

II

(Atti per i quali la pubblicazione non è una condizione di applicabilità)

COMMISSIONE

RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE

del 16 maggio 2002

L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali

[notificata con il numero C(2002) 1873]

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(2002/590/CE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 211, secondo trattino,

considerando quanto segue:

- (1) L'indipendenza dei revisori incaricati del controllo di legge dei conti è fondamentale per la fiducia del pubblico nell'affidabilità delle relazioni di revisione. Essa conferisce una maggiore credibilità alle informazioni finanziarie pubblicate ed è di particolare valore per gli investitori, i creditori, i dipendenti e gli altri soggetti che hanno un interesse nelle società dell'UE. Ciò vale in particolare per le società di interesse pubblico (per esempio società quotate, banche e intermediari finanziari, imprese di assicurazione, OICVM e imprese d'investimento).
- (2) L'indipendenza è anche il principale mezzo di cui dispone la professione per dimostrare al pubblico e alle autorità di regolamentazione che i revisori e le società di revisione preposte al controllo legale dei conti svolgono le loro funzioni con un rigore che soddisfa i principi etici generalmente riconosciuti, in particolare quelli di integrità ed obiettività.
- (3) La direttiva 84/253/CEE del Consiglio relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili⁽¹⁾ stabilisce i requisiti minimi delle persone che possono essere autorizzate all'esercizio del controllo di legge dei documenti contabili.

- (4) Gli articoli 24 e 25 della direttiva impongono agli Stati membri dell'UE di prescrivere che i revisori (persone fisiche o società di revisione) possano effettuare il controllo di legge dei conti solo se sono indipendenti. L'articolo 26 della direttiva prescrive agli Stati membri di garantire che i revisori siano passibili di adeguate sanzioni qualora vengano meno all'obbligo di indipendenza nell'esercizio delle loro funzioni. Inoltre, l'articolo 27 della direttiva impone agli Stati membri di garantire, come minimo, che i soci e gli azionisti di una società di revisione non intervengano nell'espletamento di funzioni di controllo in modo da compromettere l'indipendenza della persona fisica che effettua il controllo dei documenti in nome della società di revisione. Questo obbligo vale anche per i membri dell'organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza della società di revisione che non siano a loro volta revisori dei conti abilitati.

- (5) Le normative nazionali degli Stati membri in materia di indipendenza dei revisori legali differiscono al momento sotto diversi profili, quali: l'ambito delle persone cui si applica il requisito dell'indipendenza, sia all'interno che all'esterno della società di revisione; la natura delle relazioni finanziarie, d'affari o di altro tipo che possono legittimamente sussistere tra un revisore legale, una società di revisione o una persona che lavora in una società di revisione e il cliente oggetto della revisione; la natura dei servizi diversi dalla revisione che possono essere prestati ad un cliente e le misure di salvaguardia che devono essere istituite. In una situazione simile, diventa difficile assicurare agli investitori ed agli altri soggetti che detengono un interesse in una società dell'UE un grado uniformemente elevato di certezza che i revisori incaricati del controllo di legge dei bilanci esercitino le loro funzioni in tutta indipendenza nell'ambito dell'UE.

⁽¹⁾ GU L 126 del 12.5.1984, pag. 20.

- (6) Attualmente non esiste un insieme di principi etico-professionali internazionalmente accettato in materia di indipendenza dei revisori legali che possa fungere da termine di riferimento per le regole nazionali in materia di indipendenza nell'ambito dell'UE.
- (7) La problematica dell'indipendenza dei revisori è stata affrontata nel Libro verde della Commissione (del 1996) su «Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore dei conti nell'Unione europea» ⁽¹⁾ che è stato accolto con favore dal Consiglio, dal Comitato economico e sociale e dal Parlamento europeo. A seguito della comunicazione della Commissione del 1998 intitolata «La revisione contabile nell'Unione europea: prospettive future» ⁽²⁾ è stato costituito un comitato UE per la revisione contabile, il quale ha indicato l'indipendenza dei revisori come una delle sue preoccupazioni prioritarie. Infine, la comunicazione della Commissione «La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire» ⁽³⁾ sottolinea l'importanza di assicurare che la funzione di revisione legale dei conti venga esercitata a livelli qualitativi uniformemente elevati nell'ambito dell'Unione, sviluppando regole comuni anche per quanto riguarda le norme etico-professionali.
- (8) La presente iniziativa in materia di indipendenza dei revisori legali dei conti riguarda l'insieme della professione nell'UE. Essa mira a istituire un termine di riferimento per i requisiti degli Stati membri in materia di indipendenza in tutti i paesi dell'UE.
- (9) In sede di comitato per la revisione contabile si è convenuto che ciascuno Stato membro deve dare ai revisori legali, alle autorità di regolamentazione e al pubblico interessato una interpretazione comune del requisito di indipendenza mediante l'applicazione di principi fondamentali. Si assicurerà così nell'ambito dell'UE una coerenza di interpretazione e di trattamento dei fatti e delle circostanze che possono minacciare l'indipendenza del revisore legale dei conti. La definizione di siffatti principi deve anche contribuire ad assicurare condizioni di parità nella prestazione di servizi di revisione legale dei conti nell'ambito del mercato interno. I principi devono essere esaurienti, rigorosi, solidi, di agevole applicazione e ragionevoli. Essi devono essere interpretati e applicati con coerenza da ordini professionali, autorità di vigilanza e autorità di regolamentazione oltre che dai revisori contabili stessi, dai loro clienti e dagli altri soggetti interessati.
- (10) Il comitato per la revisione contabile ha inoltre convenuto di prendere le mosse dalla presente iniziativa per sviluppare principi comuni in materia di indipendenza. Si contribuirà in questo modo ad instaurare un mercato unico dei capitali dell'UE, come prospettato nel piano d'azione per i servizi finanziari ⁽⁴⁾ e approvato dal Consiglio europeo di Stoccolma ⁽⁵⁾. Tuttavia, mentre proseguono i lavori in vista dell'armonizzazione, la statuzione di norme nazionali in materia di indipendenza, che integrino i principi fondamentali definiti a livello dell'UE, va lasciata alla discrezione degli Stati membri. Tali norme devono applicarsi in particolare alla revisione di legge dei bilanci delle società che operano in settori regolamentati. Gli Stati membri possono eventualmente decidere di esigere che anche le società non quotate applichino i requisiti di indipendenza stabiliti per le società quotate.
- (11) In materia di indipendenza dei revisori legali dei conti, un approccio fondato sulla definizione di principi di base è preferibile ad un approccio mirante a stabilire regole dettagliate, in quanto crea una solida struttura all'interno della quale i revisori legali devono giustificare il proprio operato. Esso offre inoltre ai professionisti della revisione contabile e alle autorità di regolamentazione competenti la flessibilità necessaria per reagire prontamente ed efficacemente ai nuovi sviluppi nel mondo degli affari e nel contesto in cui si svolge il lavoro di revisione. Al tempo stesso, esso evita un approccio troppo formalistico e rigido nella determinazione di ciò che è e non è permesso, che rischia di emergere in un regime fondato su regole dettagliate. Un approccio fondato sulla definizione di principi di base è in grado di far fronte alla varietà quasi infinita di circostanze particolari che possono manifestarsi nella pratica e nei diversi ordinamenti giuridici dei paesi dell'UE. Di conseguenza, un approccio fondato su principi di base risponderà meglio alle esigenze dei mercati europei dei capitali e a quelle delle PMI.
- (12) Salvaguardando l'indipendenza dei revisori legali dei conti si producono benefici in termini di efficienza e altri effetti positivi che, in ultima analisi, contribuiscono all'efficienza generale dei mercati dei capitali. D'altro lato, preservare l'indipendenza dei revisori legali dei conti implica una serie di costi aggiuntivi che devono essere sostenuti da varie parti; tra questi figurano i costi relativi allo sviluppo, al mantenimento e all'applicazione delle misure di salvaguardia dell'indipendenza. Nel considerare i requisiti da imporre ai revisori legali dei conti, gli Stati membri e le autorità di regolamentazione devono tener conto dei costi e dei benefici prevedibili nei casi concreti. Per esempio, un certo requisito può apportare sostanziali benefici al pubblico ad un costo modesto se applicato alla revisione dei bilanci di entità di interesse pubblico, mentre se lo si applica alla revisione dei conti di una piccola società di interesse pubblico relativamente scarso esso può comportare costi sproporzionati ai benefici che ne derivano per gli utilizzatori dei bilanci della società stessa.

⁽¹⁾ GU C 321 del 28.10.1996, pag. 1.

⁽²⁾ GU C 143 dell'8.5.1998, pag. 12.

⁽³⁾ COM(2000) 359, del 13.6.2000.

⁽⁴⁾ COM(1999) 232, dell'11.5.1999.

⁽⁵⁾ Conclusioni della presidenza, Consiglio europeo di Stoccolma, 23 e 24 marzo 2001.

(13) Non basta semplicemente definire dei principi fondamentali per convincere il pubblico che i revisori legali dei conti dell'UE applicano standard di integrità e di indipendenza adeguati. Sono necessari opportuni sistemi di garanzia della qualità per verificare che i principi vengano correttamente applicati dai revisori legali dei conti nell'UE. A questo proposito, la raccomandazione della Commissione relativa ai requisiti minimi per il controllo della qualità della revisione legale dei conti nell'UE ⁽¹⁾ prevede verifiche esterne della qualità dei revisori legali dei conti, che comprendono la verifica del rispetto delle regole di indipendenza. I sistemi di controllo della qualità oggetto della raccomandazione devono essere soggetti a vigilanza pubblica.

(14) La presente raccomandazione costituisce un passo importante per assicurare la qualità della revisione contabile. Potrebbero rendersi necessarie misure ulteriori. La Commissione intende proporre una più ampia strategia in materia di revisione contabile, nel cui ambito verranno affrontate questioni quali l'uso degli International Standards on Auditing (ISA), l'instaurazione di una vigilanza pubblica sui professionisti della revisione contabile e il ruolo degli audit committee.

(15) La presente raccomandazione sottolinea che spetta agli stessi revisori contabili salvaguardare la propria indipendenza. Qualora la presente raccomandazione non producesse l'auspicata armonizzazione, la Commissione riesaminerà la situazione a tre anni dopo l'adozione della presente raccomandazione, tenendo conto degli sviluppi a livello internazionale. Nell'ambito di tale riesame si studierà specificamente in quale misura la presente raccomandazione abbia inciso sull'indipendenza dei revisori dei conti nei casi in cui i revisori hanno prestato ai clienti anche servizi diversi dalla revisione.

