e di decadenza del soggetto preposto alle funzioni di revisione legale dei conti.***

Detto articolo prevede espressamente - attraverso una minuziosa elencazione - i casi in cui il soggetto o la società che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e non possano essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.

***Secondo quanto disposto dal comma 2 di tale articolo, i suddetti soggetti non possono, infatti, effettuare la revisione legale dei conti di una società, qualora tra quest'ultima e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa.***

Energy Saving S.r.l.: Via delle Colonnelle, 18 - 00186 Roma C.F. 01654510583 P.I. 01011001003

Via Piave, 2 - 00018 Palombara Sabina (RM) tel. /fax: +39 077465083

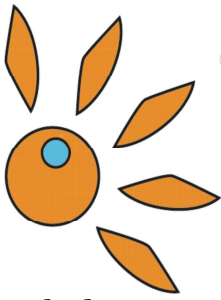
Piazza Barberini, 5 - 00187 - Roma

372, Strand - London WC2R0JJ tel. +44(0)20 81239134

www.mancon.it info@mancon.it

Esomar member n. 1-1716919 - Registro E.S.Co. A.E.E.G. - Grossisti Energia Elettrica n.02392 A.E.E.G.





**mancon.it**

Dal dettato normativo emerge con tutta evidenza come l'approccio del legislatore comunitario recepito nello schema di decreto in commento risulti meno formale rispetto a quello adottato da quello nazionale nella redazione della lett. c), comma 1, dell'articolo 2399 del codice civile, dal momento che individua in termini generali i fattori che possono incentivare il revisore a deviare dal modus operandi tipico della sua professione, nonché risulti più ampio.

Infatti, le suddette situazioni che possono inficiare l'indipendenza del revisore devono essere verificate non solo con riferimento ai rapporti intercorrenti tra la società i cui conti sono oggetto di revisione e il revisore legale o la società di revisione legale, ma anche con riferimento alla rete.

Con quest'ultimo concetto, già previsto dalla Direttiva n. 2006/43/CE si identifica una struttura più ampia finalizzata alla cooperazione e alla quale appartengono un revisore legale e un'impresa di revisione contabile, la quale persegue chiaramente la condivisione degli utili e dei conti o fa capo ad una proprietà, ad un controllo o ad una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome e una parte rilevante delle risorse professionali.

L'inserimento di tale precisazione permette, quindi, di estendere notevolmente l'ambito delle possibili relazioni al ricorrere delle quali potrebbe essere compromessa l'indipendenza del soggetto preposto al controllo legale dei conti.

Infatti, al verificarsi di relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, tra la società i cui conti sono oggetto di revisione e la rete alla quale appartiene il soggetto preposto alla revisione legale, un terzo informato, obiettivo e ragionevole potrebbe trarre la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.

In termini concreti, si potrebbe sostenere che possa eventualmente compromettere l'indipendenza del revisore non solo l'appartenenza del revisore alla stessa associazione professionale, la quale fornisce alla società nominante, per il tramite di altri professionisti, delle attività di tipo consulenziale, ma anche l'appartenenza del primo ad una più ampia struttura dalle quale fanno parte anche i soggetti legati alla società stessa ancorché indirettamente da relazioni di altro genere.

Si pensi, a titolo esemplificativo, alle possibili relazioni che possono intercorrere tra una società ed una struttura di professionisti, alla quale appartengono sia i soggetti preposti alla funzione di revisore legale dei conti sia quelli nominati membri del collegio sindacale della stessa.

In tale circostanza, infatti, un soggetto terzo informato, obiettivo e ragionevole potrebbe concludere che le relazioni intercorrenti tra le parti in questione, nonché l'appartenenza sia del controllore interno sia di quello esterno allo stesso network, possano compromettere l'indipendenza del secondo nello svolgimento delle sue funzioni.

In tali casi, nei quali l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale

---

Energy Saving S.r.l.: Via delle Colonnelle, 18 - 00186 Roma C.F. 01654510583 P.I. 01011001003

Via Piave, 2 - 00018 Palombara Sabina (RM) tel. /fax: +39 077465083

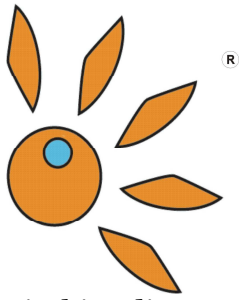
Piazza Barberini, 5 - 00187 - Roma

372, Strand - London WC2R0JJ tel. +44(0)20 81239134

www.mancon.it info@mancon.it

Esomar member n. 1-1716919 - Registro E.S.Co. A.E.E.G. - Grossisti Energia Elettrica n.02392 A.E.E.G.





