

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE'"

CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

PRINCIPI SULL'INDIPENDENZA DEL REVISORE

EDIZIONE 18 novembre 2004

INDICE

	Pag.
1. SCOPO DEL DOCUMENTO	1
2. AMBITO DI APPLICAZIONE	1
2.1 Soggetti destinatari dei principi sull'indipendenza	1
2.2 Area di osservazione per la valutazione dell'indipendenza	2
3. STRUTTURA DEL DOCUMENTO	2
4. PRINCIPI GENERALI	2
4.1 Comportamento del Revisore.....	2
4.2 Obiettività, integrità ed indipendenza	3
4.3 Responsabilità ed ambito di applicazione	3
4.4 Minacce e rischi per l'indipendenza	4
4.5 Sistemi di salvaguardia	5
4.5.1 <i>Tipologie</i>	5
4.5.2 <i>Le salvaguardie relative al Soggetto Sottoposto a Revisione</i>	6
4.5.3 <i>Le salvaguardie del Revisore</i>	7
4.5.4 <i>Le salvaguardie in presenza di circostanze specifiche. Rinvio</i>	7
5. CIRCOSTANZE SPECIFICHE	8
5.1 Interessi finanziari	8
5.2 Relazioni d'affari	11
5.3 Rapporti di dipendenza o di collaborazione con il Revisore e con il Soggetto sottoposto a Revisione	14
5.4 Funzione di direzione o di supervisione presso il Soggetto sottoposto a Revisione	17
5.5 Passaggio nella struttura del Revisore.....	19
5.6 Relazioni familiari e altre relazioni personali	20
5.7 Servizi Diversi dalla Revisione	22
5.7.1 <i>Principi generali</i>	22
5.7.2 <i>Analisi di situazioni specifiche</i>	23
5.8 Onorari per incarichi di Revisione e per Servizi Diversi dalla Revisione	29
5.8.1 <i>Accordi sui corrispettivi del Revisore in funzione dei risultati dei servizi prestati</i>	29
5.8.2 <i>Dipendenza finanziaria dai corrispettivi</i>	29
5.8.3 <i>Corrispettivi arretrati</i>	31
5.8.4 <i>Determinazione del corrispettivo per la Revisione</i>	31
5.9 Controversie	31
5.10 Minacce all'indipendenza del Revisore derivanti dalla durata dell'incarico di Revisione	32
GLOSSARIO	33

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente documento identifica principi e criteri applicativi in merito all'indipendenza del revisore e si affianca ai Principi di Revisione emanati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e raccomandati dalla Consob¹, dando attuazione in particolare alle previsioni in materia di indipendenza contenute in appendice al Documento n. 200 "Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio".

I principi e i criteri applicativi individuati nel presente documento recepiscono la Raccomandazione della Commissione Europea del 16 maggio 2002 intitolata "L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali"² e tengono conto del contesto normativo attualmente in vigore nel quale essa deve trovare applicazione. Le disposizioni di legge vigenti, in particolare, prevedono alcune specifiche situazioni di incompatibilità in presenza di determinate circostanze.

Al fine di fornire al revisore le linee guida alle quali fare riferimento per svolgere la propria attività in maniera indipendente, si è provveduto quindi ad integrare il contenuto della Raccomandazione della Commissione Europea con le norme di legge, indicando di volta in volta i comportamenti che il revisore è tenuto a seguire.

Si richiamano, in particolare, i contenuti dei punti (1) e (2) dei *considerando* della Raccomandazione, in base ai quali l'indipendenza:

- a) rappresenta il requisito fondamentale per la fiducia del pubblico nell'affidabilità dell'operato del revisore. Tale requisito è atto a conferire maggiore credibilità all'informazione finanziaria diffusa dalle società, caratteristica che assume una particolare valenza per le Entità di Interesse Pubblico;
- b) rappresenta per il revisore lo strumento migliore per dimostrare al pubblico e alle autorità di controllo che egli svolge la sua funzione con un rigore che soddisfa i principi etici generalmente riconosciuti, ed in particolare quelli dell'integrità e obiettività.

I termini indicati nel testo del documento con l'iniziale maiuscola sono richiamati nel glossario, in appendice, cui si rinvia per le relative definizioni.

2. AMBITO DI APPLICAZIONE

2.1 Soggetti destinatari dei principi sull'indipendenza

Il presente documento è rivolto ai soggetti abilitati all'esercizio della Revisione, quali:

- a) società di revisione iscritte nel Registro dei Revisori Contabili istituito presso il Ministero della Giustizia e/o nell'Albo speciale tenuto dalla Consob;
- b) revisori individuali iscritti nel suddetto Registro dei Revisori Contabili;
- c) revisori individuali di cui al precedente punto che siano componenti di un Collegio Sindacale incaricato del Controllo Contabile.

I principi di seguito enunciati si applicano ai soggetti sopra indicati quando svolgono attività di Revisione, come di seguito definita. Al riguardo, tali soggetti sono nel seguito indicati con il termine "Revisore".

Ai fini del presente documento con il termine "Revisione" si intendono:

- i) i Servizi di Revisione che comprendono:
 - a) l'attività di controllo dei conti annuali delle imprese, finalizzata all'espressione di un giudizio professionale;
 - b) l'attività di controllo dei conti consolidati di un insieme di imprese, anch'essa finalizzata all'espressione di un giudizio professionale;
 - c) l'attività di controllo dei conti infrannuali di un'impresa o di un insieme di imprese.
- ii) i Servizi di Attestazione richiesti dalla legge e da regolamenti o effettuati su base volontaria, aventi ad oggetto informazioni diverse da quelle di cui ai precedenti punti a), b) e c). Per Servizi di

¹ Commissione Nazionale per le Società e la Borsa.

² Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee n. L 191 del 19 luglio 2002.

Attestazione si intendono gli incarichi con cui il Revisore valuta uno specifico elemento, la cui determinazione è effettuata da un altro soggetto che ne è responsabile, attraverso opportuni criteri, al fine di esprimere una conclusione che fornisca al destinatario un grado di affidabilità in relazione a tale specifico elemento.

2.2. Area di osservazione per la valutazione dell'indipendenza

Nella valutazione dell'indipendenza del Revisore nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione, l'area di osservazione si estende a tutti i rapporti e relazioni che possano costituire minacce all'indipendenza, compresi quelli riconducibili all'ambito della Rete del Revisore.

Ai fini del presente documento la Rete del Revisore comprende le Consociate del Revisore e qualsiasi entità o soggetto associati o in altro modo legati al Revisore attraverso l'uso di una denominazione comune o la messa in comune di significative risorse professionali o organizzative.

Il concetto di Rete si applica al Revisore come in precedenza definito. La Rete del Revisore può infatti essere individuata, nei casi concreti, sia rispetto alle società di revisione, sia rispetto ai revisori individuali. La definizione che ne è stata data in questo documento è suscettibile di applicazione ad entrambe le ipotesi, con la precisazione che nel caso di revisore individuale non è riscontrabile il "soggetto controllante".

Il Revisore dovrà quindi valutare la propria indipendenza in relazione ad uno specifico incarico di Revisione avendo riguardo a tutte le circostanze che, all'interno della sua Rete, possono minacciare la sua indipendenza nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione.

3. STRUTTURA DEL DOCUMENTO

Il presente documento definisce, nella sezione intitolata "Principi generali", i principi generali dell'indipendenza diretti a creare una solida struttura all'interno della quale il Revisore deve svolgere il proprio operato. Tali principi forniscono al Revisore gli strumenti per far fronte alla molteplice varietà di circostanze specifiche che possono manifestarsi nella pratica.

La sezione intitolata "Circostanze specifiche" esamina poi una serie di situazioni particolari nelle quali l'indipendenza del Revisore rischia di essere compromessa e fornisce indicazioni in merito alle misure da prendere. Tale sezione non ambisce a stilare un elenco esaustivo di tutte le circostanze nelle quali l'indipendenza è minacciata, bensì intende sottolineare alcuni rischi ed alcune misure di salvaguardia in casi particolarmente significativi.

4. PRINCIPI GENERALI

4.1 Comportamento del Revisore

Nello svolgere l'attività di Revisione, il Revisore deve essere indipendente dal Soggetto Sottoposto a Revisione sotto un profilo tanto mentale quanto formale. Tali diversi profili dell'indipendenza sono trattati al paragrafo 4.2.

Il Revisore prima di accettare l'incarico di Revisione deve valutare le possibili circostanze che minacciano la sua indipendenza, con particolare attenzione a quelle descritte nel paragrafo 5 "*Circostanze Specifiche*" di questo documento che, si ribadisce, non esauriscono tutte le possibili minacce. A fronte delle minacce il Revisore individua le possibili misure di salvaguardia.

Il Revisore può accettare l'incarico di Revisione qualora le misure di salvaguardia a fronte delle minacce individuate siano tali che la sua indipendenza non possa ritenersi, da parte di un Terzo Ragionevole ed Informato, compromessa.

Quando le misure di salvaguardia sono tali da non poter essere considerate da un Terzo Ragionevole ed Informato adeguate ad assicurare che l'attività di Revisione sia svolta in modo indipendente, il Revisore, per accettare l'incarico di Revisione, dovrà rinunciare a quelle relazioni intrattenute con il Soggetto Sottoposto a Revisione (ad esempio: relazioni d'affari o finanziarie ovvero prestazioni di altri servizi) che compromettono la sua indipendenza.

In alcuni casi, l'eventuale rinuncia alle relazioni che minacciano l'indipendenza del Revisore potrebbe non essere possibile oppure potrebbe non essere considerata sufficiente quando tali relazioni rappresentano minacce significative che continuano ad esplicare i loro effetti sull'indipendenza anche successivamente alla loro interruzione.

In tal caso, il Revisore:

- a) non deve accettare l'incarico di Revisione quando la minaccia viene accertata all'atto del conferimento di detto incarico;
- b) deve informare il Soggetto Sottoposto a Revisione della situazione in cui si trova e discutere in ordine all'attivazione delle procedure necessarie ai fini dell'interruzione dell'incarico di Revisione, quando la minaccia viene accertata nel corso dello svolgimento del medesimo.

4.2. Obiettività, integrità, indipendenza

Obiettività, integrità professionale e indipendenza sono i principi fondamentali alla base dell'attività di Revisione.

L'obiettività, come atteggiamento mentale, non può essere soggetta a verifica esterna, e l'integrità non può essere valutata preventivamente.

L'indipendenza del comportamento è il modo migliore col quale il Revisore può, di fatto e agli occhi dei terzi, dimostrare che la Revisione è svolta con obiettività e integrità professionale.

L'indipendenza comporta due diversi profili:

- a) *indipendenza mentale*, da intendersi come l'atteggiamento intellettuale del Revisore nel considerare solo gli elementi rilevanti per l'esercizio del suo incarico escludendo ogni fattore estraneo;
- b) *indipendenza formale*, da intendersi come la condizione oggettiva in base alla quale il Revisore sia riconosciuto indipendente, vale a dire il fatto che il Revisore non debba essere associato a situazioni o circostanze che siano di rilevanza tale da indurre un Terzo Ragionevole e Informato a mettere in dubbio le capacità del Revisore di svolgere l'incarico in modo obiettivo.

Il Revisore deve porre in essere un processo di monitoraggio che gli consenta la verifica dell'osservanza del requisito di indipendenza.

L'indipendenza non comporta necessariamente che il Revisore debba essere sempre libero da qualsiasi relazione economica, finanziaria o di altro genere la quale possa apparire come implicante una qualche forma di dipendenza, ciò in quanto, come chiunque, si trova nella condizione di intrattenere relazioni con altri soggetti.

4.3. Responsabilità e ambito di applicazione

Spetta al Revisore, ed in particolare al Responsabile dell'incarico qualora il Revisore sia una società di revisione, assicurare l'osservanza del rispetto dell'indipendenza. Nella verifica del rispetto del principio di indipendenza, il Revisore deve tenere in considerazione un ambito di applicazione la cui estensione è indicata nel presente paragrafo.

Il requisito di indipendenza si applica:

- a) al Revisore;
- b) a coloro che si trovano in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione.

Si trovano in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione:

- i) tutte le persone che partecipano direttamente all'incarico di Revisione (vale a dire il Gruppo di Lavoro), comprendenti:

- il Responsabile dell'incarico di Revisione, i soci del Revisore coinvolti nell'incarico, i manager e altro personale di revisione (vale a dire il Gruppo di Revisione);
 - i professionisti di altre discipline che collaborano nello svolgimento dell'incarico di Revisione (per esempio avvocati, attuari, fiscalisti, informatici, altri specialisti);
 - coloro che hanno direttamente funzioni di controllo di qualità o di supervisione dell'incarico di Revisione;
- ii) coloro che fanno parte della Catena di Comando, rispetto all'esecuzione dello specifico incarico, all'interno della struttura del Revisore o nell'ambito della sua Rete,
- iii) tutte le persone nell'ambito della struttura del Revisore o della sua Rete che, per qualsiasi motivo, si trovino in una posizione tale da poter esercitare un'influenza sull'attività di Revisione.

A maggior chiarimento di quanto sopra, per determinare l'ambito di applicazione di cui al presente paragrafo (vale a dire quali persone tra quelle indicate alle lettere i), ii) e iii) sono da tenere in considerazione in quanto si trovano in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione) si rileva che il Revisore deve valutare una serie di fattori quali: le dimensioni e la struttura giuridica e organizzativa del Soggetto Sottoposto a Revisione, le dimensioni, la struttura e l'organizzazione del Revisore e della Rete alla quale appartiene, nonché il volume e la natura dei servizi prestati al Soggetto Sottoposto a Revisione dal Revisore o da altri soggetti della stessa Rete. In ogni caso, il requisito di indipendenza si applica in eguale misura a tutti i soggetti appartenenti all'ambito così individuato.

Con riferimento alle società di revisione, si segnala inoltre che, tenuto conto delle disposizioni di legge vigenti, di volta in volta richiamate nel successivo paragrafo 5 "*Circostanze Specifiche*", l'ambito di applicazione deve estendersi a tutti soci della società di revisione.

Il rispetto del principio di indipendenza è attuato da parte del Revisore con l'adozione di sistemi che consentano di assumere tutti i provvedimenti ragionevoli affinché ogni soggetto all'interno della sua struttura si conformi alle politiche e procedure in materia di indipendenza.

Tali sistemi devono comprendere regolari flussi di informazioni tra il Revisore e la sua Rete al fine di individuare le relazioni che gli stessi possono avere con il Soggetto Sottoposto a Revisione e le sue Consociate e che possono aver rilievo ai fini dell'indipendenza.

Su tali aspetti si rinvia in particolare a quanto previsto al successivo punto 4.5.3.

4.4 Minacce e rischi per l'indipendenza

L'indipendenza del Revisore può essere compromessa da diversi tipi di minacce. Tali minacce sono riconducibili a situazioni ambientali e personali che, singolarmente prese o nel loro insieme, possono indurre il Terzo Ragionevole e Informato a dubitare sulla imparzialità e obiettività di giudizio del Revisore.

In particolare, le più comuni tipologie di minacce possono essere individuate nell'interesse personale, nell'auto-riesame, nella prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte, nella familiarità e nell'intimidazione. Nel valutare l'indipendenza il Revisore deve prendere in considerazione tutte le circostanze che potrebbero determinare una delle minacce individuate di seguito.

- *Interesse personale*: si verifica quando il Revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che ad un Terzo Ragionevole ed Informato può apparire influente sullo svolgimento dell'attività di Revisione e sui risultati della stessa in condizioni di indipendenza (per esempio un interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione, un'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal Soggetto Sottoposto a Revisione per servizi di Revisione e non, l'esistenza di onorari arretrati);
- *Auto-riesame*: si verifica quando il Revisore si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua Rete hanno contribuito a determinare;
- *Prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte*: si verifica quando il Revisore assume funzioni di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte a sostegno o contro la posizione del Soggetto Sottoposto a Revisione in una controversia;

- *Confidenzialità*: si verifica quando il Revisore è eccessivamente sensibile all'interesse del Soggetto Sottoposto a Revisione e conseguentemente ciò può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni (ad esempio sia nel caso di rapporti familiari, sia di rapporti troppo protratti e troppo stretti con il personale del Soggetto Sottoposto a Revisione).
- *Intimidazione*: si verifica quando si rilevano possibili condizionamenti derivanti dalla particolare influenza del Soggetto Sottoposto a Revisione o in seguito a comportamenti aggressivi e minacciosi dello stesso nei confronti del Revisore.

Il livello di rischio di compromissione dell'indipendenza del Revisore va determinato con riferimento alla significatività delle suddette minacce, considerate sia isolatamente sia nel loro insieme. Nel determinare il livello di rischio dovranno inoltre essere considerati gli aspetti relativi allo specifico incarico di Revisione.