(16) In seno al comitato UE per la revisione contabile e al comitato di contatto per le direttive contabili vi è un consenso generale sui principi fondamentali della presente raccomandazione.

(17) La presente raccomandazione traccia un quadro di riferimento nel quale sono presi in considerazione tutti gli aspetti di ordine generale relativi all'indipendenza dei revisori legali dei conti. La sezione A enuncia i requisiti generali di indipendenza per i revisori legali dei conti e definisce l'ambito delle persone alle quali tali requisiti

devono applicarsi. La sezione B passa in rassegna una serie di circostanze specifiche nelle quali l'indipendenza del revisore rischia di essere compromessa e fornisce delle indicazioni in merito alle misure che un revisore legale dei conti deve prendere per minimizzare tali rischi in relazione ad uno specifico incarico di revisione. Va tenuto presente che la sezione B non ambisce a stilare un elenco esaustivo di tutte le circostanze nelle quali l'indipendenza del revisore rischia di essere minacciata, bensì intende mettere in guardia i revisori contro tali rischi ed indurli a prendere tutti i provvedimenti necessari conformemente ai principi ed agli indirizzi impartiti nella raccomandazione. I principi di base della sezione A e le misure di salvaguardia essenziali per circostanze specifiche indicate nella sezione B sono integrati da un allegato, che contiene spiegazioni e istruzioni complementari. I termini essenziali sono definiti nell'appendice,

RACCOMANDA:

Le regole, i principi e/o le regolamentazioni relative all'indipendenza dei revisori legali dei conti negli Stati membri dell'Unione europea devono essere conformi al seguente nucleo di principi fondamentali:

A. QUADRO GENERALE

Nello svolgere una revisione legale (*) dei conti, il revisore legale (2) deve essere indipendente dal cliente (*) il cui bilancio è oggetto di revisione, tanto sotto il profilo intellettuale quanto sotto il profilo formale. Un revisore legale non deve accettare un incarico di revisione legale dei conti se tra il revisore stesso e il cliente esistono relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere (comprese quelle derivanti dalla prestazione al cliente di taluni servizi diversi dalla revisione) tali che un terzo ragionevole ed informato riterrebbe compromessa l'indipendenza del revisore legale.

1. Obiettività, integrità e indipendenza

- 1) Obiettività e integrità professionale sono i principi preminenti alla base del giudizio di revisione sui bilanci. Il principale modo in cui il revisore legale può dimostrare al pubblico che una revisione legale viene compiuta secondo questi principi è di comportarsi, di fatto e agli occhi di terzi, in modo indipendente.
- 2) L'obiettività (come atteggiamento mentale) non può essere soggetta a verifica esterna, e l'integrità non può venire valutata in anticipo.
- 3) I principi e le norme in materia di indipendenza del revisore legale dovrebbero consentire ad un terzo ragionevole ed informato di valutare le procedure e i provvedimenti presi dal revisore legale per evitare o risolvere fatti e circostanze che costituiscono minacce o rischi per la sua obiettività.

(*) Termine definito nel glossario.

(2) Termine definito nel glossario. Il termine «revisore legale» designa tutte le persone fisiche o giuridiche, o qualsiasi tipo di società o di associazione, che siano abilitate dalla autorità degli Stati membri ad effettuare il controllo di legge (revisione legale) dei documenti contabili conformemente alle disposizioni dell'ottava direttiva in materia di diritto societario (84/253/CEE).

(1) C(2000) 3304, del 15.11.2000.

2. Responsabilità e ambito

- 1) Spetta al revisore legale stesso assicurare che sia rispettato il requisito di indipendenza del revisore legale.
- 2) Il requisito di indipendenza si applica:
 - a) al revisore legale stesso e
 - b) a coloro che si trovano in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale.
- 3) Si trovano in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale:
 - a) tutte le persone che partecipano direttamente alla revisione legale [il team incaricato (*)], compresi
 - i) i soci revisori (*), la direzione aziendale e il personale di revisione [il team di revisione (*)];
 - ii) professionisti di altre discipline che collaborano all'assolvimento dell'incarico di revisione (per esempio avvocati, attuari, fiscalisti, informatici, specialisti della gestione di tesoreria);
 - iii) coloro che provvedono al controllo di qualità o sovrintendono direttamente all'esecuzione dell'incarico di revisione;
 - b) tutte le persone che fanno parte della catena di comando (*) nell'esecuzione della revisione legale all'interno della società di revisione (*) o nell'ambito di una rete (*) alla quale la società appartiene;
 - c) tutte le persone nell'ambito della società di revisione o della rete che, per qualsiasi altro motivo, si trovino in una posizione tale da poter esercitare un'influenza sulla revisione legale.

3. Minacce e rischi per l'indipendenza

- 1) L'indipendenza del revisore legale può essere compromessa da diversi tipi di minacce, tra cui l'interesse personale, l'auto-riesame, l'esercizio del patrocinio legale, la familiarità o fiducia e l'intimidazione.
- 2) Il livello di rischio di compromissione dell'indipendenza del revisore contabile va determinato con riferimento alla significatività delle suddette minacce, considerate isolatamente o in combinazione tra loro, e della loro incidenza sull'indipendenza del revisore legale. Nel determinare il livello di rischio si dovranno considerare le circostanze specifiche della revisione legale di cui trattasi.
- 3) La valutazione dei rischi per l'indipendenza del revisore legale deve tenere nella debita considerazione sia:

- a) i servizi prestati al cliente in anni recenti e le relazioni intrattenute con il cliente in questione prima del conferimento dell'incarico di revisore legale e
- b) i servizi prestati al cliente e le relazioni intrattenute con il medesimo nel corso della revisione legale.

4. Sistemi di salvaguardia

- 1) Differenti tipi di salvaguardie — compresi divieti, restrizioni, altre politiche e procedure e obblighi d'informazione — devono essere messe in atto per ridurre o eliminare le minacce all'indipendenza del revisore legale (vedi A.3).
- 2) L'esistenza e l'efficacia delle diverse salvaguardie incidono sul livello del rischio di mancanza d'indipendenza.

4.1. Salvaguardie relative alle entità oggetto della revisione

4.1.1. Influenza della struttura di governo societario sulla valutazione del rischio di mancanza d'indipendenza

Il revisore legale deve considerare se la struttura di governo societario dell'entità oggetto della revisione offra presidi che riducano le minacce alla sua indipendenza e le modalità di funzionamento di tali presidi. Questi presidi includono:

- 1) la designazione del revisore legale da parte di persone diverse dalla direzione aziendale dell'entità oggetto della revisione e
- 2) un sistema di supervisione e comunicazioni all'interno dell'entità oggetto della revisione per quanto riguarda la revisione legale e gli altri servizi ad essa prestati dalla società di revisione o dalla rete cui essa appartiene.

4.1.2. Partecipazione dell'organo di controllo

- 1) Quando un'entità di interesse pubblico ha un organo di controllo (cfr. A.4.1.1), il revisore legale deve, almeno una volta l'anno:
 - a) comunicare all'organo di controllo, per iscritto:
 - i) l'importo totale dei corrispettivi che il revisore legale stesso, la società di revisione e i membri della sua rete hanno fatturato al cliente e alle sue consociate per la prestazione di servizi nel periodo di riferimento. Tale importo va suddiviso in quattro principali categorie di servizi: servizi di revisione legale; altri servizi di verifica (*); servizi di consulenza fiscale; altri servizi diversi dalla revisione. La categoria degli

(*) Termine definito nel glossario.

altri servizi diversi dalla revisione va ulteriormente suddivisa in sottocategorie finché le voci comprese in una di esse differiscono sostanzialmente tra loro. Questa suddivisione in sottocategorie deve almeno fornire informazioni sui corrispettivi per la fornitura di servizi relativi ai sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari, al servizio di revisione interna, alla valutazione, all'assistenza nella risoluzione di controversie e alla ricerca di personale. Per ciascuna (sotto)categoria di servizi, vanno indicati separatamente gli importi addebitati e quelli concordati, come pure le proposte o offerte per futuri contratti di prestazione di servizi;

ii) una descrizione di tutte le relazioni tra il revisore legale stesso, la società di revisione e i membri della sua rete, da un lato, e il cliente e le sue consociate (*), dall'altro, che, a suo giudizio, potrebbero essere ragionevolmente considerate atte a compromettere la sua indipendenza e obiettività e

iii) le salvaguardie in atto per ovviare a tali rischi;

b) confermare per iscritto che, secondo il suo giudizio professionale, il revisore legale è indipendente ai sensi dei requisiti regolamentari e professionali e che l'obiettività del revisore legale non è compromessa, o altrimenti dichiarare che egli teme che la sua indipendenza e obiettività possa essere compromessa e

c) chiedere di discutere le questioni di cui sopra con l'organo di controllo del cliente.

2) Se dei clienti che non sono entità di interesse pubblico dispongono di un organo di controllo, il revisore legale deve considerare se siano opportune misure analoghe.

4.2. Controllo di qualità

Sistemi di controllo della qualità che soddisfino i requisiti minimi di cui alla raccomandazione della Commissione sul controllo della qualità della revisione legale dei conti nell'UE ⁽¹⁾ sono un meccanismo necessario per contribuire ad assicurare il rispetto da parte dei revisori legali del requisito di indipendenza a livello degli Stati membri.

4.3. Le salvaguardie di ordine generale del revisore legale

4.3.1. Proprietà e controllo delle società di revisione

Se il revisore legale è una società di revisione, almeno la maggioranza dei diritti di voto (il 50 % più un voto) deve essere detenuto da persone abilitate ad effettuare la revisione legale

dei conti nell'Unione europea [revisori legali ⁽²⁾]. Lo statuto del revisore legale deve contenere disposizioni che assicurino che un proprietario che non sia egli stesso un revisore non possa acquisire il controllo della società di revisione ⁽³⁾.

4.3.2. Il sistema interno di salvaguardia della società di revisione

1) Il revisore legale deve istituire e mantenere un sistema di salvaguardie che costituisca parte integrante della struttura di gestione e di controllo interno dell'intera società.

2) Il funzionamento di tale sistema deve essere documentato in modo da poter essere assoggettato a sistemi di controllo della qualità (cfr. A.4.2).