**mancon.it**

rischia di essere compromessa, come in caso di auto-riesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, il revisore legale o la società di revisione legale devono adottare misure volte a ridurre tali rischi. Le predette circostanze, qualificate nell'ambito comunitario come i c.d. "fattori ambientali" possono minare, infatti, l'indipendenza - reale e/o percepita - del soggetto preposto alle funzioni di revisione legale dei conti.

In particolare, **si prospetta il rischio di auto-riesame** nel caso in cui il revisore, avendo precedentemente partecipato a decisioni che sarebbero dovute essere di competenza esclusiva della società i cui conti formano oggetto di controllo, verifichi in sede di revisione dati o elementi contabili che esso stesso ha contribuito ad elaborare, oppure nell'ipotesi in cui le conclusioni raggiunte in occasione di un precedente incarico non di revisore contabile (per esempio lo svolgimento di qualunque attività consulenziale) debbano essere messe in causa nell'ambito del processo di revisione.

**Sussiste, invece, l'interesse personale** quando il revisore vanta un interesse finanziario nella società i cui conti formano oggetto di controllo o per le partecipazioni in essa detenute o per i debiti verso questa sostenuti, oppure quando il suo reddito sia decisamente condizionato dai corrispettivi versati dalla società medesima per i servizi resi di revisione e non.

Si ha il **rischio di esercizio del patrocinio legale** se il revisore assume funzioni di avvocato o di consulente tecnico di parte a sostegno o contro la posizione del suo cliente in qualsiasi controversia.

Si concretizza la **minaccia di familiarità** quando il revisore legale diventa troppo sensibile agli interessi della società a tal punto da omettere le dovute verifiche, come, ad esempio, nel caso in cui intrattenga da lungo tempo rapporti con detta società, ovvero perché è coniugato con alcune persone che rivestono un ruolo rilevante nella medesima.

Si profila, infine, il **rischio di intimidazione**, quando la minaccia di non vedersi riconfermato l'incarico o di vederselo revocato, oppure i pericoli di una azione legale avversa, possano dissuadere il revisore dall'agire in modo obiettivo ed imparziale.

Risulta, tuttavia, preferibile fronteggiare le suddette ipotesi che possono compromettere l'indipendenza del revisore soltanto quando esse risultano significative, ossia tali da pregiudicare la credibilità che il giudizio espresso dallo stesso riscuote presso i soggetti a vario titolo legittimamente interessati al bilancio.

Secondo tale orientamento, solo a fronte di tali minacce significative, il revisore dovrebbe adottare specifiche misure che permettano di ridurre al di sotto di una certa soglia di accettabilità la significatività della minaccia riscontrata sino al punto di dover rinunciare all'incarico, qualora questi constati che il pregiudizio inferto alla propria indipendenza non è eliminabile da alcun sistema, o combinazione di sistemi di salvaguardia.

A tal fine, i revisori legali – e la società di revisione - si dovranno dotare di procedure idonee a prevenire e rilevare tempestivamente le situazioni che possano comprometterne l'indipendenza.

Energy Saving S.r.l.: Via delle Colonnelle, 18 - 00186 Roma C.F. 01654510583 P.I. 01011001003

Via Piave, 2 - 00018 Palombara Sabina (RM) tel. /fax: +39 077465083

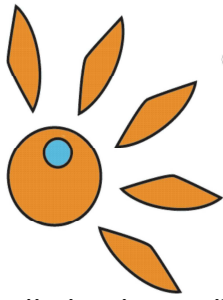
Piazza Barberini, 5 - 00187 - Roma

372, Strand - London WC2R0JJ tel. +44(0)20 81239134

www.mancon.it info@mancon.it

Esomar member n. 1-1716919 - Registro E.S.Co. A.E.E.G. - Grossisti Energia Elettrica n.02392 A.E.E.G.





**mancon.it**

L'istituzione e il funzionamento di tali procedure dovranno essere documentati in modo da poter essere assoggettati a sistemi di controllo della qualità.

Particolarmente significativo è, infine, il riferimento recato dall'articolo 10 dello schema del D.Lgs. attuativo della Direttiva n. 2006/43/CE, ai compensi erogati per l'incarico di revisione legale, i quali:

- a) non possono essere subordinati a nessuna condizione;
- b) non possono essere stabiliti in funzione dei risultati della revisione;
- c) non possono dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale deve essere determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori.

A tal fine i soggetti incaricati della revisione legale determineranno le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:

- a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo.

---

Energy Saving S.r.l.: Via delle Colonnelle, 18 - 00186 Roma C.F. 01654510583 P.I. 01011001003

Via Piave, 2 - 00018 Palombara Sabina (RM) tel. /fax: +39 077465083

Piazza Barberini, 5 - 00187 - Roma

372, Strand - London WC2R0JJ tel. +44(0)20 81239134

www.mancon.it info@mancon.it

Esomar member n. 1-1716919 - Registro E.S.Co. A.E.E.G. - Grossisti Energia Elettrica n.02392 A.E.E.G.