La valutazione dei rischi per l'indipendenza del Revisore deve tenere nella debita considerazione i servizi prestati al Soggetto Sottoposto a Revisione e le relazioni intrattenute con il medesimo sia prima del conferimento dell'incarico di Revisione sia nel corso del medesimo.

4.5 Sistemi di salvaguardia

4.5.1 Tipologie

In presenza di circostanze che minacciano l'indipendenza dell'attività di Revisione, il Revisore deve valutare la rilevanza delle stesse e documentare la valutazione effettuata, nonché l'esistenza di un adeguato sistema di salvaguardia che contenga il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

Per sistema di salvaguardia si intende l'insieme documentato delle procedure, delle norme di comportamento e dei provvedimenti che mirano a proteggere l'autonomia di giudizio del Revisore e a mantenere l'attività di Revisione in un contesto intellegibile di obiettività e imparzialità.

I sistemi di salvaguardia si suddividono nelle seguenti tipologie:

- i) sistemi di salvaguardia incentrati sui controlli di qualità posti in essere sia dagli ordini professionali sia da autorità di vigilanza;
- ii) sistemi di salvaguardia relativi al Soggetto Sottoposto a Revisione;
- iii) sistemi di salvaguardia del Revisore e della sua Rete.

Le salvaguardie di cui ai punti i) e ii) sono elementi del sistema nel quale il Revisore si trova ad operare sui quali esso non può in alcun modo incidere. Si tratta di salvaguardie predisposte da fonti legali, regolamentari o dall'auto-disciplina, dirette a creare un ambiente di riferimento nel quale il pubblico possa riporre affidamento sull'attività di Revisione, nel senso che esse contribuiscono alla percezione dei terzi in merito all'indipendenza del Revisore medesimo, rafforzando i presidi a tutela della stessa. La presenza di tali salvaguardie, di carattere generale ed esterne al Revisore, non esonera quest'ultimo dalla predisposizione di tutte le altre salvaguardie necessarie alla sua indipendenza. Di conseguenza, il Revisore dovrà mettere in atto tutte le misure al riguardo necessarie, ancorché siano al contempo operanti, a livello di sistema, alcuni presidi volti a favorire la percezione dell'indipendenza agli occhi dei terzi.

L'esistenza e l'efficacia delle salvaguardie incidono sul livello di rischio di mancanza di indipendenza in relazione ad un incarico di Revisione. Tale livello di rischio è espresso dal Revisore all'interno di una scala di valori compresa tra "*nessun rischio di mancanza d'indipendenza*" e "*massimo rischio di mancanza d'indipendenza*".

La valutazione del livello di rischio di mancanza di indipendenza è effettuata dal Responsabile dell'incarico e da qualsiasi altro soggetto coinvolto nel processo decisionale concernente l'indipendenza del Revisore (a titolo esemplificativo, gli Organi di Controllo). Nell'effettuare la valutazione del livello di rischio di mancanza di indipendenza, i soggetti sopraindicati devono riscontrare se le salvaguardie in atto eliminino o riducano adeguatamente le minacce per l'indipendenza.

Laddove le salvaguardie in essere non siano ritenute sufficienti ad eliminare o attenuare il rischio di mancanza di indipendenza del Revisore, occorrerà adottarne altre, anche in combinazione, che siano più consone al raggiungimento dello scopo (divieti, obblighi d'informazione ecc.).

4.5.2. Le salvaguardie relative al Soggetto Sottoposto a Revisione

4.5.2.1 La struttura di governo societario del Soggetto Sottoposto a Revisione

Il Revisore deve considerare se la struttura di governo societario del Soggetto Sottoposto a Revisione offra presidi che riducano le minacce alla sua indipendenza e le loro modalità di funzionamento ed in particolare:

- i) se persone diverse dalla direzione aziendale siano coinvolte nella designazione del Revisore;
- ii) se esista un sistema interno di supervisione e comunicazione volto a monitorare la Revisione e gli altri servizi prestati dal Revisore e/o dalla sua Rete.

Quando nella struttura di governo societario del Soggetto Sottoposto a Revisione questi presidi sono carenti o del tutto assenti, il Revisore dovrà tenerne conto nella valutazione del proprio rischio di mancanza di indipendenza. In altri termini, le caratteristiche della struttura societaria del Soggetto Sottoposto a Revisione possono contribuire ad innalzare il rischio di mancanza di indipendenza del Revisore, che dovrà quindi predisporre misure di salvaguardia adeguate nei confronti di quel Soggetto Sottoposto a Revisione.

Il Revisore deve tenere altresì conto che, nel caso in cui il Soggetto Sottoposto a Revisione sia una Entità di Interesse Pubblico, il suo grado di indipendenza, sotto il profilo formale, è percepito da un pubblico appartenente ad una realtà territoriale più ampia (regionale, nazionale o anche internazionale).

Quando nella struttura di governo societario del Soggetto Sottoposto a Revisione non è previsto l'Organo di Controllo, il Revisore deve valutare se le politiche di gestione e le procedure interne messe in atto da tale soggetto costituiscano adeguati presidi per la sua indipendenza e se esistano minacce specifiche alle quali si possa porre rimedio con opportune iniziative adottate all'interno del soggetto medesimo.

4.5.2.2 Coinvolgimento dell'Organo di Controllo

La responsabilità di salvaguardare l'indipendenza del Revisore compete anche al Soggetto Sottoposto a Revisione.

Il principale mezzo per stabilire un collegamento tra i sistemi di salvaguardia propri del Revisore e quelli del Soggetto Sottoposto a Revisione è costituito dallo scambio di informazioni tra il Revisore e l'Organo di Controllo del Soggetto Sottoposto a Revisione.

In presenza di un'Entità di Interesse Pubblico il Revisore deve almeno una volta l'anno:

- a) comunicare all'Organo di Controllo, per iscritto, l'importo totale dei corrispettivi derivanti dalla prestazione nel periodo di riferimento di tutti i servizi resi dal Revisore o dai soggetti appartenenti alla sua Rete al Soggetto Sottoposto a Revisione ed alle sue Consociate.

A tal fine, il totale dei corrispettivi percepiti deve essere suddiviso secondo quattro categorie:

- i) Servizi di Revisione;
- ii) Servizi di Attestazione;
- iii) Servizi di consulenza fiscale;
- iv) Servizi Diversi dalla Revisione.

Nell'ambito di ogni categoria per ogni voce deve essere indicato anche l'importo registrato alla voce corrispondente per il periodo di riferimento precedente. Inoltre, va presentata una ripartizione in percentuale dei corrispettivi suddivisi tra le diverse categorie.

L'Organo di Controllo potrà chiedere che siano poste in essere ulteriori misure di salvaguardia dell'indipendenza del Revisore.

- b) dichiarare per iscritto all'Organo di Controllo alternativamente che,
 - secondo il suo giudizio professionale, il Revisore si considera indipendente ai sensi dei requisiti regolamentari e professionali e pertanto ritiene la sua obiettività non compromessa;
 - egli teme che la sua indipendenza e obiettività possa essere compromessa;
- c) chiedere di incontrare l'Organo di Controllo per discutere le questioni di cui sopra.

In presenza di Soggetti Sottoposti a Revisione diversi da Entità di Interesse Pubblico, che nel loro modello di governo societario dispongano dell'Organo di Controllo, il Revisore deve considerare se sia opportuno l'utilizzo di misure analoghe a quelle appena descritte.

4.5.3 Le salvaguardie del Revisore

Nel conformarsi ai requisiti in materia di indipendenza il Revisore, tenendo conto della complessità della sua struttura, deve istituire e mantenere un sistema di salvaguardie, esteso ove necessario anche alla Rete. Il funzionamento di tale sistema deve essere documentato in modo da poter essere assoggettato a sistemi di controllo della qualità. Tale sistema di salvaguardie include generalmente:

- i) regolamenti interni in materia di indipendenza formulati per iscritto, che trattino dei requisiti correnti in materia di indipendenza, delle minacce all'indipendenza e delle relative salvaguardie. Tali regolamenti interni devono specificare le attività che sono accettabili e quelle che non sono accettabili quando sono eseguite a beneficio di Soggetti Sottoposti a Revisione o delle loro Consociate. Tali regolamenti interni devono essere sufficientemente flessibili da consentire il loro regolare aggiornamento.
- ii) un'attiva, adeguata e tempestiva comunicazione dei regolamenti interni, e delle loro eventuali modifiche, ad ogni socio e dipendente, comprese azioni di addestramento e di formazione in materia effettuate periodicamente. La comunicazione dei regolamenti interni deve essere effettuata anche nei confronti dei soggetti diversi dal Revisore, dai suoi soci e dipendenti che lavorano presso il Soggetto Sottoposto a Revisione o collaborano all'esecuzione dell'incarico per impedire che queste persone diano origine a un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza del Revisore. La formazione deve anche comportare un'informazione sulle sanzioni cui vanno incontro coloro che violano i regolamenti interni in materia di indipendenza.
- iii) procedure adeguate che devono essere applicate da soci e dipendenti al fine di rispettare i requisiti in materia di indipendenza, sia correntemente che per far fronte a circostanze particolari. Per individuare un possibile conflitto di interessi derivante da relazioni finanziarie o d'affari, dovrebbero essere raccolte e conservate adeguate informazioni regolarmente aggiornate circa le entità sottoposte a restrizioni. Tali informazioni dovrebbero essere rese accessibili ai soci e dipendenti. Il Revisore deve attuare procedure appropriate per assicurare che il Responsabile dell'incarico sia tempestivamente informato di qualsiasi altra relazione che esista o che sia in procinto di realizzarsi tra il Revisore e gli altri soggetti appartenenti alla sua Rete, da un lato, e il Soggetto Sottoposto a Revisione e le sue Consociate, dall'altro. Le procedure relative al rispetto dei requisiti in materia di indipendenza devono essere applicate anche da soggetti diversi dal Revisore, dai suoi soci e dipendenti che lavorano presso il Soggetto Sottoposto a Revisione o collaborano all'esecuzione dell'incarico per impedire che queste persone diano origine a un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza del Revisore;
- iv) la designazione di professionisti della Revisione a livello di partnership (soci) come responsabili dell'aggiornamento dei regolamenti interni, della tempestiva comunicazione degli aggiornamenti stessi e della supervisione dell'adeguato funzionamento del sistema di salvaguardie;
- v) per ogni Soggetto Sottoposto a Revisione, una documentazione che sintetizzi le motivate conclusioni sulla valutazione delle minacce e il giudizio di conseguenza espresso sul rischio di mancanza d'indipendenza. Se sono state rilevate minacce significative, la documentazione deve includere l'indicazione delle misure che sono state o saranno prese per evitare o eliminare i rischi in discussione, o almeno per ridurli ad un livello di ragionevole accettabilità.
- vi) il monitoraggio interno del rispetto dei regolamenti interni in materia di salvaguardie. Esso deve costituire parte integrante delle procedure di controllo della qualità dell'attività di Revisione. La struttura del monitoraggio dipende dalle dimensioni del Revisore e potrà quindi essere rappresentata da organi a ciò specificatamente preposti. Qualora ciò non sia possibile, il monitoraggio potrà essere effettuato da altri revisori.

4.5.4 Le salvaguardie in presenza di circostanze specifiche. Rinvio

Le salvaguardie descritte nel presente punto 4.5 costituiscono presidi di carattere generale per salvaguardare l'indipendenza del Revisore. Nel successivo paragrafo 5 sono individuati alcuni ulteriori esempi di salvaguardie dirette ad attenuare il rischio di mancanza di indipendenza in presenza di circostanze specifiche.

5. CIRCOSTANZE SPECIFICHE

5.1 Interessi finanziari

5.1.1 Un Interesse Finanziario attuale o potenziale, diretto o indiretto, nel Soggetto Sottoposto a Revisione e nelle sue Consociate, può minacciare l'indipendenza del Revisore - vale a dire del revisore individuale, del sindaco incaricato del Controllo Contabile o della società di revisione - se è detenuto da detti soggetti o da qualsiasi persona che si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione (vale a dire qualsiasi persona che rientri nell'ambito definito al paragrafo 4.3 lett. b).

Il Revisore deve valutare la significatività di qualsiasi minaccia del genere, determinare se vi siano salvaguardie che potrebbero diminuire il rischio di mancanza d'indipendenza che essa comporta e prendere tutte le misure necessarie.

Se del caso, e specialmente per quanto riguarda i Soggetti Sottoposti a Revisione che sono Entità di Interesse Pubblico, il Revisore deve adoperarsi per coinvolgere l'Organo di Controllo nel processo di valutazione delle minacce e delle relative salvaguardie.

5.1.2 Gli interessi finanziari sono incompatibili con l'indipendenza quando:

- il Revisore;
- qualsiasi membro del Gruppo di Lavoro;
- qualsiasi membro della Catena di Comando;
- qualsiasi socio del Revisore o socio di una entità facente parte della Rete del Revisore i quali svolgono la propria attività professionale in un Ufficio che partecipa in misura significativa all'assolvimento dell'incarico di Revisione, detiene:
 - i) un Interesse Finanziario diretto nel Soggetto Sottoposto a Revisione o
 - ii) un Interesse Finanziario indiretto nel Soggetto Sottoposto a Revisione che sia significativo per una delle parti o
 - iii) un Interesse Finanziario (diretto o indiretto) nelle Consociate del Soggetto Sottoposto a Revisione che sia significativo per una delle parti;
- qualsiasi altra persona che rientra nell'ambito definito al paragrafo 4.3, lett. b), detiene un Interesse Finanziario (diretto o indiretto) nel Soggetto Sottoposto a Revisione o nelle sue Consociate, che sia significativo per una delle parti.

5.1.3 Sono generalmente considerati diretti gli Interessi Finanziari detenuti dal Revisore nel Soggetto Sottoposto a Revisione mentre sono indiretti gli Interessi Finanziari in entità diverse dal Soggetto Sottoposto a Revisione le quali a loro volta abbiano un investimento nel Soggetto Sottoposto a Revisione, o in una entità nella quale abbia investito anche il Soggetto Sottoposto a Revisione.

Le persone indicate al paragrafo 5.1.2 non devono detenere Interessi Finanziari indiretti se la minaccia derivante dal conseguente conflitto di interessi è significativa. Tale situazione si può presentare, ad esempio, quando una partecipazione azionaria indiretta nel Soggetto Sottoposto a Revisione consente o sembra consentire alla persona che detiene la partecipazione di influenzare le decisioni di direzione aziendale del Soggetto stesso (per esempio, mediante diritti di voto indiretti significativi), oppure quando l'azionista diretto, per qualsiasi motivo, è o sembra essere in grado di influenzare il risultato della revisione.

La minaccia potenziale rappresentata dall'Interesse Finanziario indiretto nel Soggetto Sottoposto a Revisione può considerarsi, invece, non significativa se:

- l'Interesse Finanziario sia detenuto direttamente da un fondo comune di investimento, da un fondo pensioni o da una SICAV ed inoltre
- la persona che detiene l'Interesse Finanziario indiretto non partecipi direttamente all'esecuzione della Revisione del gestore del fondo o della SICAV né sia in grado di influenzare le singole decisioni di investimento del gestore del fondo o della SICAV.

5.1.4 Le persone di cui al punto 5.1.2 non devono, quindi, detenere alcuno degli Interessi Finanziari indicati nel medesimo punto.

Se la minaccia viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve escludere dal Gruppo di Lavoro medesimo tale soggetto ovvero, qualora ciò non sia sufficiente per fronteggiare la minaccia all'indipendenza, individuare altre misure di salvaguardia. Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare tale minaccia, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

Se la minaccia viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda uno dei soggetti di cui al punto 5.1.2 che non sia un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve individuare misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia all'indipendenza. Nel caso in cui tali misure non siano individuabili, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

5.1.5 L'indipendenza del Revisore può essere minacciata anche da un Interesse Finanziario apparentemente non significativo tra quelli di cui al punto 5.1.2. Il livello della minaccia sarà più alto, e probabilmente inaccettabile, se l'interesse non sia acquisito, detenuto né negoziato alle normali condizioni di mercato. Spetta al Revisore valutare il livello del rischio che un simile interesse presenta e assicurarsi che vengano eventualmente prese le opportune misure per ridurlo.