3) Generalmente, il sistema di salvaguardie di una società di revisione include:

a) politiche in materia di indipendenza formulate per iscritto, che trattino dei requisiti correnti in materia di indipendenza, delle minacce all'indipendenza e delle relative salvaguardie;

b) un'attiva e tempestiva comunicazione delle politiche, e delle loro eventuali modifiche, ad ogni socio, membro della direzione aziendale e dipendente, comprese regolari azioni di addestramento e di formazione in materia;

c) procedure adeguate che devono essere applicate da soci, direzione aziendale e dipendenti al fine di rispettare i requisiti in materia di indipendenza, sia correntemente che per far fronte a circostanze particolari;

d) la designazione di professionisti della revisione di alto livello (soci) come responsabili dell'aggiornamento delle politiche, della tempestiva comunicazione degli aggiornamenti stessi e della supervisione dell'adeguato funzionamento del sistema di salvaguardie;

e) per ogni cliente, una documentazione che sintetizzi le conclusioni tratte dalla valutazione delle minacce all'indipendenza del revisore legale e il giudizio di conseguenza espresso per quanto riguarda il rischio di mancanza d'indipendenza. Devono essere indicate le motivazioni delle conclusioni raggiunte. Se sono state rilevate minacce significative, la documentazione deve includere una sintesi delle misure che sono state o saranno prese per evitare o eliminare i rischi per l'indipendenza, o almeno per ridurli ad un livello appropriato e

⁽²⁾ Ai fini della presente sezione in particolare, il termine «revisore legale» indica tutte le persone fisiche e giuridiche, o altri tipi di società o associazioni che sono abilitate dagli Stati membri ad effettuare il controllo di legge dei documenti contabili a norma dell'ottava direttiva in materia di diritto societario (84/253/CEE).

⁽³⁾ Il presente punto non si applica alle società di revisione per le quali lo Stato membro competente, a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, punto ii), seconda frase dell'ottava direttiva, non prescrive che la maggioranza dei diritti di voto sia detenuta da revisori legali, quando tutte le quote o azioni della società di revisione sono nominative e possono essere trasferite solo previo accordo della società di revisione e/o con l'approvazione dell'autorità competente per l'abilitazione dei revisori contabili.

(*) Termine definito nel glossario.

⁽¹⁾ C(2000) 3304, del 15.11.2000.

- f) il monitoraggio interno del rispetto delle politiche in materia di salvaguardie.

5. Pubblicità dei corrispettivi

- 1) Quando un revisore legale o, se il revisore legale è una persona fisica, la società di cui è membro o socio riceve una remunerazione da parte di un cliente per servizi (di revisione o non) prestati durante il periodo di riferimento del cliente, tutti i corrispettivi devono essere resi pubblici in forma adeguata.
- 2) Gli Stati membri o i loro organi di regolamentazione devono esigere che queste informazioni siano rese pubbliche nella misura in cui il bilancio sottoposto a revisione del cliente deve essere pubblicato a norma della rispettiva legislazione nazionale.
- 3) Il totale dei corrispettivi percepiti deve essere suddiviso secondo quattro categorie: servizi di revisione legale; altri servizi di verifica; servizi di consulenza fiscale; altri servizi diversi dalla revisione. I corrispettivi per gli altri servizi diversi dalla revisione vanno ulteriormente suddivisi per sottocategorie finché le voci comprese in una di esse differiscono sostanzialmente tra loro. Questa suddivisione in sottocategorie deve almeno fornire informazioni sui corrispettivi per la fornitura di servizi relativi ai sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari, al servizio di revisione interna, alla valutazione, all'assistenza nella risoluzione di controversie e alla ricerca di personale. Per ogni voce nell'ambito di una (sotto)categoria va indicato anche l'importo registrato alla voce corrispondente per il periodo di riferimento precedente. Inoltre, va presentata una ripartizione in percentuale delle diverse (sotto)categorie.
- 4) Nel caso della revisione legale di un bilancio consolidato, vanno pubblicizzati i corrispettivi percepiti dal revisore legale e dagli appartenenti alla stessa rete per i servizi prestati al cliente e alle sue entità comprese nel consolidamento.

B. CIRCOSTANZE SPECIFICHE

1. Interessi finanziari

- 1) Un interesse finanziario attuale o potenziale, diretto o indiretto, nel cliente o nelle sue consociate, compreso qualsiasi strumento derivato avente una relazione diretta con i medesimi, può minacciare l'indipendenza del revisore legale, se è detenuto dal revisore legale stesso o da qualsiasi persona

che si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale dei conti (qualsiasi persona che rientri nell'ambito definito al punto A.2).

Il revisore legale 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. Queste possono includere il rifiuto dell'incarico di revisione, o la rinuncia al medesimo, ovvero l'esclusione delle persone interessate dal team di revisione. Se del caso, e specialmente per quanto riguarda i clienti che sono entità di interesse pubblico, il revisore legale deve adoperarsi per coinvolgere l'organo di controllo in questo processo.

- 2) Un interesse finanziario nel cliente o nelle sue consociate è incompatibile con l'indipendenza del revisore legale se
 - a) il revisore legale, la società di revisione o qualsiasi membro del team incaricato della revisione o della catena di comando o qualsiasi socio della società o di una entità facente parte della sua rete che lavora in un «ufficio» (*) che partecipa in misura significativa all'assolvimento di un incarico di revisione, detiene
 - i) un interesse finanziario diretto nel cliente o
 - ii) un interesse finanziario indiretto nel cliente che sia significativo per una delle parti o
 - iii) un interesse finanziario (diretto o indiretto) nelle consociate del cliente che sia significativo per una delle parti;
 - b) qualsiasi altra persona che rientra nell'ambito di cui al punto A. 2 detiene un interesse finanziario (diretto o indiretto) nel cliente o nelle sue consociate, che sia significativo per una delle parti.

Di conseguenza, le persone di cui sopra non devono detenere alcun interesse finanziario del genere. Se un simile interesse viene acquisito per effetto di un evento esterno (per esempio eredità, donazione, fusione di imprese o società) 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 disporne. Nel frattempo, sono necessarie salvaguardie supplementari per mantenere l'indipendenza del revisore legale. Queste potrebbero includere un riesame del lavoro di revisione svolto dalla persona di cui trattasi o la sua esclusione da qualsiasi decisione sostanziale concernente la revisione legale del cliente.

- 3) L'indipendenza del revisore legale può essere minacciata anche da un interesse finanziario apparentemente non significativo nel cliente o nelle sue consociate. Il livello della minaccia sarà più alto, e probabilmente inaccettabile, se l'interesse non è acquisito o detenuto alle normali condizioni commerciali né negoziato alle normali condizioni di mercato. Spetta al revisore legale valutare il livello del rischio che un simile interesse presenta e assicurarsi che vengano eventualmente prese le opportune misure per ridurlo.

(*) Termine definito nel glossario.

2. Relazioni d'affari

1) Le relazioni d'affari tra il revisore legale, la società di revisione o qualsiasi altra persona che si trova in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale (qualsiasi persona che rientra nell'ambito definito nella sezione A. 2), da una parte, e il cliente, le sue consociate o la sua direzione aziendale, dall'altra, possono provocare minacce all'indipendenza del revisore legale derivanti da un rischio di conflitto di interessi, derivante dall'esercizio del patrocinio legale o di intimidazione.

2) Le relazioni d'affari o l'assunzione di un impegno ad instaurare tali relazioni devono essere vietate, a meno che si tratti di una relazione che rientra nel normale corso degli affari e non significativa sotto il profilo della minaccia che pone all'indipendenza del revisore legale.

Se l'organo in questione esiste, e in particolare per i clienti che sono entità di interesse pubblico, il revisore legale deve chiedere di discutere con l'organo di controllo del cliente ogni caso nel quale è lecito dubitare che una relazione d'affari rientri nel normale corso degli affari e quindi non significativa sotto il profilo della sua indipendenza.

3) I precedenti paragrafi 1) e 2) non si applicano alla prestazione di servizi di revisione legale. Tuttavia, né la società di revisione né qualsiasi altra società appartenente alla sua rete devono prestare servizi di revisione legale a

- a) un proprietario della società di revisione o
- b) una consociata di un proprietario, quando il proprietario può trovarsi in una posizione tale da poter influenzare un qualsiasi processo decisionale della società di revisione che interessi la sua funzione di revisione legale o
- c) un'entità nella quale una persona che abbia funzioni di supervisione o di direzione potrebbe essere in una posizione tale da poter influenzare un qualsiasi processo decisionale della società di revisione che interessi la sua funzione di revisione legale⁽¹⁾.

3. Lavoro alle dipendenze del cliente

1) Deve essere preclusa la possibilità che una persona in grado di influenzare il risultato della revisione legale possa lavorare alle dipendenze tanto della società di revisione (nell'ambito definito alla sezione A.2) quanto del cliente o delle sue consociate. Anche il prestito⁽²⁾ al cliente o ad una delle sue consociate va considerato come un doppio rapporto di lavoro dipendente. Se un dipendente della società di revisione

(1) Il paragrafo 3), lettere a) e b), non si applica alle società di revisione per le quali lo Stato membro competente, a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, punto ii), seconda frase dell'ottava direttiva, non prescrive che la maggioranza dei diritti di voto sia detenuta da revisori legali, quando tutte le quote o azioni della società di revisione siano nominative e possano essere trasferite solo previo accordo della società di revisione e/o con l'approvazione dell'autorità competente per l'abilitazione dei revisori contabili, purché un cliente di detta società di revisione non sia in una posizione tale da poter influenzare qualsiasi processo decisionale della società che interessi la sua funzione di revisione legale.

(2) Una persona impiegata nel quadro di un accordo di prestito di personale lavora sotto la diretta supervisione del cliente e non effettua alcuna operazione contabile e non prepara dati originali che non siano soggetti al controllo e all'approvazione del cliente.

ha lavorato presso un cliente nel quadro di un accordo di prestito di personale e deve essere assegnato al team incaricato di effettuare la revisione legale del cliente medesimo, occorre evitare di conferire a tale dipendente qualsiasi responsabilità di revisione per qualsiasi funzione o attività che egli era incaricato di svolgere o controllare durante il periodo del suo prestito (cfr. anche B.5 più sotto).

2) Se un membro del team incaricato sta per lasciare la società di revisione per passare alle dipendenze del cliente, le politiche e le procedure della società di revisione (cfr. A.4.3) devono comportare:

a) l'obbligo che i membri di un team incaricato comunichino immediatamente alla società di revisione qualsiasi situazione che potrebbe potenzialmente portarli a passare alle dipendenze del cliente;

b) l'immediata revoca di ogni membro del team incaricato della revisione che si trovi in una simile situazione dall'incarico di revisione in questione e

c) un immediato riesame del lavoro di revisione svolto dal membro del team incaricato che si dimette, o ha già lasciato la società, nel quadro dell'incarico di revisione in corso e/o (se del caso) di quello più recente da lui assolto. Questo riesame va eseguito da un professionista di grado più elevato. Se la persona che passa alle dipendenze del cliente è un socio o il socio titolare dell'incarico, il riesame deve essere eseguito da un socio che non ha partecipato all'esecuzione dell'incarico di revisione. (Se, per via delle sue dimensioni, la società di revisione non ha un socio che non ha partecipato all'esecuzione dell'incarico, può chiedere un riesame da parte di un altro revisore legale o chiedere il parere dell'organo di regolamentazione della professione).

3) Se un ex membro del team incaricato della revisione o una persona compresa nella catena di comando è passata alle dipendenze di un cliente, le politiche e le procedure della società di revisione devono assicurare che non rimanga alcun legame significativo tra la società stessa e la persona in questione. Ciò comporta:

a) a prescindere dal fatto che la persona abbia in precedenza partecipato all'esecuzione dell'incarico di revisione, che tutte le partecipazioni al capitale e gli altri interessi finanziari (compresi i diritti a pensione) 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 e la società di revisione;

b) che la persona non partecipi più, né di fatto né agli occhi di terzi, all'attività d'affari o professionale della società di revisione.

4) Il fatto che un socio revisore chiave lasci la società di revisione per assumere una funzione dirigenziale chiave (*) nella società cliente va visto come un fattore tale da provocare un rischio inaccettabilmente elevato per l'indipendenza. È quindi auspicabile che trascorra un periodo di almeno due anni prima che un socio revisore chiave possa assumere una funzione dirigenziale chiave.

4. Funzioni di direzione o di supervisione presso il cliente

- 1) Una persona che si trova in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale (una persona che rientri nell'ambito definito nella sezione A.2) non può essere membro di un organo di direzione (per esempio, consiglio di amministrazione) o di un organo di vigilanza (per esempio, audit committee o organo di controllo dell'amministrazione) di un cliente. Essa non deve neppure essere membro di uno di tali organi in una entità che detiene, direttamente o indirettamente, più del 20 % dei diritti di voto nel cliente, o nella quale il cliente detiene, direttamente o indirettamente, più del 20 % dei diritti di voto.
- 2) Se un ex membro del team di revisione assume funzioni di direzione o di supervisione in un cliente, si applica il punto B.3, numeri 3) e 4).

5. Passaggio alle dipendenze della società di revisione

Quando un amministratore o membro della direzione aziendale del cliente entra a far parte della società di revisione, questa persona non deve far parte del team incaricato della revisione per i due anni successivi alla data in cui ha lasciato il cliente. Se la persona fa parte della catena di comando, non deve partecipare ad alcuna decisione di sostanza concernente un incarico di revisione con il cliente in questione o con una delle sue consociate nei due anni successivi alla data in cui ha lasciato il cliente. Questo obbligo vale anche per gli ex dipendenti del cliente, a meno che le responsabilità e i compiti loro affidati presso il cliente fossero non significativi sotto il profilo della funzione di revisione legale.

6. Relazioni familiari e altre relazioni personali

- 1) Una persona che svolge le funzioni di revisore legale non deve accettare un incarico di revisione se uno dei suoi stretti familiari:
 - a) svolge funzioni di alta direzione aziendale nella società cliente;
 - b) si trova in una posizione tale da poter esercitare un'influenza diretta sulla preparazione delle registrazioni contabili del cliente o del suo bilancio;

c) detiene un interesse finanziario nel cliente (vedi B.1), a meno che esso non sia non significativo o

d) intrattiene una relazione d'affari con il cliente (vedi B.2), a meno che essa non rientri nel normale corso degli affari e sia non significativa sotto il profilo della minaccia che crea per l'indipendenza del revisore legale.

- 2) All'interno di una società di revisione o di una rete, una persona non deve essere assegnata al team incaricato della revisione se uno dei suoi stretti familiari risponde ai criteri indicati al punto 1), lettere da a) a d); questo vale anche per un socio revisore che lavora in un «ufficio» nel quale uno degli altri soci ha uno stretto familiare che risponde agli stessi criteri.

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 risponde ai criteri indicati al punto 1), lettere da a) a d) o se lavora in un «ufficio» nel quale uno dei soci ha uno stretto familiare che risponde a tali criteri.

- 3) Il revisore legale deve considerare se egli stesso o qualsiasi altra persona facente parte del team incaricato della revisione o della catena di comando, o qualsiasi persona che lavori in un «ufficio» del quale egli stesso o tale persona facciano parte, abbia una qualche altra stretta relazione di carattere personale per la quale sarebbero necessarie salvaguardie simili.
- 4) La valutazione dei fatti relativi alle strette relazioni personali della persona in questione deve fondarsi sulla conoscenza del revisore legale e della persona interessata. Spetta alla persona stessa informare il revisore legale di qualsiasi fatto o circostanza che potrebbero richiedere salvaguardie intese ad attenuare un rischio di mancanza d'indipendenza di livello inaccettabile.

7. Servizi diversi dalla revisione

7.1. Principi generali

- 1) Quando un revisore legale, una società di revisione o una società facente parte della sua rete presta servizi diversi dai servizi di revisione legale (servizi non di revisione) ad un cliente o ad una delle sue consociate, il sistema generale di salvaguardie (A.4.3) del revisore legale deve assicurare che:
 - a) le persone alle dipendenze della società di revisione o della società appartenente alla sua rete non prendano alcuna decisione né partecipino a qualsiasi processo decisionale per conto del cliente o di una delle sue consociate o della sua direzione aziendale nel corso della prestazione di un servizio non di revisione e

(*) Termine definito nel glossario.

- b) se rimane un rischio di mancanza d'indipendenza dovuto a specifiche minacce risultanti dalla natura del servizio non di revisione, questo rischio sia ridotto ad un livello accettabile.
- 2) Anche se non partecipa al processo decisionale del cliente o di una delle sue consociate, il revisore legale deve considerare, tra l'altro, quale delle seguenti salvaguardie in particolare possa attenuare un'eventuale minaccia residua per l'indipendenza:
- a) misure per ridurre il rischio di auto-riesame separando le responsabilità e le conoscenze nell'esecuzione di specifici incarichi non di revisione;
- b) la comunicazione automatica di qualsiasi incarico di revisione e non a coloro che, all'interno della società di revisione o della rete, sono responsabili della salvaguardia dell'indipendenza, compresa la supervisione delle attività in corso;
- c) il riesame del lavoro di revisione legale da parte di un socio revisore che non partecipa alla prestazione di alcun servizio al cliente o ad una delle sue consociate o
- d) un riesame esterno da parte di un altro revisore legale o la consultazione dell'organo di regolamentazione della professione.
- 3) Se del caso, e specie per quanto riguarda i clienti che sono entità di interesse pubblico, il revisore legale deve chiedere di discutere della prestazione di servizi non di revisione al cliente o ad una delle sue consociate con l'organo di controllo del cliente stesso (cfr. A.4.1.2).

7.2. Esempi — Analisi di situazioni specifiche

7.2.1. Preparazione delle registrazioni contabili e preparazione del bilancio

- 1) Esiste un rischio di auto-riesame quando un revisore contabile, una società di revisione, un'entità facente parte di una rete di società o un loro socio, membro della direzione aziendale o dipendente partecipano alla tenuta della contabilità o preparazione del bilancio del cliente. La significatività della minaccia dipende dalla portata della partecipazione di queste persone al processo di preparazione e dal livello di interesse pubblico.
- 2) La significatività del rischio di auto-riesame è sempre considerata troppo elevata per consentire una partecipazione al processo di preparazione a meno che l'assistenza prestata sia di natura esclusivamente tecnica o meccanica o la consulenza fornita sia di natura puramente informativa.
- 3) Tuttavia, per quanto riguarda la revisione legale di entità di interesse pubblico, la prestazione di qualsiasi genere di assistenza diversa da quella insita nell'incarico stesso di revisione legale sarebbe percepita come fonte di un rischio di

mancanza d'indipendenza di livello inaccettabilmente elevato e deve pertanto essere vietata.

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

- 1) La prestazione ad un cliente, da parte del revisore legale, della società di revisione o di un'entità appartenente alla sua rete, di servizi che comportano la progettazione e la realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari (FITS) utilizzati per generare informazioni che costituiscono parte dei documenti di bilancio del cliente può dare luogo ad un rischio di auto-riesame.
- 2) La significatività del rischio di auto-riesame è ritenuta troppo elevata per consentire che un revisore legale, una società di revisione o una società facente parte del suo gruppo prestino servizi relativi al FITS a meno che:
- a) la direzione aziendale del cliente dichiarerà per iscritto di assumersi la responsabilità dell'intero sistema di controllo interno;
- b) il revisore legale si è assicurato che la direzione aziendale del cliente non faccia affidamento sul funzionamento del FITS come base primaria per determinare l'adeguatezza dei controlli interni e dei sistemi di informativa finanziaria della società;
- c) nel caso della progettazione della configurazione del FITS, il servizio prestato consiste nella progettazione sulla base di specifiche determinate dalla direzione aziendale del cliente e
- d) i servizi relativi al FITS non costituiscono un progetto «chiavi in mano» (ossia un progetto che consiste nella progettazione del software, nella configurazione del hardware e nella realizzazione di entrambi), a meno che il cliente o la sua direzione aziendale confermino esplicitamente nella dichiarazione scritta di cui alla lettera a) che si assumono 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.

Queste disposizioni non sono intese a limitare i servizi che un revisore legale, una società di revisione o una società facente parte della sua rete prestano in relazione alla valutazione, alla progettazione e alla realizzazione dei controlli contabili interni e dei controlli di gestione del rischio, purché le persone che prestano i servizi in questione non agiscano in quanto dipendenti e si astengano dall'assumere compiti propri della direzione aziendale.

3) Nei casi non soggetti al divieto di cui al punto 2), il revisore legale deve considerare se siano necessarie salvaguardie aggiuntive per attenuare un rischio residuo di auto-riesame. In particolare, se i servizi che comportano la progettazione e la realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari debbano essere prestati solo da un team di esperti con personale diverso (compreso il socio titolare dell'incarico) e linee di dipendenza gerarchica diverse da quelle del team incaricato.

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 dalla revisione interna o prodotti nel corso della revisione legale e la messa in atto dei conseguenti provvedimenti.

7.2.3. Servizi di valutazione

1) Esiste un rischio di auto-riesame ogni volta che un revisore legale, una società di revisione, un'entità facente parte di una rete o un socio, membro della direzione aziendale o dipendente dei medesimi presta al cliente servizi di valutazione che sfociano nella preparazione di una valutazione che è destinata ad essere incorporata nel bilancio del cliente.