5.1.6 Se un Interesse Finanziario di quelli di cui al punto 5.1.2 viene acquisito nel corso dello svolgimento dell'incarico di Revisione per effetto di un evento esterno (per esempio eredità, donazione, fusione di imprese) esso deve essere ceduto al più presto possibile, e comunque non più tardi di un mese a decorrere dal momento in cui la persona ha conoscenza dell'Interesse Finanziario ed ha il diritto di disporre. Nel frattempo, sono necessarie salvaguardie supplementari per mantenere l'indipendenza del Revisore. Queste potrebbero includere un riesame del lavoro svolto dalla persona di cui trattasi o la sua esclusione da qualsiasi decisione sostanziale concernente la Revisione del Soggetto Sottoposto a Revisione.

Può verificarsi inoltre il caso in cui, nel corso dello svolgimento dell'incarico di Revisione, un Revisore venga a conoscenza del fatto che uno dei soggetti di cui al punto 5.1.2 detenga inavvertitamente in un Soggetto Sottoposto a Revisione o in una delle Consociate un Interesse Finanziario che, di norma, verrebbe considerato incompatibile con l'indipendenza.

Simili violazioni per inavvertenza non compromettono l'indipendenza del Revisore rispetto ad un Soggetto Sottoposto a Revisione, a condizione che il Revisore:

- abbia stabilito procedure che impongono a tutte le persone individuate al punto 5.1.2 di dichiarare prontamente qualsiasi violazione delle regole in materia di indipendenza derivante dall'aver acquistato, ereditato o acquisito in altro modo un interesse finanziario in un Soggetto Sottoposto a Revisione;
- imponga prontamente alla persona in questione di cedere l'Interesse Finanziario il più presto possibile una volta individuata la violazione per inavvertenza;
- eserciti una particolare attenzione nel riesaminare il lavoro di Revisione effettuato dalla persona in questione.

Qualora risulti impossibile imporre alla persona la cessione dell'Interesse Finanziario, essa deve essere esclusa dal Gruppo di Lavoro. Se una persona che non fa parte del Gruppo di Lavoro detiene inavvertitamente un Interesse Finanziario che potrebbe compromettere l'indipendenza del Revisore, questa persona deve essere esclusa da qualsiasi decisione sostanziale concernente la Revisione del Soggetto Sottoposto a Revisione.

5.1.7 In definitiva, se le minacce vengono accertate nel corso dello svolgimento dell'incarico di Revisione, devono essere poste in essere salvaguardie del tipo di quelle descritte al punto precedente. Il

Revisore deve inoltre valutare la necessità di informare il Soggetto Sottoposto a Revisione (e nel caso di Entità di Interesse Pubblico anche l'Organo di Controllo) delle minacce all'indipendenza e discutere con il medesimo in ordine all'attivazione delle procedure necessarie. Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare le minacce, l'incarico di Revisione deve essere interrotto.

5.1.8 Nel caso di Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ., il combinato disposto degli artt. 2409-quinquies, primo comma e 2399 primo comma, lett. c), cod. civ. stabilisce che *“non possono essere incaricati del controllo contabile e se incaricati decadono dall'ufficio [...]”* *“[...] coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da [...] rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza”*.

In tale categoria di rapporti rientrano gli Interessi Finanziari descritti nei precedenti punti del presente paragrafo 5.1.

Quando il Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ. è effettuato dal revisore individuale o dai sindaci a ciò incaricati, l'osservanza di quanto previsto nel presente paragrafo 5.1 consente di conformarsi alle prescrizioni normative sopra richiamate.

Quando il Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ. è effettuato da una società di revisione, trova applicazione l'art. 2409-quinquies, ultimo comma, cod. civ. in base al quale costituisce causa di ineleggibilità o di decadenza della società di revisione, la sussistenza, in capo ad uno qualsiasi dei suoi soci o ai soggetti incaricati della revisione, dei rapporti di natura patrimoniale indicati nella norma. Per *“soggetti incaricati della revisione”* si intendono tutti coloro che, pur non essendo soci della società di revisione, sono Responsabili dell'incarico.

Pertanto, al fine di conformarsi alla prescrizione normativa, tutti i soci della società di revisione ed il Responsabile dell'incarico sono chiamati ad attenersi alle regole stabilite nel paragrafo 5.1.

Se la sussistenza di un Interesse Finanziario in grado di costituire una minaccia all'indipendenza secondo quanto previsto nel paragrafo 5.1 riguarda i soci della società di revisione o il Responsabile dell'incarico, le uniche misure di salvaguardia previste dalla legge consistono nella non accettazione dell'incarico da parte della società di revisione (cfr. 5.1.4) ovvero nell'interruzione del medesimo (cfr. 5.1.7), a seconda che la minaccia sia accertata all'atto del conferimento ovvero in pendenza dell'incarico. Tuttavia, in quest'ultimo caso, analogamente a quanto previsto al punto 5.1.6, l'Interesse Finanziario potrà essere dismesso entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia sia stata accertata, adottando nel frattempo le misure di salvaguardia descritte al punto 5.1.7.

Nel caso di Controllo Contabile esercitato da una società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF, l'art. 3, comma 1 del DPR 136/75 prevede che *“l'incarico non può essere conferito a società di revisione che si trovino in situazioni di incompatibilità derivanti [...] da partecipazioni o i cui soci, amministratori, sindaci o direttori generali [...] si trovino in altra situazione che ne comprometta comunque l'indipendenza nei confronti della società”*.

Nella categoria delle *“partecipazioni”*, così come in quella più generale di ogni *“altra situazione che ne comprometta l'indipendenza”*, rientrano gli Interessi Finanziari descritti nel presente paragrafo 5.1.

Al fine di conformarsi alla prescrizione normativa sopra richiamata, la società di revisione e tutti i soci, amministratori, sindaci e direttori generali sono chiamati ad attenersi a quanto previsto nel presente paragrafo 5.1.

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, DPR 136/75 se la sussistenza di un Interesse Finanziario in grado di costituire una minaccia all'indipendenza secondo quanto previsto nel paragrafo 5.1 riguarda i soci, amministratori, sindaci e direttori generali della società di revisione, l'unica misura di salvaguardia prevista dalla legge consiste nella non accettazione dell'incarico da parte della società di revisione (cfr. 5.1.4). La norma non prevede nulla per il caso in cui la minaccia sia accertata in pendenza dell'incarico. In quest'ultima circostanza, analogamente a quanto previsto al punto 5.1.6, l'Interesse Finanziario potrà essere dismesso entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal

momento in cui la minaccia sia stata accertata, adottando nel frattempo le misure di salvaguardia descritte al punto 5.1.7.

5.2. Relazioni d'affari

5.2.1 Le relazioni d'affari tra il Revisore (vale a dire il revisore individuale, il sindaco incaricato del Controllo Contabile o la società di revisione) o qualsiasi altra persona che si trova in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione (qualsiasi persona che rientra nell'ambito definito nel paragrafo 4.3), da una parte, e il Soggetto Sottoposto a Revisione e le sue Consociate, o la sua direzione aziendale, dall'altra, possono provocare minacce all'indipendenza del Revisore.

Le relazioni d'affari o gli impegni ad instaurare tali relazioni sono vietate, a meno che si tratti di una relazione che rientra nel normale corso degli affari e non è significativa sotto il profilo della minaccia all'indipendenza del Revisore.

5.2.2 Una relazione rientra nel normale corso degli affari quando le relative operazioni sono effettuate a condizioni di mercato, vale a dire alle condizioni che sarebbero normalmente effettuate tra terzi estranei. Si possono citare come esempi servizi assicurativi e bancari, contratti di prestito commerciali, acquisti di attrezzature per ufficio, software per l'elaborazione dati o autoveicoli aziendali. Se queste operazioni sono effettuate alle condizioni di mercato, esse non minacciano, in generale, l'indipendenza del Revisore (per esempio, acquisto di beni che sono offerti con i normali sconti comunemente praticati all'insieme degli altri clienti del Soggetto Sottoposto a Revisione).

L'accettazione di beni o servizi a condizioni favorevoli da un Soggetto Sottoposto a Revisione non è considerato un comportamento che rientra nel normale corso degli affari. Tale comportamento tuttavia non determina una minaccia all'indipendenza del Revisore solo qualora il valore dei beni o servizi provenienti dal Soggetto Sottoposto a Revisione sia non significativo.

In ogni caso, il Revisore deve prendere attentamente in considerazione il rischio che anche un'operazione a condizioni di mercato possa essere di una significatività tale da minacciare la sua indipendenza, instaurando una relazione di dipendenza economica effettiva o che possa apparire tale.

Una relazione d'affari deve essere considerata una minaccia significativa per l'indipendenza del Revisore, se agli occhi di un Terzo Ragionevole e Informato tale relazione può influenzare il risultato della Revisione. La relazione d'affari non deve creare una situazione tale che il Revisore o le entità appartenenti alla sua Rete siano in grado di influenzare il processo decisionale del Soggetto Sottoposto a Revisione quanto alle informazioni contabili dello stesso. Al contempo, la relazione d'affari non deve consentire al Soggetto Sottoposto a Revisione o a una delle sue Consociate di influenzare il risultato della Revisione, nei fatti o in apparenza.

Sono esempi non esaustivi di relazioni d'affari che, se significative per il Revisore e intrattenute al di fuori del corso normale degli affari, provocano una minaccia all'indipendenza:

- la detenzione di un interesse finanziario in una joint-venture con il Soggetto Sottoposto a Revisione o con un socio influente dello stesso, un amministratore delegato o un'altra persona che svolge funzioni di alta direzione aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione;
- la detenzione di un interesse finanziario in un'entità alla quale vengano prestati servizi diversi dalla Revisione che ha un investimento nel Soggetto Sottoposto a Revisione o nel quale il Soggetto Sottoposto a Revisione abbia effettuato un investimento;
- la concessione di un prestito al Soggetto Sottoposto a Revisione o la prestazione di garanzie per i rischi del Soggetto Sottoposto a Revisione;
- l'accettazione di un prestito dal Soggetto Sottoposto a Revisione o l'accettazione di una garanzia prestata dal Soggetto Sottoposto a Revisione a favore del Revisore;
- la prestazione a beneficio di un amministratore delegato o di un'altra persona che svolge funzioni di alta direzione aziendale nel Soggetto Sottoposto a Revisione di servizi relativi alla sfera personale del soggetto in questione;

- prestazione da parte del Soggetto Sottoposto a Revisione o delle sue Consociate di servizi relativi all'assunzione a fermo, all'offerta, alla commercializzazione o alla vendita di titoli emessi dalla società di revisione o da una entità appartenente alla Rete del Revisore.

5.2.3 Se il Revisore è incerto sul fatto che una relazione d'affari rientri nel normale corso degli affari ovvero sulla significatività della stessa quale minaccia alla sua indipendenza, deve discuterne con il Soggetto Sottoposto a Revisione e, nel caso di Entità di Interesse Pubblico, anche con l'Organo di Controllo.

5.2.4 Se la minaccia all'indipendenza rappresentata da una relazione d'affari viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve escludere dal Gruppo di Lavoro medesimo tale soggetto ovvero, qualora ciò non sia sufficiente per fronteggiare la minaccia all'indipendenza, individuare altre misure di salvaguardia. Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare tale minaccia, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

Se la minaccia viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda uno dei soggetti di cui al punto 5.2.1 che non sia un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve individuare misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia all'indipendenza. Nel caso in cui tali misure non siano individuabili, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

5.2.5 Nel corso dello svolgimento dell'incarico di Revisione può verificarsi che una relazione d'affari sia assunta per effetto di un evento esterno o a seguito di una violazione per inavvertenza. Con riferimento a queste circostanze, si rimanda alle salvaguardie previste nel precedente punto 5.1.6 che prevede l'analoga fattispecie in relazione agli Interessi Finanziari.

Si segnala che in alcuni casi le relazioni d'affari possono rappresentare minacce significative anche in seguito alla loro interruzione in quanto continuano ad esplicare effetti sull'indipendenza (cfr 4.1). In tali casi, l'interruzione della relazione non costituisce una salvaguardia sufficiente.

5.2.6 In definitiva, se le minacce vengono accertate nel corso dello svolgimento dell'incarico di Revisione, devono essere poste in essere salvaguardie del tipo di quelle descritte al punto 5.1.6 e richiamate al punto precedente. Il Revisore deve inoltre valutare la necessità di informare il Soggetto Sottoposto a Revisione (e nel caso di Entità di Interesse Pubblico anche l'Organo di Controllo) delle minacce all'indipendenza e discutere con il medesimo in ordine all'attivazione delle procedure necessarie. Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare le minacce, l'incarico di Revisione deve essere interrotto.

5.2.7 Tra le relazioni d'affari che costituiscono una minaccia significativa all'indipendenza deve essere considerato anche lo svolgimento di un incarico di Revisione da parte del Revisore o da entità appartenenti alla sua Rete a favore di:

- a) un socio della società di revisione,
- b) una controllata ai sensi dell'art 26 d.lgs. n. 127/91 o collegata ai sensi dell'art. 2359, comma 3, cod. civ. di un socio o di un associato del Revisore, quando il socio o l'associato possano trovarsi in una posizione tale da poter influenzare la Revisione, o
- c) un'entità nella quale sia presente una persona con funzioni di supervisione o di direzione la quale possa trovarsi in una posizione tale da influenzare i processi decisionali della Revisione.

Nei casi di cui sopra, il Revisore e le entità appartenenti alla sua Rete non possono prestare servizi di Revisione.

5.2.8 Nel caso di Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ., il combinato disposto degli artt. 2409-quinquies, primo comma e 2399 primo comma, lett. c), cod. civ. stabilisce che *“non possono essere incaricati del controllo contabile e se incaricati decadono dall'ufficio [...]”* *“[...] coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da [...] rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza”*. In tale categoria di rapporti rientrano le relazioni d'affari descritte nei precedenti punti del presente paragrafo 5.2.

Quando il Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ. è effettuato dal revisore individuale o dai sindaci a ciò incaricati, l'osservanza di quanto previsto nel presente paragrafo 5.2 consente di conformarsi alle prescrizioni normative sopra richiamate.

Quando il Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ. è effettuato da una società di revisione, trova applicazione l'art. 2409-quinquies, ultimo comma, cod. civ, in base al quale costituisce causa di ineleggibilità o di decadenza della società di revisione, la sussistenza, in capo ad uno qualsiasi dei suoi soci o ai soggetti incaricati della revisione (cfr. 5.1.8), dei rapporti di natura patrimoniale indicati nella norma.

Pertanto, al fine di conformarsi alla prescrizione normativa, tutti i soci della società di revisione ed il Responsabile dell'incarico sono chiamati ad attenersi alle regole stabilite nel paragrafo 5.2.

Se la sussistenza di una relazione d'affari in grado di costituire una minaccia all'indipendenza secondo quanto previsto nel paragrafo 5.2 riguarda i soci della società di revisione o il Responsabile dell'incarico, le uniche misure di salvaguardia previste dalla legge consistono nella non accettazione dell'incarico da parte della società di revisione (cfr. 5.2.4) ovvero nell'interruzione del medesimo (cfr. 5.2.6), a seconda che la minaccia sia accertata all'atto del conferimento ovvero in pendenza dell'incarico. Tuttavia, in quest'ultimo caso, analogamente a quanto previsto al punto 5.2.5, la relazione d'affari potrà essere interrotta entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia sia stata accertata, adottando nel frattempo le misure di salvaguardia descritte al punto 5.2.6.

Nel caso di Controllo Contabile esercitato da una società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF, l'art. 3, comma 1 del DPR 136/75 prevede che *“l'incarico non può essere conferito a società di revisione che si trovino in situazioni di incompatibilità derivanti da rapporti contrattuali [...] o i cui soci, amministratori, sindaci o direttori generali [...] si trovino in altra situazione che ne comprometta comunque l'indipendenza nei confronti della società”*.

Nella categoria dei *“rapporti contrattuali”*, così come in quella più generale di ogni *“altra situazione che ne comprometta l'indipendenza”*, rientrano le relazioni di affari descritte nel presente paragrafo 5.2.

Al fine di conformarsi alla prescrizione normativa sopra richiamata, la società di revisione e tutti i soci, amministratori, sindaci e direttori generali sono chiamati ad attenersi alle regole stabilite nel presente paragrafo 5.2.

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, DPR 136/75 se la sussistenza di una relazione d'affari in grado di costituire una minaccia all'indipendenza secondo quanto previsto nel paragrafo 5.2 riguarda i soci, amministratori, sindaci e direttori generali della società di revisione, l'unica misura di salvaguardia prevista dalla legge consiste nella non accettazione dell'incarico da parte della società di revisione (cfr. 5.2.4). La norma non prevede nulla per il caso in cui la minaccia sia accertata in pendenza dell'incarico di Revisione. In quest'ultima circostanza, analogamente a quanto previsto al punto 5.2.5, la relazione d'affari potrà essere interrotta entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia sia stata accertata, adottando nel frattempo le misure di salvaguardia descritte al punto 5.2.6.