Se il revisore legale non ritiene che queste condizioni siano soddisfatte, né egli stesso, né la società di revisione né un'entità facente parte della sua stessa rete devono partecipare alla revisione interna del cliente.

2) La significatività del rischio di auto-riesame è considerata troppo elevata per consentire la prestazione di servizi di valutazione che portano alla determinazione di importi che sono significativi in relazione al bilancio e la cui valutazione comporta un grado significativo di soggettività, inerente alla voce di cui trattasi.

b) Non accettare i risultati dei processi di revisione interna ai fini della revisione legale senza adeguati controlli. Questi controlli devono comportare un successivo riesame delle parti rilevanti del lavoro di revisione interna da parte di un socio revisore che non partecipi né alla revisione legale né al lavoro di revisione interna.

3) Nei casi non soggetti al divieto di cui al punto 2), il revisore legale deve considerare se siano necessarie salvaguardie aggiuntive per attenuare un rischio residuo di auto-riesame. In particolare, se i servizi di valutazione debbano essere prestati solo da un team di esperti con personale diverso (compreso il socio titolare dell'incarico) e linee di dipendenza gerarchica diverse da quelle del team incaricato.

7.2.5. Rappresentanza del cliente in sede di risoluzione di una lite

1) Esiste un rischio derivante dall'esercizio di patrocinio legale quando un revisore legale, una società di revisione, un'entità facente parte della sua rete o un suo socio, membro della direzione aziendale o dipendente rappresenta il cliente nella risoluzione di una controversia o di una lite. Può insorgere anche un rischio di auto-riesame qualora il servizio di cui trattasi comprenda una stima delle possibilità di successo del cliente nella risoluzione della lite e incida di conseguenza sugli importi che dovranno essere iscritti in bilancio.

7.2.4. Partecipazione alla revisione interna del cliente

1) Un rischio di auto-riesame può sorgere in talune circostanze nelle quali un revisore legale, una società di revisione o un'entità facente parte di una rete presta servizi di revisione interna ad un cliente.

2) L'entità dei rischi sia derivanti dall'esercizio del patrocinio legale sia di auto-riesame è considerata troppo elevata per consentire che un revisore legale, una società di revisione, un'entità facente parte della sua rete o un socio, membro della direzione aziendale o dipendente dei medesimi rappresentino il cliente nella risoluzione di una lite che verte su questioni che, secondo quanto ci si può ragionevolmente attendere, sono atte ad incidere in modo rilevante sul bilancio del cliente e implicano intrinsecamente un significativo grado di soggettività.

2) Per attenuare il rischio di auto-riesame quando partecipa al processo di revisione interna di un cliente, il revisore legale deve:

a) assicurarsi che la direzione aziendale o l'organo di controllo del cliente 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

3) Nei casi non soggetti al divieto di cui al punto 2), il revisore legale deve considerare se siano necessarie salvaguardie aggiuntive per attenuare un rischio residuo di auto-riesame. Queste potrebbero comprendere l'impiego di personale (compreso il socio titolare dell'incarico) che non abbia rapporti con il team incaricato e linee di dipendenza gerarchica diverse.

7.2.6. Reclutamento di membri dell'alta direzione aziendale

- 1) Quando un revisore legale, una società di revisione, un'entità facente parte della sua rete o un loro socio, membro della direzione aziendale o dipendente partecipa al reclutamento di personale con incarichi dirigenziali o chiave per il cliente, possono sorgere diversi tipi di rischi per l'indipendenza. Questi possono includere rischi di conflitto di interessi, fiducia o intimidazione.
- 2) Prima di accettare qualsiasi incarico di partecipazione all'assunzione di personale con compiti dirigenziali o chiave, il revisore legale deve valutare i rischi attuali e futuri che potrebbero sorgere per la sua indipendenza. Egli deve poi considerare quali siano le salvaguardie da prendere per ridurre i rischi in questione.
- 3) Quando si tratta di reclutare persone per mansioni finanziarie e amministrative chiave, i rischi per l'indipendenza del revisore legale sono molto elevati. Così stando le cose, il revisore legale deve considerare attentamente se esistano circostanze nelle quali persino la proposta di un elenco di candidati potenziali per i posti in questione potrebbe comportare un grado inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza. Quando si tratta della revisione legale di entità di interesse pubblico, il rischio di mancanza d'indipendenza va considerato troppo elevato per consentire di proporre una simile rosa di candidati.
- 4) In ogni caso, la decisione di assumere questa o quella persona deve essere sempre presa dal cliente.

8. Onorari di revisione e per servizi diversi dalla revisione

8.1. Corrispettivi in funzione del risultato

- 1) Accordi sui corrispettivi per incarichi di revisione secondo i quali l'entità della remunerazione dipende dai risultati dei servizi prestati danno origine a rischi di conflitto di interessi e derivanti dall'esercizio del patrocinio legale che sono considerati tali da comportare un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza. È quindi necessario che:
 - a) non vengano mai accettati incarichi di revisione per cui è previsto un corrispettivo in funzione dei risultati e
 - b) per evitare ogni apparenza di correlazione con i risultati, la base di calcolo del corrispettivo di revisione sia concordata ogni anno in anticipo. Gli accordi devono comportare un margine di variazione per tener conto di fattori inaspettati che possano influenzare l'entità del lavoro.
- 2) Una minaccia per l'indipendenza può derivare anche da accordi su corrispettivi in funzione del risultato per servizi diversi dalla revisione che il revisore legale, la società di revisione o un'entità appartenente alla sua rete presta ad un cliente o ad una delle sue consociate. Il sistema di salva-

guardia del revisore legale (vedi A.4.3.2) deve quindi assicurare che:

- a) non venga mai concluso un accordo del genere senza prima valutare il rischio che esso può comportare per l'indipendenza e assicurarsi che siano disponibili salvaguardie adeguate per ridurre questo rischio ad un livello accettabile e
- b) a meno che il revisore legale non abbia constatato che sono in atto salvaguardie adeguate per annullare le minacce per l'indipendenza, l'incarico diverso dalla revisione sia rifiutato o il revisore legale rinunci all'incarico di revisione legale per accettare l'incarico diverso dalla revisione.

8.2. Relazione tra totale dei corrispettivi e totale dei ricavi

- 1) La prestazione di qualsiasi servizio (di revisione e non) da parte di un revisore legale, di una società di revisione o di una rete ad un cliente o alle sue consociate non deve assumere un'importanza tale da instaurare una dipendenza finanziaria, effettiva o apparente, nei confronti del cliente o del gruppo di clienti di cui trattasi.
- 2) Si considera che esiste una dipendenza finanziaria quando il totale dei corrispettivi (per servizi di revisione e non) che una società di revisione o una rete ricevono o riceveranno da un unico cliente e dalle sue consociate rappresentano una percentuale indebitamente elevata del totale dei ricavi di ogni anno nell'arco di un periodo di cinque anni.
- 3) Il revisore legale deve anche considerare se con un cliente e con le sue consociate esistano relazioni che comportano onorari che potrebbero apparire tali da implicare una dipendenza finanziaria con una persona che è in grado di influire sull'esito della revisione legale (qualsiasi persona di cui al punto A.2).
- 4) In ogni caso, il revisore legale, la società di revisione o la rete devono essere in grado di dimostrare che non esiste una dipendenza finanziaria nei confronti di un determinato cliente o delle sue consociate.

8.3. Corrispettivi arretrati

Quando i corrispettivi per il lavoro di revisione o per altri servizi rimangono non pagati 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 (vedi anche B.2), la minaccia per l'indipendenza derivante dal rischio di conflitto di interessi è da considerare così significativa che un revisore legale non deve accettare il rinnovo dell'incarico o, se opportuno e praticabile, deve dimettersi dall'incarico di revisione in corso. La situazione deve essere esaminata da un socio che non partecipa alla prestazione di alcun servizio a favore del cliente in questione. Se non è possibile compiere un simile esame, la situazione deve essere sottoposta a valutazione esterna, da affidare ad un altro revisore legale. In alternativa, va consultato l'organo di regolamentazione della professione.

8.4. Determinazione del prezzo

Il revisore legale deve essere in grado di dimostrare che il corrispettivo chiesto per un incarico di revisione è tale da coprire l'assegnazione del tempo e del personale qualificato necessari per l'esecuzione dei compiti previsti e per il rispetto di tutti i principi, gli orientamenti e le procedure di controllo di qualità applicabili in materia di revisione contabile. Egli deve anche essere in grado di dimostrare che le risorse assegnate sono almeno equivalenti a quelle che sarebbero assegnate ad un altro lavoro di natura analoga.

9. Controversie

- 1) Possono sorgere sia un rischio di conflitto di interessi, sia un rischio derivante dall'esercizio del patrocinio legale quando nasce, o sembra probabile che debba nascere, una controversia tra il revisore legale, la società di revisione o qualsiasi altra persona che si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale (qualsiasi persona di cui al punto A.2), da un lato, e un cliente o le sue consociate, dall'altro. Tutti i servizi, di revisione e non, prestati al cliente devono essere presi in considerazione per la valutazione di questi rischi.
- 2) Quando il revisore legale si rende conto che potrebbe sorgere un rischio del genere, deve discutere il caso con l'organo di controllo del cliente o, se non esiste un organo del genere, con l'organo di regolamentazione della professione. È probabile che la minaccia per l'indipendenza del revisore legale diventi significativa se esiste un serio rischio di una controversia che sia rilevante per una qualsiasi delle parti interessate o di una controversia che metta in causa una revisione legale anteriore o se una controversia rilevante è in atto. Il revisore legale deve sospendere l'esecuzione del suo incarico non appena simili circostanze si manifestino, fatte salve le disposizioni della legge nazionale.

10. Personale con incarichi di responsabilità protratti nel tempo

- 1) Possono sorgere rischi di fiducia o di familiarità quando alcuni componenti del team incaricato della revisione partecipano regolarmente e per un lungo periodo di tempo alla revisione del medesimo cliente, specie quando si tratta di clienti che sono entità di interesse pubblico.
- 2) Per ridurre tali rischi, quando si tratta della revisione di una entità di interesse pubblico, il revisore legale è tenuto:
 - a) come minimo, a sostituire i soci revisori chiave (*) del team incaricato (compreso il socio titolare dell'incarico) entro 7 anni dalla loro assegnazione al team incaricato. I soci revisori chiave non devono poter essere nuovamente assegnati alla revisione del medesimo cliente prima che sia trascorso un periodo di almeno due anni dalla data della loro sostituzione e
 - b) a valutare il rischio di mancanza d'indipendenza che potrebbe sorgere in relazione alla protratta partecipazione di altri componenti del team incaricato e a prendere le opportune salvaguardie per ridurlo ad un livello accettabile.
- 3) Quando si tratta di clienti diversi da entità di interesse pubblico, è comunque preferibile che si applichino le procedure descritte sopra al punto 2. Tuttavia, se una società di revisione non è in grado di provvedere ad una rotazione dei soci revisori chiave, il revisore legale deve determinare quali altre salvaguardie devono essere prese per ridurre il rischio di mancanza d'indipendenza ad un livello accettabile.

Gli Stati membri sono destinatari della presente raccomandazione.

Fatto a Bruxelles, il 16 maggio 2002.

Per la Commissione

Frederik BOLKESTEIN

Membro della Commissione

(*) Termine definito nel glossario.

ALLEGATO

I commenti riportati qui di seguito sono destinati a fornire indicazioni supplementari per l'interpretazione dell'insieme di principi fondamentali stabiliti nella raccomandazione.

A. QUADRO GENERALE

Il criterio fondamentale per giudicare l'efficacia dell'approccio adottato da un revisore legale per ridurre le minacce ed i rischi per la propria indipendenza in relazione ad uno specifico incarico di revisione è se un terzo ragionevole ed informato, che conosca tutti i fatti e le circostanze rilevanti attinenti ad uno specifico incarico di revisione, giungerebbe alla conclusione che il revisore esercita in modo obiettivo ed imparziale la sua capacità di giudizio su tutte le questioni sottoposte alla sua attenzione.

Il revisore legale deve avere chiaro cosa significa «obiettività», che è un atteggiamento mentale, e cosa significa «indipendenza», sia sotto il profilo dei fatti che della percezione da parte dei terzi. Di conseguenza, nel valutare se sia in grado di svolgere una revisione obiettiva ed indipendente, egli deve considerare una vasta gamma di fattori e di problemi, tra i quali: l'ambito delle persone, a parte il revisore medesimo, che possono influenzare il risultato della revisione in questione; se esistano minacce o rischi, effettivi o potenziali, che un terzo ragionevole ed informato possa considerare tali da compromettere la sua indipendenza; quale sistema di misure di salvaguardia possa eliminare o minimizzare le minacce o i rischi eventuali e dimostrare la sua indipendenza. In taluni casi, l'unica misura che dimostrerebbe inequivocabilmente la sua indipendenza potrà essere quella di declinare taluni tipi di relazioni con il cliente sottoposto a revisione.

1. OBIETTIVITÀ, INTEGRITÀ E INDIPENDENZA

La comprensione da parte del pubblico dei requisiti etico-professionali che devono essere soddisfatti dai revisori legali costituisce una condizione preliminare per la fiducia del pubblico nella funzione di interesse pubblico della revisione legale, nell'attendibilità dei bilanci sottoposti a revisione e nella capacità dei professionisti della revisione di svolgere correttamente il loro ruolo nel processo di revisione. Ciò implica anche una comprensione dei modi nei quali il rispetto di questi requisiti può essere controllato. È quindi importante che vi sia una visione comune di ciò che significa «requisito di indipendenza del revisore legale»⁽¹⁾, della relazione di questa nozione con i requisiti etico-professionali di «obiettività» e «integrità»⁽²⁾, e di come, e in quale misura, il soddisfacimento di questi requisiti possa essere valutato obiettivamente.

Fine ultimo della revisione legale è esprimere un giudizio di revisione obiettivo. Il revisore legale può dimostrare che è in grado di esprimere un simile giudizio principalmente facendo vedere che esegue l'incarico di revisione in modo obiettivo. Per dimostrare questo egli deve agire con equità, onestà intellettuale, integrità (che implica trattamento equo e veridicità) e senza conflitti di interesse che possano compromettere la sua indipendenza.

Né l'obiettività né l'integrità possono essere agevolmente messi alla prova o assoggettati a verifica esterna. Di conseguenza, gli Stati membri e i professionisti della revisione contabile hanno sviluppato regole e indirizzi che sanciscono la preminenza di tali principi e chiariscono le responsabilità etico-professionali dei revisori legali.

Il requisito di indipendenza del revisore contabile comprende due aspetti:

- indipendenza in quanto atteggiamento mentale, vale a dire un atteggiamento che lo induce a prendere in considerazione tutti gli elementi rilevanti per l'esercizio del suo compito, ma nessun fattore estraneo, e
- indipendenza agli occhi dei terzi, vale a dire che il revisore evita di essere associato a fatti e circostanze che siano tali da indurre un terzo ragionevole ed informato a mettere in dubbio la capacità del revisore contabile di svolgere il suo compito in modo obiettivo.

L'indipendenza del revisore legale deve essere messa alla prova guardando in primo luogo alle circostanze rilevanti nelle quali si trova il revisore legale, e in particolare alle sue relazioni ed ai suoi interessi che possano avere un qualche nesso con i suoi compiti.

L'indipendenza non è un requisito che il revisore legale debba soddisfare in maniera assoluta, mantenendosi libero da qualsiasi relazione economica, finanziaria o di altro genere che possa apparire come implicante una qualche forma di dipendenza. Si tratta di uno stato manifestamente impossibile da raggiungere, in quanto ognuno si trova necessariamente in un qualche rapporto di dipendenza o relazione con altre persone.

⁽¹⁾ Cfr. articolo 24 dell'ottava direttiva, che impone agli Stati membri di prescrivere che i revisori legali siano indipendenti secondo il diritto dello Stato membro che impone la revisione legale.

⁽²⁾ Cfr. anche articolo 23 dell'ottava direttiva, che impone agli Stati membri di prescrivere che i revisori legali svolgano i loro compiti con diligenza professionale.

Tuttavia, è possibile verificare obiettivamente il rispetto da parte del revisore legale del requisito dell'indipendenza attraverso un processo di monitoraggio. Questo esaminerebbe dapprima le circostanze rilevanti nelle quali si trova il revisore legale, e in particolare se egli abbia relazioni o interessi che abbiano attinenza con il suo incarico. In secondo luogo, si chiederebbe se le relazioni o gli interessi individuati siano tali da indurre un terzo ragionevole e informato, che conosca tutte le circostanze, a concludere che il revisore legale è indipendente, vale a dire in grado di esercitare la sua capacità di giudizio in modo obiettivo e imparziale su tutti gli aspetti coperti dall'incarico di revisione. In questo senso, l'indipendenza potrebbe essere considerata come un indice dell'integrità e dell'obiettività ed essere verificata da un terzo ragionevole e informato.

2. RESPONSABILITÀ E AMBITO

Responsabilità

I revisori legali, siano essi persone fisiche o giuridiche, sono tenuti a conformarsi in generale alle leggi nazionali e alle norme professionali relative alla revisione legale. Questo vale anche per le norme in materia di indipendenza.

Nel caso di uno specifico incarico di revisione legale, è il revisore legale che riceve l'incarico che è responsabile del rispetto del requisito di indipendenza del revisore. Questo requisito non si applica soltanto al revisore stesso e all'entità organizzativa che costituisce la società di revisione (nell'ipotesi in cui si tratti di una persona giuridica distinta dal revisore legale), ma anche a qualsiasi altra persona che sia in grado di influenzare il risultato della revisione legale.

Il revisore legale o — se il revisore legale è una persona fisica — la società di revisione che svolge il lavoro di revisione deve disporre di sistemi adeguati per prendere tutti i provvedimenti ragionevoli per assicurarsi che ogni persona all'interno della società si conformi alle sue politiche e procedure in materia di indipendenza (cfr. anche A. 4.3). Questi sistemi devono includere, tra l'altro, questioni quali l'organizzazione interna, i contratti di lavoro e le sanzioni.

Se il revisore legale appartiene ad una rete, deve prendere tutti i provvedimenti ragionevoli per assicurare che, nella misura in cui siano in una posizione tale da poter esercitare un'influenza sulla revisione legale, le entità appartenenti alla rete in questione, i loro proprietari, azionisti, soci, membri della direzione aziendale e dipendenti si conformino tutti alle regole in materia di indipendenza che si applicano nella giurisdizione nella quale deve essere espresso il giudizio sul bilancio. Questo requisito può, per esempio, essere soddisfatto nei modi seguenti:

- mediante disposizioni contrattuali che consentono al revisore legale di imporre regole in materia di indipendenza alle società appartenenti alla sua rete, ai loro soci (*), membri della direzione aziendale e dipendenti per quanto riguarda specificamente i suoi clienti, regole riguardanti tra l'altro procedure di controllo di qualità applicate reciprocamente dalle società della rete e il diritto di accesso del controllo di qualità esterno,
- fornendo alle società appartenenti alla sua rete regolari informazioni sui propri clienti e chiedendo a dette società di comunicare regolarmente informazioni sulle proprie relazioni d'affari e finanziarie con i suddetti clienti. Questo flusso di informazioni nei due sensi è necessario per individuare tutte le relazioni che le società appartenenti alla stessa rete possono avere con un cliente e le sue consociate e che possano avere rilievo ai fini delle politiche in materia di indipendenza del revisore legale,
- instaurando procedure obbligatorie di consultazione all'interno della società qualora sorgano dei dubbi sulla possibilità che l'indipendenza del revisore legale possa essere compromessa dalle relazioni del suo cliente con una delle società appartenenti alla rete.

Questi strumenti possono essere atti anche a salvaguardare l'indipendenza in situazioni nelle quali partecipano al lavoro di revisione subcontraenti o agenti del revisore legale o della società di revisione, estranei alle società appartenenti alla rete.

Per qualsiasi incarico specifico di revisione nel quale il revisore legale è una società di revisione, la responsabilità della determinazione dell'ambito delle persone cui si applica il requisito di indipendenza, e della definizione degli strumenti e delle regole appropriati da mettere in opera per quanto riguarda tali persone, spetta generalmente al socio titolare dell'incarico di revisione (*). Questa persona dovrà esercitare adeguatamente la sua facoltà di giudizio professionale per adempiere al suo compito, in quanto sarà sua responsabilità valutare se il requisito di indipendenza sia o no rispettato. Essa dovrà anche essere informata di qualsiasi relazione - di revisione e non di revisione - che il revisore legale, la società di revisione o la rete intrattiene con il cliente (cfr. anche «Politiche della società di revisione in materia di indipendenza» al punto A.4.3.2).