5.3 Rapporti di dipendenza o di collaborazione con il Revisore e con il Soggetto Sottoposto a Revisione.

5.3.1 Una persona in grado di influenzare il risultato della Revisione (vale a dire qualsiasi persona che rientri nell'ambito definito al paragrafo 4.3) che sia un dipendente, un collaboratore del Revisore o della sua Rete non può contemporaneamente lavorare come dipendente o collaboratore del Soggetto Sottoposto a Revisione o di una sua Consociata.

Le politiche e le procedure del Revisore (cfr. 4.5.3) devono prevedere misure adeguate per individuare qualsiasi caso che rientri tra quelli sopra indicati.

5.3.2 Se la minaccia all'indipendenza rappresentata dai rapporti di dipendenza o collaborazione sopradescritti viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve escludere dal Gruppo di Lavoro medesimo le persone interessate da tali rapporti ovvero, qualora ciò non sia sufficiente per fronteggiare la minaccia all'indipendenza, individuare altre misure di salvaguardia. Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare tale minaccia, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

Se la minaccia viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda uno dei soggetti di cui al punto 5.3.1 che non sia un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve individuare misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia all'indipendenza. Nel caso in cui tali misure non siano individuabili, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

5.3.3 Se la minaccia viene accertata nel corso dello svolgimento dell'incarico di Revisione e non interviene l'interruzione del rapporto di dipendenza o collaborazione entro un intervallo temporale limitato (e comunque entro un mese a decorrere dal momento in cui tale minaccia viene accertata), il Revisore deve informare il Soggetto Sottoposto a Revisione (e nel caso di Entità di Interesse Pubblico anche l'Organo di Controllo) delle minacce all'indipendenza e discutere con il medesimo in ordine all'attivazione delle procedure necessarie.

In ogni caso, appena accertata la minaccia, il Revisore deve valutare l'adozione di misure di salvaguardia:

- se la minaccia concerne un membro del Gruppo di Lavoro, l'esclusione di tale soggetto dal Gruppo di Lavoro medesimo e il riesame del lavoro da esso svolto, ovvero, qualora ciò non sia sufficiente per fronteggiare la minaccia all'indipendenza, l'individuazione di altre misure di salvaguardia;
- se la minaccia concerne uno dei soggetti di cui al punto 5.3.1 che non sia un membro del Gruppo di Lavoro, l'individuazione di misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia all'indipendenza.

Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia, l'incarico di Revisione deve essere interrotto.

5.3.4 Nel caso di Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ., il combinato disposto degli artt. 2409-quinquies, primo comma e 2399 primo comma, lett. c), cod. civ. stabilisce che *“non possono essere incaricati del controllo contabile e se incaricati decadono dall'ufficio [...]” “[...] coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita [...]”*.

Inoltre, quando il Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ. è effettuato da una società di revisione, trova applicazione l'art. 2409-quinquies, ultimo comma, cod. civ, in base al quale costituisce causa di ineleggibilità o di decadenza della società di revisione, la sussistenza, in capo ad uno qualsiasi dei suoi soci o ai soggetti incaricati della revisione (cfr. 5.1.8), dei rapporti di dipendenza o collaborazione di cui sopra.

Ne consegue che quando i rapporti in grado di costituire una minaccia all'indipendenza previsti dalla legge si realizzano in capo al revisore individuale, al sindaco incaricato del Controllo Contabile o ai soci della società di revisione o al Responsabile dell'incarico, la legge richiede quale unica misura di salvaguardia la non accettazione dell'incarico o la decadenza dallo stesso, a seconda che la minaccia sia accertata all'atto del conferimento ovvero in pendenza dell'incarico. Tuttavia, in quest'ultimo caso, potrà non intervenire la decadenza dall'incarico di revisione se, analogamente a quanto previsto nel punto 5.3.3, si interrompe il rapporto di dipendenza o collaborazione entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia sia stata accertata, e nel frattempo vengono adottate le misure di salvaguardia descritte al punto 5.3.3.

Nel caso di Controllo Contabile esercitato da una società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF, l'art. 3, comma 1 del DPR 136/75 prevede che *“l'incarico non può essere conferito a società di revisione [...] i cui soci, amministratori, sindaci o direttori generali [...] siano legati alla società che conferisce l'incarico o ad altre società o enti che la controllano da rapporti di lavoro autonomo o subordinato”*.

La legge quindi dispone, quale unica misura di salvaguardia in presenza di tali rapporti, la non accettazione dell'incarico di Revisione qualora la minaccia sia accertata all'atto del conferimento.

La norma non prevede nulla per il caso in cui la minaccia sia accertata in pendenza dell'incarico di Revisione. Tuttavia, in quest'ultimo caso, potrà non intervenire la decadenza dall'incarico di revisione se, analogamente a quanto previsto al punto 5.3.3, si interrompe il rapporto di dipendenza o collaborazione entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia sia stata accertata, e nel frattempo vengono adottate le misure di salvaguardia descritte al punto 5.3.3.

5.3.5 Anche un prestito di personale al Soggetto Sottoposto a Revisione o ad una sua Consociata può costituire una minaccia all'indipendenza del Revisore al pari di un rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione contestualmente svolto per il Revisore e per il Soggetto Sottoposto a Revisione o le sue Consociate. Per prestito di personale si intende un accordo per effetto del quale un dipendente o collaboratore del Revisore o della sua Rete lavora sotto la diretta supervisione del Soggetto Sottoposto a Revisione o di una delle sue Consociate e non effettua alcuna operazione contabile, né prepara dati originali che non siano sottoposti al controllo ed all'approvazione del Soggetto Sottoposto a Revisione o di una delle sue Consociate.

Tale prestito può essere consentito purché il dipendente o collaboratore del Revisore assegnato in prestito non sia contemporaneamente assegnato al Gruppo di Lavoro e non prenda posizione quando può influenzare il risultato della Revisione.

Se un dipendente o collaboratore del Revisore ha lavorato presso un Soggetto Sottoposto a Revisione nel quadro di un accordo di prestito di personale e deve essere assegnato al Gruppo di Lavoro che effettua la Revisione del Soggetto Sottoposto a Revisione, occorre evitare di conferire a tale dipendente o collaboratore qualsiasi compito nell'ambito della Revisione avente ad oggetto funzioni o attività che egli era incaricato di svolgere o controllare durante il periodo del suo prestito (cfr. anche 5.5).

5.3.6 Per i casi in cui un membro del Gruppo di Lavoro stia per passare ad un rapporto di dipendenza o di collaborazione con il Soggetto Sottoposto a Revisione, le politiche e le procedure del Revisore (cfr. 4.5.3) devono prevedere:

- a) l'obbligo per i membri di un Gruppo di Lavoro di comunicare immediatamente al Revisore qualsiasi situazione che potrebbe verosimilmente determinare il passaggio al rapporto di dipendenza o collaborazione con il Soggetto Sottoposto a Revisione;
- b) l'immediata esclusione dal Gruppo di Lavoro di ogni membro dello stesso che si trovi in una simile situazione e
- c) un immediato riesame del lavoro di Revisione svolto dal membro del Gruppo di Lavoro che stia per passare o sia passato ad un rapporto di dipendenza o collaborazione con il Soggetto Sottoposto a Revisione, sia nell'ambito dell'incarico di Revisione in corso sia, se del caso, di quello più recente da lui svolto. Questo riesame va eseguito da un professionista di grado più elevato. Se la persona che passa a un rapporto di dipendenza o di collaborazione con il Soggetto Sottoposto a Revisione è un socio o il Responsabile dell'incarico, il riesame deve essere eseguito da un socio che non abbia partecipato all'esecuzione dell'incarico di Revisione. Se, per via delle sue dimensioni, il Revisore non ha un socio che non abbia partecipato all'esecuzione dell'incarico, può chiedere un riesame da parte di un altro Revisore o chiedere il parere dell'autorità di vigilanza.

5.3.7 Il sistema generale di salvaguardie del Revisore (cfr. 4.5.3) deve prevedere politiche e procedure adeguate ai casi specifici di passaggio di un membro del Gruppo di Lavoro alle dipendenze o alla collaborazione del Soggetto Sottoposto a Revisione. Tali politiche e procedure devono tenere conto, in particolare, dei seguenti fattori:

- la posizione ricoperta presso il Revisore dalla persona che ha interrotto il rapporto di dipendenza o di collaborazione con il Revisore (per esempio, socio, Responsabile dell'incarico, senior manager o altro professionista);
- le circostanze che determinano l'interruzione del rapporto di dipendenza o collaborazione (per esempio, pensionamento, termine del contratto, dimissioni volontarie);
- la posizione che la persona che ha interrotto il rapporto di dipendenza o di collaborazione con il Revisore assume presso il Soggetto Sottoposto a Revisione (per esempio, posizione di direzione aziendale o posizione con influenza non significativa sul bilancio);
- il tempo trascorso da quando la persona ha interrotto il rapporto di dipendenza o di collaborazione con il Revisore e

- il tempo trascorso da quando la persona che ha interrotto il rapporto di dipendenza o di collaborazione con il Revisore ha eseguito servizi connessi con l'incarico di Revisione.

5.3.8 Se un ex membro del Gruppo di Lavoro o una persona compresa nella Catena di Comando instauri un rapporto di dipendenza o collaborazione con un Soggetto Sottoposto a Revisione, le politiche e le procedure del Revisore devono assicurare che non rimanga alcun legame significativo tra il Revisore stesso o la sua Rete e la persona in questione. Ciò comporta che:

- a) a prescindere dalla partecipazione di tale persona all'esecuzione della Revisione, tutte le partecipazioni al capitale del Revisore o di entità appartenenti alla sua Rete e gli altri interessi finanziari (compresi i diritti connessi al pensionamento) siano interamente liquidati, a meno che il loro ammontare dipenda da accordi predeterminati che non possono essere influenzati da qualsiasi legame che continui a sussistere tra la persona interessata ed il Revisore;
- b) la persona non partecipi più di fatto, né sembri partecipare, all'attività d'affari o professionale del Revisore.

5.3.9 Il fatto che il Responsabile dell'incarico o un Socio Revisore Chiave lasci il Revisore per assumere una Funzione Dirigenziale Chiave nel Soggetto Sottoposto a Revisione determina un rischio inaccettabile per l'indipendenza del Revisore. Pertanto, prima che il Responsabile dell'incarico o un Socio Revisore Chiave possa assumere una Funzione Dirigenziale Chiave nel Soggetto Sottoposto a Revisione deve trascorrere un periodo di almeno due anni in cui il Responsabile dell'incarico o il Socio Revisore Chiave non abbiano svolto alcuna attività di Revisione né si siano trovati in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione o delle sue Consociate.

5.3.10 In caso di Controllo Contabile esercitato da una società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF, l'art. 3, comma 2, DPR 136/75 prevede che: *“i soci, gli amministratori, i sindaci o i dipendenti della società di revisione alla quale è stato conferito l'incarico [...] non possono prestare lavoro autonomo o subordinato in favore della società”* che ha conferito l'incarico *“se non sia decorso almeno un triennio dalla scadenza o dalla revoca dell'incarico, ovvero dal momento in cui abbiano cessato di essere soci, amministratori, sindaci o dipendenti della società di revisione”*.

La disposizione di legge citata e la previsione di cui al punto 5.3.9 non presentano un ambito applicativo coincidente. Pertanto, per gli incarichi di Revisione conferiti ai sensi dell'art. 155 del TUIF trovano applicazione sia il punto 5.3.9 sia la norma citata. In tutti gli altri casi di controllo contabile troverà invece applicazione solo il precedente punto 5.3.9.

5.4. Funzioni di direzione o di supervisione presso il Soggetto Sottoposto a Revisione.

5.4.1 Una persona che si trova in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione (vale a dire qualsiasi persona che rientri nell'ambito definito nel paragrafo 4.3) non deve essere membro di un organo di amministrazione o di un Organo di Controllo di un Soggetto Sottoposto a Revisione. Questa persona non deve neppure essere membro di uno di tali organi in una entità che detiene, direttamente o indirettamente, almeno il 20% dei diritti di voto nel Soggetto Sottoposto a Revisione, o nella quale il Soggetto Sottoposto a Revisione detenga, direttamente o indirettamente, almeno il 20% dei diritti di voto.

5.4.2 Se la minaccia all'indipendenza rappresentata dall'assunzione di una delle cariche di cui al punto precedente viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve escludere dal Gruppo di Lavoro medesimo le persone che ricoprono tali cariche, ovvero, qualora ciò non sia sufficiente per fronteggiare la minaccia all'indipendenza, individuare altre misure di salvaguardia. Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare tale minaccia, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

Se la minaccia viene accertata all'atto del conferimento dell'incarico di Revisione e riguarda uno dei soggetti di cui al punto 5.4.1 che non sia un membro del Gruppo di Lavoro, il Revisore deve individuare

misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia all'indipendenza. Nel caso in cui tali misure non siano individuabili, il Revisore non deve accettare l'incarico di Revisione.

5.4.3 Se la minaccia viene accertata nel corso dello svolgimento dell'incarico di Revisione e non interviene la rinuncia alla carica entro un intervallo temporale limitato (e comunque entro un mese a decorrere dal momento in cui tale minaccia viene accertata), il Revisore deve informare il Soggetto Sottoposto a Revisione (e nel caso di Entità di Interesse Pubblico anche l'Organo di Controllo) delle minacce all'indipendenza e discutere con il medesimo in ordine all'attivazione delle procedure necessarie.

In ogni caso, appena accertata la minaccia, il Revisore deve valutare l'adozione di misure di salvaguardia:

- se la minaccia concerne un membro del Gruppo di Lavoro, l'esclusione di tale soggetto dal Gruppo di Lavoro medesimo e il riesame del lavoro da esso svolto, ovvero, qualora ciò non sia sufficiente per fronteggiare la minaccia all'indipendenza, l'individuazione di altre misure di salvaguardia;
- se la minaccia concerne uno dei soggetti di cui al punto 5.4.1 che non sia un membro del Gruppo di Lavoro, l'individuazione di misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia all'indipendenza.

-

Nel caso in cui non siano individuabili misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare tale minaccia, l'incarico di Revisione deve essere interrotto.

Si segnala che in alcuni casi la rinuncia alla carica da parte della persona interessata può non costituire una salvaguardia adeguata a fronteggiare la minaccia all'indipendenza del Revisore. Ciò si verifica per esempio nel caso in cui il Gruppo di Lavoro si trovi ad esaminare operazioni poste in essere dalla persona interessata qualora la stessa continui a partecipare a tale Gruppo di Lavoro anche in seguito alla cessazione dalla carica. In tale circostanza l'unica salvaguardia adeguata è rappresentata dall'esclusione di tale persona dal Gruppo di Lavoro.

5.4.4 Nel caso di Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ., l'art. 2409-quinquies, primo comma, cod. civ. prevede che *“salvo quanto disposto dall'art. 2409 bis, terzo comma, cod. civ., non possono essere incaricati del controllo contabile e se incaricati decadono dall'ufficio i sindaci della società o delle società da questa controllate o delle società che la controllano o di quelle sottoposte a comune controllo”*. Tale norma trova applicazione, oltre che nei confronti della carica di sindaco, anche nei confronti della carica di componente del consiglio di sorveglianza e del comitato per il controllo sulla gestione³.

Inoltre, in virtù del combinato disposto degli artt. 2409 quinquies, primo comma, cod. civ. e 2399, primo comma, lett. b), cod. civ. *“non possono essere incaricati del controllo contabile e, se incaricati, decadono dall'ufficio [...]” “[...] gli amministratori [...] delle società [...] controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo”*.

Quando il Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ. è effettuato da una società di revisione, trova applicazione l'art. 2409-quinquies, ultimo comma, cod. civ. in base al quale costituisce causa di ineleggibilità o di decadenza della società di revisione, la sussistenza, in capo ad uno qualsiasi dei suoi soci o ai soggetti incaricati della revisione (cfr. 5.1.8), delle situazioni di incompatibilità sopra descritte.

Ne consegue che quando l'assunzione della carica di amministratore o di membro di un Organo di Controllo comportante una minaccia all'indipendenza nei casi previsti dalla legge si realizza in capo al revisore individuale, al sindaco incaricato del Controllo Contabile, ai soci della società di revisione o al Responsabile dell'incarico, la legge richiede quale unica misura di salvaguardia la non accettazione dell'incarico o la decadenza dallo stesso, a seconda che la minaccia sia accertata all'atto del conferimento ovvero in pendenza dell'incarico. Tuttavia, in quest'ultimo caso, potrà non intervenire la decadenza dall'incarico di revisione se, analogamente a quanto previsto nel punto 5.4.3, si verifica la cessazione dalla carica entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia sia stata accertata, e nel frattempo vengono adottate, le misure di salvaguardia descritte al punto 5.4.3.