(*) Termine definito nel glossario

Determinazione dell'ambito

Il revisore legale deve riconoscere che la sua indipendenza può essere minacciata non solo dalle sue relazioni con il cliente ma anche da altre relazioni dirette o indirette con altre persone e società nell'ambito dell'esercizio della sua attività e nel contesto in cui si svolge la revisione. Il revisore legale deve valutare le minacce attuali o potenziali che derivano dalle relazioni del cliente con le persone fisiche e giuridiche nell'ambito del team incaricato, della società di revisione e di qualsiasi rete alla quale appartenga. Egli deve anche esaminare le relazioni con altre persone, quali subcontraenti o agenti della società di revisione o del cliente, compresi quelli che svolgono compiti non attinenti alla revisione, e le relazioni eventuali tra queste ultime. In sintesi, egli deve individuare qualsiasi persona che si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale.

Nel determinare l'ambito delle persone alle quali deve applicarsi il requisito dell'indipendenza, il revisore legale deve essere sensibile a tutta una serie di fattori. Questi possono comprendere le dimensioni e la struttura giuridica e organizzativa del cliente, le dimensioni, la struttura e l'organizzazione interna della società di revisione e di qualsiasi rete cui essa appartenga. Il revisore legale deve anche considerare il volume e la natura dei servizi prestati al cliente dalla società di revisione o dalle altre società appartenenti alla sua stessa rete.

Per esempio, per una piccola società di revisione di quattro o cinque soci che è il revisore legale di una società con tre filiali, tutte nello stesso Stato membro, le regole in materia di indipendenza si applicherebbero normalmente a:

- il socio titolare dell'incarico, il team di revisione, e qualsiasi socio facente parte della catena di comando,
- qualsiasi socio responsabile di servizi diversi dalla revisione prestati al medesimo cliente e
- qualsiasi altra persona nell'ambito della società che sia, o possa essere considerata da terzi, in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale.

Se invece il revisore legale di una società multinazionale di medie dimensioni è una società di revisione appartenente ad una rete, l'ambito delle regole potrebbe estendersi fino a comprendere:

- il socio titolare dell'incarico e il team di revisione del revisore legale,
- qualsiasi socio o membro del team di revisione della medesima società di revisione o di un'altra società della rete che partecipi alla revisione delle entità estere del cliente, compresi quelli che lavorano nei servizi centralizzati o nelle unità specializzate in una particolare disciplina che contribuiscono a tali lavori,
- qualsiasi socio della medesima società di revisione o di un'altra società della rete che partecipi alla prestazione di servizi diversi da quelli di revisione al medesimo cliente,
- qualsiasi socio inserito nella catena di comando (nella giurisdizione nella quale deve essere espresso il giudizio sul bilancio o in un paese estero nel quale vengono svolti lavori di revisione e non a beneficio del cliente) e
- qualsiasi altra persona nell'ambito della società o di un'altra società appartenente alla stessa rete che si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale.

In ogni caso, il requisito di indipendenza si applica in eguale misura a tutte le persone che rientrano nel suo ambito; la differenza risiede nel numero delle persone che il revisore legale è tenuto a prendere in considerazione per decidere se vadano o meno incluse nel suo ambito.

Persone diverse dai membri del team incaricato e dalle persone inserite nella catena di comando

Il revisore legale deve inoltre esaminare il caso delle altre persone che, pur non facendo parte del team incaricato o della catena di comando, potrebbero influenzare il risultato della revisione legale. Queste potrebbero comprendere:

- proprietari o azionisti della società di revisione potenzialmente influenti grazie alla significatività dei loro diritti di voto. Se, per esempio, una società di revisione ha solo pochi proprietari o azionisti, si potrebbe considerare che ciascun proprietario o azionista si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale,
- persone che hanno responsabilità di supervisione o di direzione diretta della funzione di revisione ai diversi livelli in qualsiasi luogo in cui siano impegnati membri del team di revisione,
- altri soci, addetti o meno a funzioni di revisione, che detengano un'influenza potenziale a causa dei loro rapporti di lavoro con un membro del team di revisione. In funzione di fattori quali le dimensioni e l'organizzazione interna di un ufficio, di una sede, di una società di revisione o anche di una rete, tutti i soci di una di tali entità potrebbero essere considerati in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione legale.

Il revisore legale deve anche considerare se potrebbero esservi persone all'esterno della società di revisione e della sua rete che, per i loro rapporti con persone all'interno della società o del gruppo, abbiano o sembrano avere la capacità di influenzare il risultato della revisione legale. A titolo d'esempio si possono citare:

- familiari o altri stretti contatti personali di membri del team incaricato o della catena di comando che detengono considerevoli interessi finanziari nel cliente o che detengono posizioni chiave nella società cliente o in una entità che detiene a sua volta considerevoli interessi in tale società (cfr. B.6) o
- persone o entità che intrattengono relazioni commerciali finanziariamente significative con il revisore legale e con la sua società o con il cliente. Questa categoria potrebbe includere i principali fornitori, clienti o contraenti.

Il revisore legale dovrà individuare le persone all'interno della società di revisione o della rete la cui partecipazione all'incarico di revisione potrebbe essere condizionata da un'influenza esterna del genere, di fatto o agli occhi di terzi, tenendo conto del fatto che non sarebbe in grado di imporre le sue regole in materia di indipendenza a persone all'esterno della società di revisione o della sua rete.

3. MINACCE E RISCHI PER L'INDIPENDENZA

Al fine di evitare o risolvere fatti e circostanze che potrebbero compromettere l'indipendenza del revisore legale, è essenziale individuare in primo luogo le minacce all'indipendenza che sono presenti in circostanze specifiche. In secondo luogo, va valutata la significatività di queste minacce, in modo da determinare fino a che punto l'indipendenza del revisore legale rischia di essere compromessa.

Quanto più chiaramente il revisore legale sarà in grado di determinare la natura delle minacce, tanto più chiaramente potrà giudicare in che misura esse rischiano di compromettere la sua indipendenza. Sulla base di una definizione della loro natura generale, sono state individuate le seguenti categorie di minacce per l'indipendenza:

- *conflitto di interessi*: l'indipendenza del revisore legale può essere minacciata da un conflitto di interessi finanziari o di altro genere (per esempio un interesse finanziario diretto o indiretto nel cliente, un'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal cliente per servizi di revisione e non, il desiderio di incassare onorari arretrati, il timore di perdere il cliente),
- *auto-riesame*: attiene alla difficoltà di mantenersi obiettivi nello svolgere procedure di auto-riesame (per esempio nel prendere o nel partecipare a decisioni che dovrebbero essere di esclusiva competenza della direzione aziendale del cliente; oppure quando un risultato o un giudizio prodotto o espresso in occasione di un precedente incarico di revisione o di altra natura eseguito dal revisore legale o dalla sua società deve essere messo in causa o riesaminato per raggiungere una conclusione nel processo di revisione in corso),
- *rischio derivante dall'esercizio del patrocinio legale*: l'indipendenza del revisore legale può essere minacciata se il revisore legale assume funzioni di avvocato a sostegno o contro la posizione del suo cliente in qualsiasi controversia o situazione di conflitto (per esempio quando negozia o promuove azioni o titoli emessi dal cliente; quando funge da avvocato per conto del cliente in una controversia; quando il cliente è parte in causa contro il revisore),
- *familiarità o fiducia*: si tratta del rischio che il revisore legale sia indebitamente influenzato dalla personalità e dalle qualità del cliente, e diventi quindi troppo sensibile all'interesse del cliente per effetto, ad esempio, di rapporti troppo protratti e troppo stretti con il personale del cliente, che possono tradursi in una eccessiva fiducia nel cliente e in una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni,
- *intimidazione*: si riferisce alla possibilità che il revisore sia indotto a non comportarsi obiettivamente da minacce o dal timore, per esempio, di un cliente influente o prepotente.

La significatività di una determinata minaccia dipende da tutta una serie di fattori (quantificabili o meno) quali la sua forza, lo status delle persone in causa, la natura dell'elemento dal quale deriva la minaccia e il contesto generale della revisione. Nel valutare la significatività di una minaccia il revisore legale deve anche tener conto del fatto che un unico insieme di circostanze può dar luogo a diversi tipi di minacce. Rispetto ad un certo insieme di circostanze una minaccia può essere considerata significativa se, considerando l'insieme dei suoi aspetti quantitativi e qualitativi, sia isolatamente che in combinazione con altre, fa salire il rischio di mancanza d'indipendenza ad un livello inaccettabilmente alto.

4. SISTEMI DI SALVAGUARDIA

Quando esistono minacce per l'indipendenza del revisore, il revisore legale deve sempre considerare e documentare se vengono messe in atto le opportune salvaguardie per sopprimere o ridurre la significatività delle minacce a livelli accettabili. Le salvaguardie da prendere in considerazione si riferiscono alle diverse responsabilità che intervengono nel contesto della revisione, compresi la struttura di governo societario del cliente (cfr. A.4.1), l'intero sistema di autoregolamentazione, regolamentazione pubblica e vigilanza della professione contabile, incluse le sanzioni disciplinari (cfr. A.4.2) ed il sistema di controllo interno della qualità del revisore legale (cfr. A.4.3).

Livello del rischio di mancanza d'indipendenza

Il livello del rischio di mancanza d'indipendenza può essere espresso come un punto su una scala continua che va da «nessun rischio di mancanza d'indipendenza» a «massimo rischio di mancanza d'indipendenza». Benché non possa essere misurato con precisione, il livello di rischio di mancanza d'indipendenza per qualsiasi attività, relazione o altra circostanza specifica che possa minacciare l'indipendenza del revisore legale può essere situato in un punto sito tra i due estremi, o ad uno dei due estremi, della suddetta scala continua.

Il revisore legale e qualsiasi altra persona coinvolta in una decisione concernente l'indipendenza del revisore legale rispetto al suo cliente (per esempio organi di regolamentazione, altri revisori legali consultati per esprimere un parere) devono valutare l'accettabilità del livello di rischio di mancanza d'indipendenza che deriva da specifiche attività, relazioni e altre circostanze. Questa valutazione richiede che le persone che devono decidere se il requisito di indipendenza sia soddisfatto giudichino se le salvaguardie in atto eliminino e riducano adeguatamente le minacce per l'indipendenza derivanti dalle attività, relazioni e altre circostanze in questione. Se giungono ad una conclusione negativa, occorre successivamente decidere quale salvaguardia supplementare (fino al divieto) o quale combinazione di salvaguardie ridurrebbe il rischio di mancanza d'indipendenza, e la corrispondente probabilità di compromissione dell'obiettività, ad un livello accettabilmente basso.