³ Si veda art. 223 septies Disp. Att. e trans. D. Lgs 17 gennaio 2003 n. 6.

Analoghe incompatibilità sono stabilite per i casi di Controllo Contabile esercitato da una società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF. L'art. 3, comma 1 del DPR 136/75 prevede che *“l'incarico non può essere conferito a società di revisione [...] i cui soci, amministratori, sindaci o direttori generali [...] siano amministratori o sindaci della società che conferisce l'incarico o di altre società o enti che la controllano”*. La legge quindi dispone, quale unica misura di salvaguardia in presenza di tali rapporti, la non accettazione dell'incarico di Revisione qualora la minaccia sia accertata all'atto del conferimento. La norma non prevede nulla per il caso in cui la minaccia sia accertata in pendenza dell'incarico di Revisione. Tuttavia, in quest'ultimo caso, potrà non intervenire la decadenza dall'incarico di revisione se, analogamente a quanto previsto nel punto 5.4.3 si verifica la cessazione dalla carica entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia sia stata accertata, e nel frattempo vengono adottate le misure di salvaguardia descritte al punto 5.4.3.

5.4.5 Prima che un ex membro del Gruppo di Lavoro possa divenire componente di un organo di amministrazione o di un Organo di Controllo del Soggetto Sottoposto a Revisione deve trascorrere un periodo di almeno due anni in cui egli non abbia svolto alcuna attività di Revisione né si sia trovato in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione o delle sue Consociate. In tali casi trova applicazione anche quanto previsto al precedente punto 5.3.8.

5.4.6 Nel caso di Controllo Contabile esercitato da una società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF, l'art. 3, comma 2, DPR 136/75 prevede che *“i soci, gli amministratori, i sindaci o i dipendenti della società di revisione alla quale è stato conferito l'incarico [...] non possono esercitare le funzioni di amministratore o sindaco della società”* che ha conferito l'incarico *“se non sia decorso almeno un triennio dalla scadenza o dalla revoca dell'incarico, ovvero dal momento in cui abbiano cessato di essere soci, amministratori, sindaci o dipendenti della società di revisione”*.

La disposizione di legge citata e la previsione di cui al punto 5.4.5 non presentano un ambito applicativo coincidente. Pertanto solo per gli incarichi di Revisione conferiti ai sensi dell'art. 155 del TUIF trovano applicazione sia il punto 5.4.5 sia la norma citata. In tutti gli altri casi di controllo contabile troverà invece applicazione solo il precedente punto 5.4.5.

5.5 Passaggio nella struttura del Revisore.

5.5.1 Quando un amministratore o un membro della direzione aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione entra a far parte della struttura del Revisore, questa persona non deve partecipare al Gruppo di Lavoro per i due anni successivi alla data in cui ha lasciato il Soggetto Sottoposto a Revisione. Se la persona entra a far parte della Catena di Comando, non deve partecipare ad alcuna decisione di sostanza concernente un incarico di Revisione relativo al Soggetto Sottoposto a Revisione in questione o ad una delle sue Consociate nei due anni successivi alla data in cui ha lasciato il Soggetto Sottoposto a Revisione. Questo obbligo vale anche per gli ex dipendenti del Soggetto Sottoposto a Revisione, a meno che le responsabilità e i compiti loro affidati presso il Soggetto Sottoposto a Revisione fossero non significativi ai fini della Revisione.

5.5.2 Nel caso di Controllo Contabile esercitato dalla società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF, l'art. 3, comma 1 del DPR 136/75 prevede che *“l'incarico non può essere conferito a società di revisione [...] i cui soci, amministratori, sindaci o direttori generali [...] siano stati [...] legati alla società che conferisce l'incarico o ad altre società o enti che la controllano da rapporti di lavoro autonomo o subordinato [...]”* ovvero *“siano stati amministratori o sindaci della società che conferisce l'incarico o di altre società o enti che la controllano [...] nel triennio antecedente il conferimento dell'incarico”*.

Si segnala come la norma di legge sopramenzionata e la previsione di cui al punto 5.5.1 non presentino un ambito applicativo coincidente e non impongano le stesse conseguenze in termini di divieti all'assunzione o allo svolgimento dell'incarico di Revisione. Pertanto, per i casi di Controllo Contabile ai sensi dell'art. 155 e ss. TUIF occorre rispettare sia le disposizioni previste dall'art. 3, comma 1, D.P.R. 136/75 che le previsioni di cui al precedente punto 5.5.1. Per le fattispecie che non sono regolate dalla norma ricordata, trovano invece applicazione solo le previsioni del punto 5.5.1.

5.6. Relazioni familiari e altre relazioni personali

5.6.1 Il revisore individuale, il sindaco incaricato del Controllo Contabile e, in caso di società di revisione, il Responsabile dell'incarico non devono accettare un incarico di Revisione se uno dei loro Stretti Familiari si trova in una delle seguenti situazioni:

- a) svolge funzioni di Alta Direzione Aziendale nel Soggetto Sottoposto a Revisione;
- b) si trova in una posizione tale da poter esercitare un'influenza diretta sulla preparazione delle registrazioni contabili del Soggetto Sottoposto a Revisione o del suo bilancio;
- c) detiene un Interesse Finanziario significativo nel Soggetto Sottoposto a Revisione (cfr. 5.1);
- d) intrattiene una relazione d'affari con il Soggetto Sottoposto a Revisione (cfr. 5.2), a meno che essa non rientri nel normale corso degli affari e sia non significativa sotto il profilo della minaccia che crea all'indipendenza del Revisore.

5.6.2 All'interno della struttura del Revisore o della sua Rete, una persona non deve essere assegnata al Gruppo di Lavoro se uno dei suoi Stretti Familiari si trova in una delle condizioni di cui al punto 5.6.1. Anche un socio del Revisore che lavora in un Ufficio nel quale uno degli altri soci ha uno Stretto Familiare che si trova in una delle condizioni di cui al punto 5.6.1 non può partecipare al Gruppo di Lavoro.

Salvaguardie adeguate devono assicurare che una persona facente parte della Catena di Comando non partecipi a qualsiasi decisione che riguardi direttamente l'incarico di Revisione se uno dei suoi Stretti Familiari si trova in una delle condizioni di cui al punto 5.6.1, o se lavora in un Ufficio nel quale uno dei soci abbia uno Stretto Familiare che si trova in una delle medesime condizioni.

5.6.3 Il revisore individuale, il sindaco incaricato del Controllo Contabile e, in caso di società di revisione, il Responsabile dell'incarico devono considerare se essi stessi o qualsiasi altra persona facente parte del Gruppo di Lavoro o della Catena di Comando, o qualsiasi persona che lavori in un Ufficio del quale essi stessi o tale persona facciano parte, abbia una qualche altra stretta relazione di carattere personale che implichi rapporti sociali regolari o frequenti con qualsiasi persona, diversa da un familiare, (cd. stretta relazione non familiare) per la quale sarebbero necessarie misure di salvaguardia a tutela dell'indipendenza.

5.6.4 Le politiche e le procedure del Revisore devono indicare chiaramente che spetta ai soggetti facenti parte del Gruppo di Lavoro o della Catena di Comando o alle persone che lavorano in un Ufficio del quale tali soggetti facciano parte valutare, secondo i dati più accurati a loro disposizione, chi sono, ovvero possono sembrare, i loro Stretti Familiari o le persone con cui intrattengono strette relazioni non familiari. Essi devono comunicare al revisore individuale, al sindaco incaricato del Controllo Contabile e, in caso di società di revisione, al Responsabile dell'incarico tutti i fatti e le circostanze rilevanti rispetto ai profili sopra esposti, relativi a un determinato Soggetto Sottoposto a Revisione.

5.6.5 Le salvaguardie a tutela dell'indipendenza del Revisore, in presenza delle relazioni familiari o delle strette relazioni non familiari di cui ai punti 5.6.1 e 5.6.3, possono includere, a seconda delle circostanze, l'attivazione delle procedure necessarie per l'esclusione delle persone interessate dal Gruppo di Lavoro o per il loro trasferimento in altro Ufficio e per il riesame del lavoro da esse svolto, ovvero per l'interruzione dell'incarico di Revisione qualora non sia possibile individuare una salvaguardia adeguata a fronteggiare la minaccia all'indipendenza.

5.6.6 Può accadere che il revisore individuale, il sindaco incaricato del Controllo Contabile e, in caso di società di revisione, il Responsabile dell'incarico vengano a conoscenza del fatto che una delle persone di cui al punto 5.6.4 inavvertitamente non abbiano dichiarato una relazione familiare o una stretta relazione non familiare di cui ai punti 5.6.1 e 5.6.3 che potrebbe essere considerata come una minaccia all'indipendenza. Queste violazioni per inavvertenza non compromettono l'indipendenza del Revisore rispetto al Soggetto Sottoposto a Revisione, a condizione che il Revisore:

- abbia stabilito politiche e procedure che impongono a tutte le persone che lavorano nella sua struttura di dichiarare prontamente qualsiasi violazione alle previsioni in tema di indipendenza derivante da mutamenti della loro situazione familiare, o dall'esistenza di altre strette relazioni non familiari, ovvero dall'accettazione da parte di uno Stretto Familiare o di altre persone con le quali intrattengono strette relazioni non familiari (ossia che rientrano nell'ambito definito sopra alle lettere a) e b) del punto 5.6.1) di una posizione professionale in grado di influenzare la Revisione o dal fatto che uno dei

- familiari o delle persone suddette abbia acquistato, ereditato o acquisito in altro modo un Interesse Finanziario significativo in un Soggetto Sottoposto a Revisione e;
- escluda prontamente la persona di cui al punto 5.6.4 dal Gruppo di Lavoro o, se essa non ne fa parte, da qualsiasi decisione sostanziale concernente la Revisione del Soggetto Sottoposto a Revisione. Nel caso in cui la minaccia derivi dalla sussistenza di un Interesse Finanziario o di una relazione d'affari di cui al punto 5.6.1 lett. c) e d), l'esclusione della persona di cui al punto 5.6.4 dal Gruppo di Lavoro o da qualsiasi decisione sostanziale concernente la Revisione del Soggetto Sottoposto a Revisione deve intervenire qualora non si sia realizzata la dismissione dell'Interesse Finanziario o l'interruzione della relazione d'affari entro un intervallo temporale limitato, e comunque non oltre un mese a decorrere dal momento in cui la minaccia all'indipendenza viene accertata;
 - eserciti una particolare attenzione nel controllo del lavoro di Revisione già effettuato dalla persona di cui al punto 5.6.4.

5.6.7 Nel caso di Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ., il combinato disposto degli artt. 2409-quinquies, primo comma e 2399 primo comma, lett. b), cod. civ. prevede che *“non possono essere incaricati del controllo contabile e se incaricati decadono dall'ufficio” “il coniuge, i parenti, e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società [...] il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo”*.

La disposizione di legge citata e la previsione di cui al punto 5.6.1 lett. a) non presentano un ambito applicativo coincidente. Ciò in quanto per la norma rilevano i rapporti di parentela e affinità fino al quarto grado mentre la definizione di Stretti Familiari di cui al punto 5.6.1, pur considerando gradi di parentela e affinità più ristretti, include relazioni di parentela meno immediate ma non necessariamente meno strette, nonché strette relazioni non familiari. Inoltre, la norma considera anche i rapporti di parentela e affinità fino al quarto grado con amministratori delle società controllanti, controllate e sottoposte a comune controllo del Soggetto Sottoposto a Revisione mentre il punto 5.6.1 si riferisce alla parentela e affinità con l'Alta Direzione Aziendale del solo Soggetto Sottoposto a Revisione. Si precisa tuttavia che, nel punto 5.6.1, l'Alta Direzione Aziendale ha un ambito più esteso rispetto ai soli amministratori.

Analoghe incompatibilità sono stabilite per i casi di Controllo Contabile esercitato dalla società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF. L'art. 3, comma 1 del DPR 136/75 prevede che *“l'incarico non può essere conferito a società di revisione [...] i cui soci, amministratori, sindaci o direttori generali [...] siano parenti o affini entro il quarto grado degli amministratori, dei sindaci o dei direttori generali della società che conferisce l'incarico o di altre società o enti che la controllano”*.

Anche in questo caso la disposizione di legge menzionata e la previsione di cui al punto 5.6.1 lett. a) non presentano un ambito applicativo coincidente.

Pertanto, per i casi di Controllo Contabile ai sensi dell'art. 2409 bis ss. occorre conformarsi sia al combinato disposto degli artt. 2409-quinquies, primo comma e 2399 primo comma, lett. b), cod. civ. che alle previsioni dei punti precedenti del presente paragrafo; per i casi di Controllo Contabile ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF occorre rispettare sia l'art. 3 DPR 136/75, che le previsioni dei punti precedenti del presente paragrafo.

Si segnala infine che l'art. 3 DPR 136/75 sopra citato non prevede nulla per il caso in cui la minaccia sia accertata in pendenza dell'incarico di Revisione. In quest'ultima circostanza, in analogia a quanto disposto per fronteggiare minacce all'indipendenza di altro tipo, il Revisore deve informare il Soggetto Sottoposto a Revisione e l'Organo di Controllo e discutere in ordine all'attivazione delle procedure necessarie per l'interruzione dell'incarico di Revisione.

5.7 Servizi Diversi dalla Revisione

5.7.1 Principi generali

La prestazione di Servizi Diversi dalla Revisione da parte del Revisore o della sua Rete può comportare una minaccia per l'indipendenza tale da rendere necessaria l'adozione di adeguate misure di salvaguardia.

Sono salvaguardie che, in relazione ad un incarico effettuato dal Revisore o da un soggetto appartenente alla sua Rete, possono attenuare un'eventuale minaccia all'indipendenza:

- a) le misure per ridurre la minaccia di auto-riesame attraverso la separazione delle responsabilità e delle competenze professionali nell'esecuzione di specifici incarichi per Servizi Diversi dalla Revisione;
- b) la comunicazione automatica di qualsiasi incarico di Revisione e non a coloro che, all'interno della struttura del Revisore o della sua Rete, sono responsabili della salvaguardia dell'indipendenza, anche attraverso la supervisione delle attività in corso;
- c) il riesame dell'attività di Revisione da parte di un socio che non partecipa alla prestazione di alcun servizio a favore del Soggetto Sottoposto a Revisione o delle sue Consociate;
- d) il riesame esterno da parte di un altro Revisore o la consultazione dell'autorità di vigilanza.

Il Revisore, se del caso, ed in particolare con riferimento a Soggetti Sottoposti a Revisione che siano Entità di Interesse Pubblico, deve chiedere di discutere con l'Organo di Controllo dello stesso Soggetto Sottoposto a Revisione la prestazione di Servizi Diversi dalla Revisione.

Tra i Servizi Diversi dalla Revisione non sono ammessi quelli che comportano il coinvolgimento del Revisore nel processo decisionale dell'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione o di una sua Consociata poiché determinano una minaccia troppo elevata di auto-riesame.

Nel caso in cui il Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete intenda prestare Servizi Diversi dalla Revisione ad un Soggetto Sottoposto a Revisione o ad una delle sue Consociate deve assicurarsi che chiunque operi in nome o per conto suo o di un soggetto appartenente alla sua Rete non prenda alcuna decisione, né prenda parte a qualsiasi processo decisionale per conto o in nome dell'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione o di una sua Consociata.

In occasione della prestazione di servizi di consulenza o assistenza da parte del Revisore o di un soggetto appartenente alla sua Rete, questi ultimi devono fornire all'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione o di una sua Consociata la possibilità di scegliere tra più alternative ragionevoli. Tutto ciò al fine di evitare qualunque coinvolgimento del Revisore nel processo decisionale dell'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione o di una sua Consociata.

In tale ambito, il Revisore o il soggetto appartenente alla sua Rete possono formulare raccomandazioni al Soggetto Sottoposto a Revisione o alla sua Consociata. Queste raccomandazioni devono in ogni caso essere motivate con analisi obiettive e trasparenti affinché il Soggetto Sottoposto a Revisione o la sua Consociata possa valutare tali raccomandazioni prima di assumere la propria decisione.

Qualora non sia possibile per il Revisore presentare al Soggetto Sottoposto a Revisione o alle sue Consociate più alternative ragionevoli (ad esempio nel caso di pareri relativi a materie in ordine alle quali, per effetto di disposizioni legislative o regolamentari, esiste un'unica possibile soluzione) il Revisore deve far sì che la documentazione predisposta a supporto delle sue conclusioni faccia espresso riferimento a tale impossibilità (ad esempio mediante citazione delle disposizioni normative ovvero della loro interpretazione dottrinale e giurisprudenziale, o riferimento a parere di professionisti esterni qualora da tali elementi derivi una soluzione univoca).

Il presente paragrafo 5.7 deve essere considerato alla luce dell'esistenza, per quanto attiene alle società di revisione, della limitazione dell'oggetto sociale stabilita dalla normativa vigente (art. 6, D.L. 27 gennaio 1992, n. 88) che consente esclusivamente lo svolgimento dell'attività di revisione e organizzazione contabile. Pertanto la valutazione delle minacce all'indipendenza derivanti dall'eventuale prestazione da parte delle società di revisione di Servizi Diversi dalla Revisione nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione o delle sue Consociate riguarda i servizi ricompresi nel loro oggetto sociale, vale a dire quelli di organizzazione contabile, in quanto alle società di revisione non è consentita, salvo i casi consentiti dalla legge, la prestazione di ulteriori servizi.

Il problema della valutazione dell'indipendenza per le società di revisione si pone altresì in relazione all'eventuale offerta di Servizi Diversi dalla Revisione da parte di soggetti appartenenti alla sua Rete.

Per quanto riguarda il revisore individuale (cfr. paragrafo 2.1 lett. *b*) e *c*)) la valutazione dell'indipendenza dovrà tenere conto dei Servizi Diversi dalla Revisione prestati dal revisore stesso e/o da

soggetti appartenenti alla sua Rete nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione e delle sue Consociate.

Nel caso di Controllo Contabile ex art. 2409-bis cod. civ., il combinato disposto degli artt. 2409-quinquies, primo comma e 2399 primo comma, lett. c), cod. civ. prevede che “*non possono essere incaricati del controllo contabile e se incaricati decadono dall’ufficio [...]*” “*[...] coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo [...] da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d’opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l’indipendenza*”.

Le previsioni di cui al presente paragrafo 5.7. forniscono indicazioni in ordine all’ambito di applicazione della disposizione legislativa sopra menzionata con riguardo all’individuazione dei “*rapporti di natura patrimoniale che [ne] compromettano l’indipendenza*” del Revisore.

Inoltre, secondo tali norme costituisce causa di ineleggibilità o di decadenza del revisore individuale, dei sindaci a ciò incaricati o delle società di revisione la sussistenza in capo rispettivamente al revisore individuale, ai sindaci, ai soci della società di revisione o al Responsabile dell’incarico di rapporti continuativi di consulenza o prestazione d’opera retribuita a favore del Soggetto Sottoposto a Revisione e/o delle sue controllate, controllanti, sottoposte a controllo comune.

5.7.2. Analisi di situazioni specifiche

Le situazioni specifiche e le misure di salvaguardia qui di seguito descritte sono da ritenersi meramente esemplificative e pertanto non esaustive della casistica riscontrabile da ogni Revisore.

5.7.2.1 Predisposizione delle registrazioni contabili e predisposizione del bilancio

Esiste una minaccia di auto-riesame quando un Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete, ovvero un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi, partecipano alla tenuta della contabilità o alla predisposizione del bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione.

5.7.2.1.1 Valutazione della significatività della minaccia derivante dalla partecipazione al processo di preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio

La significatività della minaccia dipende dalla portata della partecipazione dei soggetti indicati al punto 5.7.2.1 nel processo di preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio e dal livello di interesse pubblico da tutelare nel caso specifico.

Detti soggetti possono prestare la propria attività per la predisposizione delle registrazioni contabili e del bilancio nella seguente diversa misura.

- a) Ad un estremo, il Revisore (ovvero uno degli altri soggetti di cui al punto 5.7.2.1) potrebbe trovarsi a predisporre ed effettuare le registrazioni contabili, nonché a redigere il bilancio, oltre ad eseguire la Revisione del medesimo.
- b) In altri casi, il Revisore (ovvero uno degli altri soggetti di cui al punto 5.7.2.1) potrebbe aiutare il Soggetto Sottoposto a Revisione a redigere il bilancio sulla base del bilancio di verifica, assistendo il Soggetto Sottoposto a Revisione nella determinazione dei saldi di chiusura (calcolo dei ratei e risconti, dei crediti inesigibili, degli ammortamenti ecc.).
- c) All’altro estremo, il Revisore (ovvero uno degli altri soggetti di cui al punto 5.7.2.1) potrebbe non partecipare a nessuna fase del processo di preparazione.

Tuttavia, anche in quest’ultima circostanza, il Revisore che scopre delle carenze informative nel bilancio può evidenziare le modifiche necessarie. Ciò non deve essere considerato come una prestazione di servizi non di Revisione.

La minaccia di auto-riesame è sempre considerata troppo elevata per consentire al Revisore, ovvero ad un soggetto appartenente alla sua Rete, ad un socio, amministratore o dipendente dei medesimi, una partecipazione al processo di rilevazione contabile e redazione del bilancio. Tale attività non può pertanto essere prestata. Può essere viceversa fornita assistenza di natura esclusivamente tecnica o meccanica o consulenza di natura puramente informativa.

Il rischio di auto-riesame che insorge quando il Revisore presta la sua assistenza alla preparazione delle registrazioni contabili o del bilancio di una Entità di Interesse Pubblico è considerato particolarmente elevato.

In questi casi l'assistenza del Revisore è ammessa solo qualora sia limitata al suggerimento e alla stesura di proposte di modifiche all'informativa di bilancio in seguito di carenze emerse nel corso della Revisione del Soggetto Sottoposto a Revisione.

Il Soggetto Sottoposto a Revisione e la sua direzione aziendale sono responsabili del bilancio e della tenuta dei libri contabili.

Il Revisore deve mettere in atto salvaguardie che assicurino che i dati contabili e le eventuali ipotesi sottostanti alle valutazioni di bilancio gli vengano forniti dal Soggetto Sottoposto a Revisione e non deve essere coinvolto nel processo decisionale del Soggetto Sottoposto a Revisione o della sua direzione aziendale riguardante tali dati o ipotesi.

Esempi di assistenza che possono compromettere l'indipendenza e che non possono quindi essere prestati sono, in via meramente esemplificativa e pertanto non esaustiva, i seguenti:

- la determinazione o la modificazione di scritture contabili, o della classificazione di conti o di operazioni, senza la previa approvazione del Soggetto Sottoposto a Revisione;
- l'autorizzazione o l'approvazione di operazioni;
- la preparazione di documenti giustificativi o la creazione di dati (comprese le decisioni in merito ad ipotesi di valutazione) o la modificazione di tali documenti o dati.

Esempi di assistenza che possono non compromettere l'indipendenza sono, in via meramente esemplificativa e pertanto non esaustiva, i seguenti:

- l'esecuzione di compiti contabili meccanici, quali la registrazione di operazioni per le quali la direzione aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione ha determinato la classificazione contabile da applicare; la codifica di operazioni nel libro giornale del Soggetto Sottoposto a Revisione; l'iscrizione di voci approvate dal Soggetto Sottoposto a Revisione; la fornitura di taluni servizi di elaborazione dei dati;
- l'illustrazione al Soggetto Sottoposto a Revisione per la sua decisione in ordine alla relativa applicazione, dei principi contabili o dei metodi di valutazione che possono essere utilizzati.

5.7.2.1.2 Revisione del bilancio consolidato di Entità di Interesse Pubblico

In presenza del bilancio consolidato di una Entità di Interesse Pubblico, è possibile che il Revisore di una delle controllate sia chiamato a partecipare al processo di redazione dei bilanci che dovranno essere inclusi nel bilancio consolidato della capogruppo sottoposta a Revisione.

In simili circostanze, quando il Revisore della controllata appartiene alla Rete del Revisore della Entità di Interesse Pubblico, il rischio di auto-riesame dal punto di vista del Revisore dell'Entità di Interesse Pubblico non è generalmente considerato significativo a condizione che l'assistenza relativa alla contabilità sia di natura puramente tecnica o meccanica o la consulenza sia solo di natura informativa (vedi sopra, punto 5.7.2.1.1), i bilanci della controllata in questione non abbiano un'incidenza rilevante (da un punto di vista quantitativo o qualitativo) sul bilancio consolidato del Soggetto Sottoposto a Revisione (né separatamente, né nel loro complesso) e il corrispettivo che il Revisore o i soggetti appartenenti alla sua Rete ricevono per l'insieme dei servizi in questione sia non significativo rispetto al corrispettivo per la Revisione del bilancio consolidato⁴.

5.7.2.2. Progettazione e realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari

La prestazione ad un Soggetto Sottoposto a Revisione, da parte del Revisore o di un'entità appartenente alla sua Rete, di servizi che comportano la progettazione e la realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari (utilizzati per generare informazioni relative al bilancio del Soggetto

⁴ Ai fini della valutazione della rilevanza sul bilancio consolidato possono costituire un punto di riferimento le previsioni dell'art. 151 del Regolamento Consob n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive modifiche.

Sottoposto a Revisione, può dare luogo ad una minaccia di auto-riesame. In questo ambito sono riconducibili i servizi di organizzazione contabile.

Tale minaccia deriva dal fatto che il lavoro di Revisione include la verifica dei sistemi informativi che sono utilizzati dal Soggetto Sottoposto a Revisione per generare informazioni finanziarie di bilancio.

In questa prospettiva, la suddetta informazione non comprende soltanto le voci che sono direttamente iscritte nel bilancio, ma anche qualsiasi altra valutazione o qualsiasi altro dato fisico ai quali si ricolleghino i dati di bilancio. Queste informazioni sono generate o da sistemi informatici integrati o da sistemi autonomi (per esempio sistemi di contabilità, di rilevamento dei costi, di gestione dei libri paga o di cassa, come pure i sistemi che sono in grado di produrre soltanto valori relativi a quantità fisiche, come taluni sistemi di controllo del magazzino e della produzione, ecc.).

5.7.2.2.1 Valutazione della significatività della minaccia derivante dalla partecipazione del Revisore alla progettazione e realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi del Soggetto Sottoposto a Revisione

Il Revisore ovvero un soggetto appartenente alla sua Rete possono prestare la propria attività per la progettazione e realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari nella seguente diversa misura.

- a) Ad un estremo vi sono incarichi nei quali il Revisore ovvero un soggetto appartenente alla sua Rete assume un ruolo di direzione o responsabilità nell'opera di progettazione e realizzazione dei sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari nel loro complesso, o nella gestione del sistema informativo-contabile-amministrativo-finanziario e dei dati che questo utilizza o genera.
Un incarico del genere comporta un livello inaccettabile di minaccia di mancanza d'indipendenza del Revisore e di conseguenza non è consentito.
- b) In altri casi, il Revisore deve valutare attentamente la minaccia di mancanza d'indipendenza che potrebbe derivare dalla partecipazione sua o di un soggetto appartenente alla sua Rete alla progettazione e alla realizzazione dei sistemi per il Soggetto Sottoposto a Revisione, specie se vi siano implicazioni di interesse pubblico. In tutti i casi egli deve considerare se esistano salvaguardie appropriate per ridurre la minaccia di mancanza d'indipendenza ad un livello accettabile. Per esempio, il livello di minaccia può essere accettabile quando il ruolo del Revisore o di un soggetto appartenente alla sua Rete sia di prestare consulenza ad un consorzio scelto dal Soggetto Sottoposto a Revisione per progettare o realizzare un sistema. Analogamente, la minaccia è bassa quando il Soggetto Sottoposto a Revisione sia una società di dimensioni relativamente piccole, che chiede al Revisore ovvero ad un soggetto appartenente alla sua Rete di mettere a punto la personalizzazione di un sistema standard disponibile sul mercato in modo da adeguarlo alle esigenze dell'attività dello stesso Soggetto Sottoposto a Revisione. La minaccia di mancanza d'indipendenza può essere invece percepita come inaccettabilmente elevata nel caso di un progetto destinato ad una grande società o ad un Soggetto Sottoposto a Revisione che sia una Entità di Interesse Pubblico.
- c) All'estremo opposto il Revisore ovvero un soggetto appartenente alla sua Rete può essere incaricato di fornire al Soggetto Sottoposto a Revisione una rassegna dei diversi sistemi disponibili in alternativa. Sulla base di questa rassegna, è il Soggetto Sottoposto a Revisione stesso che decide quale sistema installare. La prestazione di un simile servizio non sarebbe generalmente atta a compromettere l'indipendenza del Revisore, purché i costi ed i benefici dei sistemi presi in esame siano adeguatamente documentati e discussi con il Soggetto Sottoposto a Revisione. Tuttavia l'indipendenza del Revisore sarebbe compromessa qualora questi abbia un significativo interesse finanziario nel fornitore di uno dei sistemi in questione (cfr. punto 5.1) o una relazione d'affari significativa con il medesimo (cfr. punto 5.2).

In ogni caso, il Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete possono prestare i servizi relativi ai sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari solo se sussistono le seguenti circostanze:

- a) l'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione dichiara per iscritto di assumersi la responsabilità dell'intero sistema di controllo interno;
- b) il Revisore si sia assicurato che l'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione non faccia affidamento sul funzionamento dei sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari come base primaria per determinare l'adeguatezza dei controlli interni e dei sistemi di informativa finanziaria;

- c) nel caso della progettazione della configurazione dei sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari, il servizio prestato consista nella progettazione sulla base di specifiche determinate dall'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione.

I servizi relativi ai sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari che costituiscono un progetto "chiavi in mano" (ossia un progetto che consiste nella progettazione del software, nella configurazione del hardware e nella realizzazione di entrambi) non sono consentiti, a meno che l'Alta Direzione Aziendale del Soggetto Sottoposto a Revisione confermi esplicitamente nella dichiarazione scritta di cui alla lettera a) che si assume la responsabilità: *i)* del processo di progettazione, realizzazione e valutazione, comprese tutte le decisioni in merito e *ii)* del funzionamento del sistema, compresi i dati utilizzati e generati dal sistema.

5.7.2.3. Servizi di valutazione

Esiste una minaccia di auto-riesame ogni volta che un Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete o un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi presta al Soggetto Sottoposto a Revisione servizi di valutazione che si concludono con la definizione di valori destinati ad essere iscritti nel bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione

Un servizio di valutazione consiste nell'attribuzione di un determinato valore, o di un intervallo di valori, ad un'attività, ad una passività o ad un'azienda nel suo insieme tramite l'applicazione di determinate metodologie e tecniche valutative. Le ipotesi sottostanti a tali valutazioni possono riferirsi a dati storici o previsionali e includere sia l'evoluzione generale degli affari sia gli effetti di determinate decisioni assunte o programmate dal Soggetto Sottoposto a Revisione o da altri soggetti nell'ambito del contesto economico di riferimento.

Gli incarichi relativi al controllo o alla formulazione di un parere su una valutazione compiuta da altri (per esempio pareri di congruità in caso di fusioni, scissioni o aumenti di capitale) o alla raccolta e alla verifica di dati destinati ad essere utilizzati in una valutazione compiuta da altri (per esempio un tipico lavoro di "due diligence" in relazione alla vendita o all'acquisto di un'attività) non sono considerati come servizi di valutazione ai fini del presente principio.

Nel valutare il rischio di mancanza di indipendenza derivante dalla prestazione di servizi di valutazione, il Revisore è chiamato in primo luogo a verificare la rilevanza nel contesto del bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione degli importi determinati attraverso tali servizi.

I servizi di valutazione che consistono nella determinazione di importi che non sono, né isolatamente né nel loro complesso, rilevanti nel contesto del bilancio non sono considerati tali da dar luogo ad una minaccia significativa per l'indipendenza.

In presenza di servizi di valutazione che conducono alla determinazione di importi significativi nel contesto del bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione, il Revisore è chiamato a verificare se la prestazione di tali servizi comporti o meno un significativo grado di soggettività.

Al riguardo, in presenza di servizi di valutazione la cui prestazione comporti un significativo grado di soggettività, la minaccia all'indipendenza del Revisore rappresentata dal rischio di auto-riesame è da considerarsi troppo elevata. Conseguentemente la prestazione di tali servizi non è consentita.

Nel caso di determinate valutazioni di routine, invece, il grado di soggettività può essere non significativo. Ciò si verifica quando le ipotesi sottostanti sono determinate dalla legge (aliquote fiscali, tasso di ammortamento ai fini fiscali), da altre regolamentazioni (per esempio, obbligo di applicare un dato tasso d'interesse) o sono ampiamente accettate nell'ambito del settore d'attività del Soggetto Sottoposto a Revisione, e quando le tecniche e metodologie da utilizzare si fondano su principi generalmente accettati, o sono addirittura prescritte da leggi o regolamenti.

In simili circostanze la prestazione di servizi di valutazione potrebbe non compromettere l'indipendenza del Revisore a condizione che il Soggetto Sottoposto a Revisione o la sua direzione aziendale abbiano approvato tutti gli elementi soggetti ad un giudizio discrezionale che concorrono alla valutazione in questione.

Il Revisore deve in ogni caso considerare se residui una minaccia di auto-riesame che va attenuata con salvaguardie aggiuntive.

Può essere per esempio opportuno far fronte a tale rischio costituendo un team di valutazione distinto dal Gruppo di Lavoro e con linee di dipendenza gerarchica diverse.

5.7.2.4. Partecipazione alla revisione interna del Soggetto Sottoposto a Revisione,

Una minaccia di auto-riesame può sorgere in talune circostanze nelle quali un Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete presta servizi di revisione interna (*internal audit*) ad un Soggetto Sottoposto a Revisione.

Tenuto conto dell'importanza del sistema di controllo interno, nelle società, soprattutto quelle di piccole e medie dimensioni che non possono permettersi una divisione di revisione interna o nelle quali tale divisione non dispone di specifici strumenti (per esempio l'accesso a specialisti di tecnologie dell'informazione o di gestione della tesoreria), la partecipazione del Revisore alla revisione interna può rafforzare le capacità di controllo della direzione aziendale.

In occasione della prestazione di servizi di revisione interna da parte del Revisore, può insorgere una minaccia di auto-riesame se, per esempio, non esiste una chiara separazione tra la direzione, il coordinamento e il controllo della revisione interna, da un lato, e l'attività stessa di revisione interna, dall'altro, o se la valutazione da parte del Revisore del sistema di controllo interno del Soggetto Sottoposto a Revisione determina la natura e il volume delle sue successive procedure di Revisione.

Per attenuare la minaccia di auto-riesame il Revisore, quando presta un servizio di revisione interna ad un Soggetto Sottoposto a Revisione, deve:

- a) assicurarsi che l'Alta Direzione Aziendale o l'Organo di Controllo del Soggetto Sottoposto a Revisione siano in ogni momento responsabili per:
 - i) l'intero sistema di controllo interno (ossia l'istituzione e il mantenimento dei controlli interni, compresi i controlli giornalieri ed i processi relativi all'autorizzazione, all'esecuzione e alla registrazione delle operazioni contabili);
 - ii) la determinazione della portata, del rischio e della frequenza delle procedure di revisione interna da eseguire e
 - iii) l'esame dei risultati e delle raccomandazioni derivanti dal sistema di controllo interno o prodotti nel corso della Revisione e la messa in atto dei conseguenti provvedimenti.
Se il Revisore ritiene che queste condizioni non siano soddisfatte, né egli stesso, né alcun soggetto appartenente alla sua Rete possono prestare un servizio di revisione interna al Soggetto Sottoposto a Revisione;
- b) predisporre una specifica proposta nella quale dovranno essere individuate la natura, l'estensione e l'entità delle verifiche. Quest'ultime, inoltre, non potranno assumere estensione tale da coprire la maggior parte delle aree rilevanti della funzione di revisione interna, ma dovranno limitarsi solo a singoli aspetti;
- c) non considerare ai fini della Revisione i risultati derivanti dal servizio di revisione interna prestato al Soggetto Sottoposto a Revisione senza adeguati riesami. Ciò deve comportare un successivo riesame delle parti rilevanti del lavoro di revisione interna da parte di un socio del Revisore che non partecipi né alla Revisione né alla prestazione del servizio di revisione interna.

5.7.2.5 Attività di patrocinatore legale e consulente tecnico di parte

Esiste una minaccia all'indipendenza quando un Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete o un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi prestano attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte a favore del Soggetto Sottoposto a Revisione nell'ambito di una controversia o di una lite.

L'entità delle minacce sopradescritte è considerata troppo elevata per consentire che un Revisore, un soggetto appartenente alla sua Rete, un loro socio, amministratore o dipendente prestino attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte su questioni che verrebbero considerate da un Terzo Ragionevole ed Informato atte ad incidere in modo rilevante sul bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione e comportanti un significativo grado di soggettività.

La minaccia derivante dall'attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte aumenta quando il Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete prendono parte attiva, per conto del Soggetto Sottoposto a Revisione, alla risoluzione della controversia o della lite. È meno probabile che la minaccia diventi significativa quando si chiede al Revisore o ad un soggetto appartenente alla sua Rete soltanto di produrre prove di fronte ad un giudice o ad un tribunale in una causa nella quale il Soggetto Sottoposto a Revisione sia parte.

Può inoltre insorgere una minaccia di autoriesame quando al Revisore sia richiesta una stima delle possibilità di successo del Soggetto Sottoposto a Revisione nella risoluzione di una lite che si rifletta sugli importi che dovranno essere iscritti in bilancio.

In ogni caso, il Revisore deve, in qualunque circostanza, analizzare la situazione specifica e la natura della sua partecipazione per valutare accuratamente se esista o meno un rischio per la sua indipendenza. Il Revisore deve comunque considerare se siano necessarie salvaguardie aggiuntive per attenuare una minaccia residua di auto-riesame.

5.7.2.6 Prestazione di servizi di ricerca di personale dell'Alta Direzione Aziendale

Quando un Revisore, o un soggetto appartenente alla sua Rete o un loro socio, amministratore o dipendente presta un servizio per la ricerca di personale destinato a ricoprire incarichi dirigenziali o posizioni di rilievo nel Soggetto Sottoposto a Revisione, possono sorgere diversi tipi di minacce per l'indipendenza, tra le quali l'interesse personale, la familiarità o l'intimidazione.

Prima di accettare qualsiasi incarico di ricerca del personale destinato a ricoprire incarichi dirigenziali o posizioni di rilievo nel Soggetto Sottoposto a Revisione, il Revisore deve valutare le minacce attuali e future che potrebbero sorgere per la sua indipendenza e considerare quali siano le salvaguardie da adottare per ridurre tali minacce.

Quando la ricerca ha ad oggetto personale destinato a funzioni finanziarie e amministrative chiave, i rischi per l'indipendenza del Revisore sono molto elevati e, conseguentemente, tale attività non è consentita.

In ogni caso la decisione circa ogni assunzione deve essere sempre presa unicamente dal Soggetto Sottoposto a Revisione.

5.8. Onorari per incarichi di Revisione e per Servizi Diversi dalla Revisione

5.8.1. Accordi sui corrispettivi del Revisore in funzione dei risultati dei servizi prestati.

5.8.1.1. Accordi in funzione dei risultati sui corrispettivi per incarichi di Revisione.

Gli accordi sui corrispettivi per incarichi di Revisione, in virtù dei quali l'entità della remunerazione del Revisore dipende dai risultati dei servizi prestati, danno origine a minacce all'indipendenza derivanti dall'interesse personale tali da comportare un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza.

Ne consegue che:

- a) non devono essere accettati incarichi di Revisione per cui è previsto un corrispettivo in funzione dei risultati e
- b) la base di calcolo del corrispettivo di Revisione deve essere concordata in anticipo per evitare ogni apparenza di correlazione con i risultati dell'attività prestata dal Revisore. Gli accordi devono comportare un margine di variazione per tener conto di fattori inaspettati che possano influenzare l'entità del lavoro svolto.

I corrispettivi di Revisione determinati da un soggetto esterno rispetto al Soggetto Sottoposto a Revisione e al Revisore (per esempio da un giudice o dall'Autorità di Vigilanza) non presentano minacce all'indipendenza.

5.8.1.2. Accordi in funzione dei risultati sui corrispettivi per Servizi Diversi dalla Revisione.

Una minaccia per l'indipendenza può derivare anche da accordi su corrispettivi in funzione del risultato per servizi diversi dalla Revisione che il Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete presta ad un Soggetto Sottoposto a Revisione o ad una delle sue Consociate.

Per valutare in che misura tali accordi sui corrispettivi minacciano l'indipendenza del Revisore, e se esistono salvaguardie adeguate, il Revisore deve prendere in considerazione, tra l'altro, i seguenti fattori:

- il rapporto tra l'attività diversa dalla Revisione per la quale deve essere versato il corrispettivo in funzione del risultato e la conduzione di qualsiasi lavoro di Revisione in corso o futuro;
- l'intervallo entro il quale si situano il corrispettivo minimo e massimo possibile;
- la base per il calcolo del corrispettivo.

Nel compiere tale valutazione, il Revisore deve altresì considerare se l'importo del corrispettivo venga direttamente determinato in funzione del valore di un elemento dell'attivo o di una transazione (per esempio percentuale del prezzo di acquisizione) o di una condizione finanziaria (per esempio aumento della capitalizzazione di mercato) la cui misurazione costituirà successivamente oggetto di esame nel corso della Revisione e se questo fatto aumenti la minaccia di interesse personale fino a raggiungere un livello inaccettabile.

Il sistema di salvaguardia del Revisore (vedi 4.5.3) deve quindi assicurare che:

- a) non vengano conclusi accordi su corrispettivi per Servizi Diversi dalla Revisione in funzione del risultato senza prima valutare la minaccia che essi possono comportare per l'indipendenza del Revisore e assicurarsi che siano disponibili salvaguardie adeguate per ridurre questo rischio ad un livello accettabile e
- b) l'incarico per Servizi Diversi dalla Revisione sia rifiutato qualora non sia possibile individuare salvaguardie adeguate per fronteggiare le minacce all'indipendenza.

Quando esiste un Organo di Controllo, il Revisore deve comunicare a tale organo gli eventuali accordi su un corrispettivo per Servizi Diversi dalla Revisione in funzione del risultato.

5.8.2 Dipendenza finanziaria dai corrispettivi.

5.8.2.1 La prestazione di incarichi di Revisione o Servizi Diversi dalla Revisione da parte di un Revisore o di un soggetto appartenente alla sua Rete ad un Soggetto Sottoposto a Revisione o ad una delle sue Consociate non deve assumere un'importanza tale da instaurare una dipendenza finanziaria, effettiva o apparente, nei confronti del Soggetto Sottoposto a Revisione o delle sue Consociate.

In particolare, il Revisore è chiamato ad effettuare un'analisi di raffronto tra i corrispettivi per la Revisione e per Servizi Diversi dalla Revisione provenienti da un Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate e i ricavi del Revisore e della sua Rete. Nell'ambito di tale analisi dovranno essere computati tra i corrispettivi e tra i ricavi, anche gli ammontari significativi non ancora percepiti ma attesi nel corso dell'esercizio sociale assunto a riferimento.

Un Revisore o la sua Rete possono essere considerati finanziariamente dipendenti da un Soggetto Sottoposto a Revisione o dalle sue Consociate quando il totale dei corrispettivi per la Revisione e per Servizi Diversi dalla Revisione che ricevono, o si attendono di ricevere, da parte di tale Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate rappresentano una percentuale molto elevata dei ricavi totali del Revisore e della sua Rete di ogni esercizio per un periodo di cinque esercizi.

La percezione da parte di un Terzo Ragionevole ed Informato della soglia critica rappresentata da tale percentuale dipende da vari fattori, quali, ad esempio, le dimensioni del Revisore, la sua presenza recente o consolidata sul mercato, il fatto che operi su scala locale, nazionale o internazionale e la situazione economica dei mercati sui quali svolge la sua attività.

Se dall'analisi dei fattori sopra elencati emerge una dipendenza finanziaria del Revisore sono necessarie le seguenti salvaguardie: un socio del Revisore che non ha partecipato né alla Revisione, né ad alcuno dei Servizi Diversi dalla Revisione prestati a favore del Soggetto Sottoposto a Revisione e delle sue Consociate deve compiere un riesame dei lavori significativi (di Revisione e diversi dalla Revisione) effettuati per il Soggetto Sottoposto a Revisione e per le sue Consociate e formulare le opportune raccomandazioni. Tale esame deve prendere in considerazione anche i lavori per i quali è stato solo firmato un contratto o è all'esame una proposta di incarico. Se permangono dei dubbi o se, a causa delle dimensioni del Revisore, non è disponibile un socio avente le caratteristiche di cui sopra, il Revisore deve chiedere il parere dell'Autorità di Vigilanza o un esame da parte di un altro Revisore.

Il Revisore deve anche considerare se in capo ad una persona che è in grado di influire sull'esito della Revisione (qualsiasi persona di cui al punto 4.3) sono riscontrabili altri tipi di relazioni connesse ai corrispettivi provenienti da un Soggetto Sottoposto a Revisione o dalle sue Consociate in grado di compromettere l'indipendenza per minacce derivanti da interesse personale. Per esempio, un socio del Revisore potrebbe apparire dipendente dai corrispettivi ricevuti da un Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate se la maggior parte degli incarichi prestati dall'Ufficio nel quale lavora sono svolti a favore di tale Soggetto Sottoposto a Revisione e delle sue Consociate, ovvero se detto socio del Revisore è responsabile per le vendite degli incarichi di Revisione e dei Servizi Diversi dalla Revisione al Soggetto Sottoposto a Revisione e alle sue Consociate. Per attenuare tali minacce all'indipendenza un Revisore dovrebbe riesaminare la sua struttura organizzativa e le responsabilità dei componenti della stessa.

In ogni caso il Revisore e la sua Rete devono essere in grado di dimostrare che non esiste dipendenza finanziaria in relazione ad un particolare Soggetto Sottoposto a Revisione e/o alle sue Consociate.

5.8.2.2 L'indipendenza del Revisore può inoltre essere seriamente compromessa quando sono significativi i corrispettivi provenienti da un Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate, per Servizi Diversi dalla Revisione prestati dal Revisore e dalla sua Rete.

In particolare, il Revisore è chiamato a considerare:

- i) la natura dei Servizi Diversi dalla Revisione prestati;
- ii) l'ammontare dei corrispettivi provenienti dal Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate, per incarichi di Revisione, da un lato, e Servizi Diversi dalla Revisione, dall'altro;
- iii) il rapporto rispettivamente
 - a) tra i corrispettivi provenienti dal Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate, per incarichi di Revisione e il totale dei ricavi per incarichi di Revisione del Revisore e della sua Rete, e
 - b) tra i corrispettivi provenienti dal Soggetto Sottoposto a Revisione e dalle sue Consociate per i Servizi Diversi dalla Revisione e il totale dei ricavi per Servizi Diversi dalla Revisione del Revisore e della sua Rete.

Se detta analisi evidenzia la necessità di adeguate misure di salvaguardia, in particolare quando i corrispettivi per Servizi Diversi dalla Revisione nei confronti di un medesimo Soggetto Sottoposto a Revisione e delle sue Consociate superano quelli per incarichi di Revisione, un socio del Revisore che non partecipa allo svolgimento né degli incarichi di Revisione né dei Servizi Diversi dalla Revisione deve compiere un riesame del lavoro svolto a favore del Soggetto Sottoposto a Revisione e delle sue Consociate e formulare le opportune raccomandazioni.

5.8.3. *Corrispettivi arretrati*

Quando i corrispettivi per la Revisione o per Servizi Diversi dalla Revisione non vengono corrisposti al Revisore o ai soggetti appartenenti alla sua Rete per un periodo significativo e l'importo degli arretrati, o la somma degli arretrati e dei corrispettivi dovuti per incarichi in corso, potrebbe essere considerata come un prestito di importo significativo al Soggetto Sottoposto a Revisione (vedi anche 5.2), la minaccia per l'indipendenza derivante dall'interesse personale è tale che un Revisore non deve accettare il rinnovo dell'incarico di Revisione o, se opportuno e praticabile, deve attivare le procedure necessarie per l'interruzione dell'incarico di Revisione in corso.

In tale situazione è necessario che venga effettuato un riesame del lavoro svolto da parte di un socio del Revisore che non partecipa alla prestazione di alcun servizio a favore del Soggetto Sottoposto a

Revisione. Se non è possibile compiere un simile esame, anche a causa delle dimensioni del Revisore, la situazione deve essere sottoposta a valutazione esterna da affidare ad un altro Revisore.

5.8.4. Determinazione del corrispettivo per la Revisione

Il Revisore deve essere in grado di dimostrare che il corrispettivo chiesto per un incarico di Revisione è adeguato, cioè tale da coprire l'assegnazione del tempo e del personale qualificato necessari per l'esecuzione dei compiti previsti e consentire il rispetto di tutti i principi, le linee guida relative alla prassi e le procedure di controllo di qualità applicabili in materia di Revisione. Egli deve anche essere in grado di dimostrare che le risorse assegnate all'incarico sono almeno equivalenti a quelle che sarebbero state dedicate ad un altro lavoro di natura analoga.

Il Revisore deve essere in grado di dimostrare che il corrispettivo per ogni incarico di Revisione è adeguato, in particolare quando tale onorario sia significativamente inferiore a quello percepito dal Revisore precedente o chiesto da altri Revisori che concorrono all'assegnazione dello stesso incarico nelle loro proposte di servizi professionali.

Il Revisore deve anche essere in grado di dimostrare che il corrispettivo di Revisione richiesto non è legato alla prospettiva di poter prestare anche Servizi Diversi dalla Revisione e che, nel corso delle trattative sui corrispettivi per l'incarico in corso, il Soggetto Sottoposto a Revisione non è stato indotto a nutrire aspettative relative alla determinazione dei corrispettivi futuri per incarichi di Revisione e per eventuali Servizi Diversi dalla Revisione.

Il Revisore deve predisporre le procedure che gli consentano di dimostrare che i suoi onorari sono conformi ai requisiti descritti.

I corrispettivi per la Revisione svolta dal revisore individuale sono determinati con riferimento alla tariffa professionale vigente.

Nel caso della Revisione di Entità di Interesse Pubblico, la base di calcolo dei corrispettivi di Revisione deve essere illustrata all'Organo di Controllo chiamato ed esprimersi sulla nomina del Revisore.

5.9 Controversie

Quando si verifica, o sembra probabile che si verifichi, una controversia tra il Revisore o qualsiasi altra persona che si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della Revisione (vale a dire qualsiasi persona che rientri nell'ambito definito al paragrafo 4.3.), da un lato, e un Soggetto Sottoposto a Revisione o una delle sue Consociate, dall'altro, possono sorgere minacce all'indipendenza derivanti dall'interesse personale.

Nella valutazione di queste minacce devono essere tenute in considerazione le controversie relative a tutti i servizi, anche Servizi Diversi dalla Revisione, prestati al Soggetto Sottoposto a Revisione.

Il Revisore deve discutere tali minacce con l'Organo di Controllo del Soggetto Sottoposto a Revisione o, se non esistente, con l'Autorità di Vigilanza.

E' probabile che la minaccia per l'indipendenza del Revisore sia significativa se, nel corso dello svolgimento dell'attività di Revisione,

- esiste un'elevata probabilità di una controversia che sia rilevante per una qualsiasi delle parti coinvolte;
- esiste un'elevata probabilità di una controversia relativa ad una Revisione anteriore già conclusa oppure
- è pendente una controversia rilevante per una qualsiasi delle parti coinvolte.

Quando sia accertata la significatività di una delle suddette minacce il Revisore deve discutere l'Organo di Controllo del Soggetto Sottoposto a Revisione in ordine all'attivazione delle procedure necessarie per l'interruzione dell'incarico di Revisione.

5.10 Minacce all'indipendenza del Revisore derivanti dalla durata dell'incarico di Revisione

5.10.1 Possono sorgere rischi di familiarità che minacciano l'indipendenza del Revisore quando alcuni componenti del Gruppo di Lavoro partecipano regolarmente e per un lungo periodo di tempo alla Revisione del medesimo Soggetto Sottoposto a Revisione.

5.10.2 Nei casi di Controllo Contabile esercitato da società di revisione ai sensi dell'art. 155 e ss. del TUIF l'indipendenza del Revisore di fronte alle minacce di cui al presente paragrafo 5.10 è tutelata attraverso l'applicazione della previsione del limite alla durata dell'incarico di Revisione previsto dall'art. 159, quarto comma, TUIF. Tale norma dispone che *“l'incarico dura tre esercizi e non può essere rinnovato per più di due volte”*.

Nei casi non disciplinati dalla norma sopra richiamata trovano applicazione i principi contenuti nei punti 5.10.3 e 5.10.4.

5.10.3 In particolare quando si tratta della Revisione di una Entità di Interesse Pubblico alla quale non sia applicabile l'art. 159, quarto comma, TUIF, il Revisore è tenuto:

- a) a sostituire il Responsabile dell'incarico e/o i Soci Revisori Chiave dal Gruppo di Lavoro entro almeno 6 anni dalla loro assegnazione al Gruppo di Lavoro. Tali soggetti non devono poter essere nuovamente assegnati alla Revisione del medesimo Soggetto Sottoposto a Revisione prima che sia trascorso un periodo di almeno due anni dalla data della loro sostituzione
- b) a valutare il rischio di mancanza d'indipendenza che potrebbe sorgere in relazione alla protratta partecipazione di altri componenti del Gruppo di Lavoro e ad assumere le opportune salvaguardie per ridurlo ad un livello accettabile.

5.10.4 E' auspicabile che quanto sopra si applichi anche alla Revisione di entità diverse da quelle di interesse pubblico. In questi casi, tuttavia, quando un Revisore non è in grado di provvedere ad una rotazione del Responsabile dell'incarico o dei Soci Revisori Chiave, egli deve porre in essere entro un ragionevole periodo di tempo altre misure di salvaguardia per ridurre le minacce di mancanza d'indipendenza ad un livello accettabile.

Ciò si verifica, in particolare, in presenza di un revisore individuale, di sindaco incaricato del Controllo Contabile e di una società di revisione con un numero limitato di soci. Qualora non possano essere individuate misure di salvaguardia adeguate, il Revisore deve considerare se, al termine del mandato, sia opportuno rinnovare l'incarico di Revisione.

GLOSSARIO

<i>Alta Direzione Aziendale</i>	Comprende tutti i soggetti che svolgono funzioni di direzione gestionale e strategica di un Soggetto Sottoposto a Revisione quali, a titolo esemplificativo, gli amministratori, il Direttore Generale, il Direttore Amministrativo, il Direttore Finanziario, il Direttore delle Risorse Umane.
<i>Catena di Comando</i>	Comprende tutte le persone che hanno una responsabilità diretta di supervisione o di direzione ovvero coloro ai quali sono affidate altre responsabilità di controllo nei confronti del Revisore o nei confronti di qualsiasi socio del Revisore facente parte del Gruppo di Revisione, anche a livello di ufficio, di paese, di area geografica o a livello mondiale. La Catena di Comando comprende tutti i soci del Revisore o i soggetti con funzioni di supervisione che hanno il potere di preparare, controllare o influenzare direttamente la valutazione delle prestazioni di qualsiasi socio del Revisore facente parte del Gruppo di Revisione.
<i>Consociate</i>	Indica le società controllanti il Revisore o il Soggetto Sottoposto a Revisione, o da questi ultimi controllate ai sensi dell'art. 26 del d.lgs. n. 127 del 1991; le società collegate al Revisore o al Soggetto Sottoposto a Revisione ai sensi dell'art. 2359, c.c. (comma 3); nonché qualsiasi impresa che, a prescindere dalla sua forma giuridica, sia collegata al Revisore o al Soggetto Sottoposto a Revisione in quanto sottoposta ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni.
<i>Controllo Contabile</i>	Indica l'attività di verifica richiesta dalla legge o da regolamenti svolta da soggetti abilitati iscritti nel Registro istituito presso il Ministero della Giustizia e/o nell'Albo speciale tenuto dalla Consob sui bilanci o altri documenti contabili o dati finanziari di un'impresa o di un gruppo di imprese.
<i>Entità di Interesse Pubblico</i>	Sono Entità di Interesse Pubblico le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio o che hanno altri strumenti finanziari diffusi fra il pubblico in misura rilevante, le banche e gli intermediari finanziari, le imprese di assicurazione, le imprese di investimento, le società di gestione del risparmio, le SICAV e i fondi pensione. A tale categoria possono inoltre appartenere entità che presentano un significativo interesse pubblico a causa della loro attività, delle loro dimensioni, del numero dei dipendenti o perché, per la loro natura, presentano un interesse per un'ampia cerchia di persone.

<i>Funzione Dirigenziale Chiave</i>	Indica qualsiasi funzione che comporti l'assunzione di responsabilità per decisioni gestionali fondamentali (ad esempio funzione di Direttore Generale o di responsabile amministrativo e finanziario). Tale responsabilità deve anche riguardare la possibilità di influire sulle politiche contabili e sulla preparazione del bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione. Una funzione dirigenziale chiave può altresì essere ricoperta mediante accordi contrattuali o di fatto che sostanzialmente consentono ad una persona di partecipare all'esercizio di funzioni dirigenziali in modo indiretto, per esempio attraverso un contratto di consulenza.
<i>Gruppo di Lavoro</i>	Comprende tutti i professionisti che, indipendentemente dal loro legame giuridico con il Revisore, partecipano direttamente all'accettazione e allo svolgimento di un incarico di Revisione. Ne fanno parte il Gruppo di Revisione, i professionisti di altre discipline che – in quanto dipendenti o in base ad un contratto di collaborazione esterna – partecipano all'assolvimento dell'incarico di Revisione (per esempio avvocati, attuari, fiscalisti, informatici) e coloro che esercitano il controllo di qualità o una supervisione diretta del lavoro di Revisione.
<i>Gruppo di Revisione</i>	Comprende tutti i professionisti della revisione che, indipendentemente dal loro legame giuridico con il Revisore, sono assegnati ad un particolare incarico di Revisione, quali, a titolo esemplificativo, soci del Revisore, manager e altro personale legato al Revisore mediante contratti di lavoro subordinato, contratti di collaborazione coordinata e continuativa o contratti di consulenza.
<i>Interesse Finanziario</i>	Comprende qualsiasi interesse relativo a strumenti finanziari come definiti all'art. 1, secondo comma, D. Lgs 24 febbraio 1998 n. 58.
<i>Organo di Controllo</i>	Sono Organi di Controllo del Soggetto Sottoposto a Revisione gli organi o i comitati ai quali siano attribuite funzioni di vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e/o di vigilanza sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, nonché del sistema di controllo interno e amministrativo contabile della società.
<i>Prestito di Personale</i>	Per prestito di Personale si intende un accordo per effetto del quale un dipendente o collaboratore del Revisore o della sua Rete lavora sotto la diretta supervisione del Soggetto Sottoposto a Revisione e non origina alcuna operazione contabile, né prepara dati originali che non siano soggetti al controllo ed all'approvazione del Soggetto Sottoposto a Revisione.

<i>Responsabile dell'incarico</i>	Indica il professionista che all'interno della struttura del Revisore si assume la responsabilità finale del lavoro di Revisione ed è abilitato alla sottoscrizione per conto del Revisore del giudizio professionale emesso all'esito dell'attività di verifica. Egli coordina il lavoro del Gruppo di Revisione e dei professionisti di altre discipline che vi contribuiscono, si assicura che tale lavoro sia assoggettato a controllo di qualità e, ove necessario, coordina le attività di revisione svolte dai soggetti appartenenti alla sua Rete che fanno riferimento ad un incarico di Revisione, in particolare nel caso in cui diversi soggetti appartenenti alla Rete siano responsabili della Revisione di diverse entità da consolidare nel bilancio di gruppo del Soggetto Sottoposto a Revisione.
<i>Rete</i>	Ai fini del presente documento la Rete del Revisore comprende le Consociate del Revisore e qualsiasi entità o soggetto associati o in altri modo legati al Revisore attraverso l'uso di una denominazione comune o la messa in comune di significative risorse professionali o organizzative.
<i>Revisione</i>	Ai fini del presente documento con il termine "Revisione" si intendono: i) i Servizi di Revisione; ii) i Servizi di Attestazione.
<i>Revisore</i>	Ai fini del presente documento per Revisore si intende ogni soggetto abilitato e iscritto, incaricato di svolgere l'attività di Revisione.
<i>Servizi di Attestazione</i>	Indica gli incarichi con cui il Revisore valuta uno specifico elemento, la cui determinazione è effettuata da un altro soggetto che ne è responsabile, attraverso opportuni criteri, al fine di esprimere una conclusione che fornisca al destinatario un grado di affidabilità in relazione a tale specifico elemento.
<i>Servizi di Revisione</i>	Comprende gli incarichi aventi ad oggetto: a) l'attività di controllo dei conti annuali delle imprese, finalizzata all'espressione di un giudizio professionale; b) l'attività di controllo dei conti consolidati di un insieme di imprese, finalizzata all'espressione di un giudizio professionale; c) l'attività di controllo dei conti infrannuali di un'impresa o di un insieme di imprese.
<i>Servizi Diversi dalla Revisione</i>	Comprende, tra gli altri, i servizi di: i) predisposizione

	delle registrazioni contabili e del bilancio; ii) assistenza e consulenza relative a sistemi informativi - contabili - amministrativi - finanziari; iii) valutazione; iv) revisione interna; v) patrocinatore legale e consulente tecnico di parte; vi) assistenza e consulenza per la ricerca di personale.
<i>Socio Revisore Chiave</i>	Si tratta di un socio del Revisore o di un altro soggetto che possa essere qualificato come Responsabile dell'incarico, facente parte del Gruppo di Lavoro, cui è affidata la responsabilità di riferire al Responsabile dell'incarico in merito ad aree significative, quali ad esempio società controllate dal Soggetto Sottoposto a Revisione o sedi secondarie rilevanti, ovvero in merito a fattori di rischio significativi riguardanti un incarico di Revisione.
<i>Soggetto Sottoposto a Revisione</i>	Ai fini del presente documento per Soggetto Sottoposto a Revisione si intende qualsiasi entità in relazione alla quale sia svolta attività di Revisione.
<i>Stretti Familiari</i>	Sono considerati Stretti Familiari ai fini del presente documento: i genitori, i fratelli e le sorelle, i coniugi e i conviventi, i figli e le altre persone a carico. Inoltre, a seconda delle situazioni specifiche il termine può comprendere anche altri membri della famiglia che hanno relazioni meno immediate, ma non necessariamente meno strette con la persona in questione. Queste potrebbero includere gli ex coniugi, nonché i coniugi o i figli dei familiari di cui sopra.
<i>Terzo Ragionevole ed Informato</i>	Indica un soggetto dotato di un grado di giudizio caratterizzato da livelli di comune ragionevolezza, il quale disponga o possa disporre delle informazioni relative a fatti e circostanze rilevanti che gli consentano di formarsi un'opinione in merito all'indipendenza del Revisore nello svolgimento di uno specifico incarico di Revisione.
<i>Ufficio</i>	Indica una sede di lavoro del Revisore o di un soggetto appartenente alla sua Rete nel quale il Responsabile dell'Incarico o un Socio Revisore Chiave esercita la sua attività. Gli uffici sono ripartiti secondo criteri geografici o tipologie di attività svolte. Il principale criterio che consente l'individuazione di un Ufficio è costituito dalla sussistenza di strette relazioni professionali tra i suoi componenti (a titolo esemplificativo, lo svolgimento di attività sulla medesima tipologia di materie o di clienti). Nel caso di Revisori di dimensioni contenute, l'ufficio può ricomprendere l'intera società o associazione professionale. In tale caso tutti i soci o dipendenti del

	Revisore sono soggetti alla disciplina prevista per i componenti di un Ufficio nel presente documento.
--	--

*COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE*¹⁽¹⁾

**	Michelangelo Rondelli - <i>Presidente</i>		
*	Vittorino Tedde - <i>Vice Presidente</i>		
**	Pietro Portaluppi - <i>Vice Presidente</i>		
*	Gianna Adami	**	Giovanni Cossu
*	Claudio Badalotti	*	Fabio Gallassi
**	Ezio Bassi	*	Gaspere Insaudo
**	Sebastiano Baudo	*	Gianluca Officio
*	Riccardo Bauer	**	Emilio Palma
**	Gianfranco Borio	*	Gianluca Ponzellini
*	Matteo Caratozzolo	**	Massimo Pulcini
**	Sergio Cassandrelli	**	Maurizio Serafini
**	Ulderico Ciarcià	*	Roberto Tizzano
*	Dario Colombo	*	Ambrogina Zanzi
*	Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti		
**	Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri		

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti: Lino De Vecchi

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri: Luciano Aldo Ferrari

Segretario tecnico della Commissione: Laura Pedicini

COMPOSIZIONE DEL GRUPPO DI STUDIO CHE HA ELABORATO IL DOCUMENTO

Responsabile del Gruppo di Studio: Claudio Badalotti

Componenti:

Claudio Badalotti
Mario Boella
Roberto Franchini
Alberto Giussani
Stefano Orlando
Simone Scettri

Collaborazione legale e scientifica:

Nicoletta Mazzali
Chiara Mosca
Aldo Sacchi

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 13/07/2005 e 28/01/2005.

Il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ha ratificato il documento con le seguenti limitazioni dell'ambito di applicazione:

“a) alle società di revisione iscritte nell'Albo speciale tenuto dalla CONSOB ex art. 161 del D.Lgs. 58/1998;

b) alle società di revisione iscritte nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della Giustizia nell'esercizio dell'attività di revisione delle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio ai sensi dell'art. 2409 *bis*”.

¹ IL DOCUMENTO E' STATO REDATTO CON LA COLLABORAZIONE ESTERNA DELL'ASSIREVI