4.1. Salvaguardie relative alle entità oggetto della revisione

4.1.1. *Influenza della struttura di governo societario sulla valutazione del rischio di mancanza d'indipendenza*

Nell'analizzare la suddivisione delle responsabilità all'interno del cliente che potrebbe contribuire a salvaguardare l'indipendenza del revisore legale, è opportuno differenziare tra la struttura di governo societario di un cliente che costituisce una entità di interesse pubblico (*) e quella di un cliente che presenta un interesse pubblico relativamente scarso. Questa differenziazione è rilevante sia ai fini dell'obiettivo della struttura di governo societario, che è di proteggere segnatamente gli investitori attuali e potenziali, sia per la percezione dell'indipendenza del revisore legale.

Clienti di interesse pubblico

Per quanto riguarda l'indipendenza agli occhi di terzi in relazione ad un cliente che costituisce una entità di interesse pubblico (*), il revisore legale deve considerare tutta la gamma delle possibili percezioni del pubblico nazionale, regionale o anche internazionale. Sotto questo profilo l'assetto di governo societario svolge un ruolo importante nel salvaguardare l'indipendenza del revisore legale.

I revisori legali sono formalmente designati a maggioranza dagli azionisti in occasione dell'assemblea annuale. Gli azionisti designano spesso i revisori legali indicati loro dagli amministratori. Questo avviene in particolare quando non è necessaria alcuna ulteriore approvazione da parte di un organo di controllo (*) del cliente che non abbia compiti di gestione (per esempio consiglio di sorveglianza, amministratori senza incarichi esecutivi, audit committee) o da parte di un organo di regolamentazione (per esempio autorità di regolamentazione di un certo settore) (!). Questa situazione non tutela necessariamente gli interessi degli azionisti di minoranza o degli investitori potenziali, né contribuisce a salvaguardare l'indipendenza del revisore legale.

Pertanto, la struttura di governo societario di un'entità soggetta a revisione deve assicurare che il conferimento dell'incarico al revisore legale avvenga nell'interesse degli azionisti e che, nell'esecuzione dell'incarico stesso, il revisore legale operi nell'interesse dei medesimi. Se, per esempio, il consiglio di sorveglianza o l'audit committee vuole adempiere efficacemente al suo compito di supervisione del processo di formazione del bilancio, deve affidarsi in parte all'opera, alla guida e al giudizio del revisore legale. Un presupposto essenziale perché si possa fare affidamento sul revisore legale è che questi svolga la sua opera in modo indipendente.

Per determinare la significatività delle minacce alla sua indipendenza e per valutare il livello del rischio per la sua indipendenza (cfr. A.3 e A.4), il revisore legale deve esaminare con attenzione se la struttura di governo societario dell'entità oggetto della revisione fornisce un'infrastruttura atta a salvaguardare in generale l'indipendenza del suo revisore legale. L'analisi dell'infrastruttura potrà vertere su elementi quali:

- il coinvolgimento di un organo di controllo nella nomina del revisore legale (per esempio approvazione puramente formale delle indicazioni degli amministratori o partecipazione attiva alle trattative con il revisore legale potenziale),
- la durata dell'incarico di revisione legale (un'unica revisione o un contratto a lungo termine),
- la partecipazione di un organo di controllo al conferimento di incarichi diversi dalla revisione al revisore legale, alla società di revisione o a qualsiasi entità appartenente alla medesima rete di cui fa parte il revisore legale (per esempio nessuna competenza o partecipazione attiva alla trattativa per incarichi significativi),
- l'esistenza di un sistema di supervisione e comunicazioni all'interno dell'entità oggetto della revisione legale per quanto riguarda la revisione legale stessa e gli altri servizi ad essa prestati dal revisore legale, dalla società di revisione o dalla rete cui essa appartiene, e la frequenza delle comunicazioni in merito con il revisore legale.

(*) Termine definito nel glossario

(!) In talune giurisdizioni la legge nazionale dispone che taluni tipi di società, per esempio le cooperative o le associazioni, affidino la revisione dei loro bilanci ad uno specifico revisore legale designato in virtù della legge che disciplina dette società, e non nominato da un organo di gestione o di governo societario. I revisori legali di questo tipo di entità possono considerare che questa circostanza costituisce un presidio generale che contribuisce a ridurre certi tipi di minacce alla loro indipendenza derivanti da un conflitto di interessi.

Altri clienti

Se deve procedere alla revisione di clienti che non sono entità di interesse pubblico, il revisore legale deve comunque analizzare se la struttura di governo societario del cliente fornisce salvaguardie generali alla sua indipendenza. Quando il cliente non ha un organo di controllo, il revisore legale deve studiare se le politiche di gestione del cliente offrano dei presidi per la sua indipendenza e se esistano minacce specifiche alle quali si possa porre rimedio con opportune disposizioni all'interno dell'entità. Queste disposizioni potrebbero includere procedure interne che assicurino una scelta obiettiva nell'affidamento di incarichi non di revisione. Il revisore legale deve anche considerare la qualità e la quantità del personale del cliente. Questo elemento può avere particolare rilevanza per valutare il rischio di prendere decisioni spettanti alla direzione aziendale per conto del cliente. Per esempio, se il personale del cliente è insufficiente, il revisore legale potrebbe trovarsi a prendere di fatto simili decisioni senza avere l'intenzione di farlo.

4.1.2. Partecipazione dell'organo di controllo

Come si è detto al punto A.4.1.1, in una certa misura la responsabilità di salvaguardare l'indipendenza del revisore legale spetta al cliente. Gli scambi di opinioni tra il revisore legale e l'organo di controllo del cliente sono il principale mezzo per stabilire un collegamento tra le del revisore legale stesso e quelle del cliente. Per tutelarsi e affinché il sistema di controllo della qualità (cfr. A.4.2) possa verificare il rispetto del requisito di indipendenza, il revisore legale deve, quando lo ritiene opportuno ma almeno una volta l'anno, dare inizio al processo invitando per iscritto il cliente a discutere con lui questa problematica.

Comunicazione dei corrispettivi

La comunicazione all'organo di controllo dei corrispettivi versati nelle relazioni tra il revisore legale, la società di revisione e gli appartenenti alla sua rete, da un lato, e il cliente e le sue consociate, dall'altro, aiuterà l'organo di controllo a valutare le conseguenze di tali relazioni per l'indipendenza del revisore legale. Se necessario, l'organo di controllo può chiedere ulteriori misure per salvaguardare l'indipendenza del revisore legale. In questo contesto, la comunicazione deve avvenire su base regolare, e comunque almeno una volta l'anno, prima che l'incarico di revisione venga accettato o rinnovato. Inoltre, la comunicazione deve essere più dettagliata e coprire un ambito più largo di quello richiesto a fini di pubblicità (cfr. A.5). In particolare, deve estendersi agli importi addebitati e concordati, al valore dei contratti o accordi di prestazione di servizi in corso, alle proposte o alle offerte già presentate in vista di incarichi futuri e ai compensi ricevuti o previsti a titolo di accordi su corrispettivi in funzione del risultato per servizi diversi dalla revisione (cfr. B.8.1), suddividendo ognuna di queste voci per tipo di servizi.

4.2. Controllo di qualità

Per assicurarsi che i revisori legali rispettino le regole professionali, compreso il requisito di indipendenza, è necessario un sistema di controllo o di imposizione del rispetto delle regole stesse. Tra le salvaguardie e le procedure da considerare figura l'efficacia dell'ambiente generale di controllo, a cominciare dall'approccio professionale nei confronti dei problemi di qualità ed etico-professionali, e tenendo conto del livello di salvaguardia fornito da un sistema di controllo della qualità soggetto a regolare monitoraggio e documentazione. Uno degli strumenti per far rispettare il requisito di indipendenza è il regime nazionale di controllo della qualità della revisione legale dei conti. La raccomandazione della Commissione sul controllo della qualità della revisione legale dei conti nell'UE sancisce che la conformità del revisore legale con i principi e le regole di deontologia professionale, comprese le regole di indipendenza, deve essere soggetta a procedure di controllo della qualità. Poiché i sistemi di controllo della qualità raccomandati includono una supervisione pubblica, essi sono anche in grado di far fronte alla percezione da parte del pubblico delle questioni attinenti all'indipendenza.

4.3. Le salvaguardie di ordine generale del revisore legale

4.3.1. Proprietà e controllo delle società di revisione

Necessità di mantenere il controllo delle società di revisione nelle mani di revisori abilitati

Perché una società di revisione possa essere autorizzata ad effettuare la revisione legale dei conti, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto ii), dell'ottava direttiva in materia di diritto delle società richiede che la maggioranza dei diritti di voto della società di revisione sia detenuta da revisori legali. Queste persone devono essere abilitate dalle autorità competenti di uno degli Stati membri, devono cioè essere persone fisiche o società che soddisfano almeno i requisiti minimi stabiliti dalla suddetta direttiva.

Senza ulteriori restrizioni, questa disposizione consentirebbe alle società di revisione di raccogliere capitali sul mercato dei capitali mediante offerte private o pubbliche. Alcuni Stati membri ritengono che la raccolta di finanziamenti sul mercato possa pregiudicare gravemente l'indipendenza dei revisori contabili ed hanno quindi imposto regole più restrittive per quanto riguarda l'assetto proprietario delle società di revisione (per esempio fissando ad un massimo del 25 % la quota che può essere detenuta da persone fisiche che non sono revisori legali o limitando l'ambito delle persone autorizzate ad acquisire una partecipazione di minoranza a coloro che esercitano determinate professioni regolamentate).

Ci si può chiedere se per assicurare che dei revisori legali controllino la società di revisione sia sufficiente che essi detengano la maggioranza dei diritti di voto. Per esempio, se una persona diversa da un revisore detenesse il 49 % dei diritti di voto e il restante 51 % fosse diviso tra più revisori contabili, il proprietario non revisore potrebbe avere il controllo effettivo della società di revisione. A questo proposito, occorre guardare con particolare attenzione alle minacce che possono risultarne per l'indipendenza del revisore legale. Vanno anche considerate le salvaguardie necessarie per evitare una simile situazione. Per esempio, si potrebbero limitare i diritti di voto detenuti da un singolo proprietario non revisore ad una quota del 5 % o del 10 % del totale. Soltanto nel caso in cui pochi revisori legali detengono la maggioranza dei diritti di voto in una società di revisione, si potrebbe consentire a talune persone fisiche di detenere una quota maggiore. In particolare, questo potrebbe essere accettabile se si trattasse di professionisti che esercitano una professione regolamentata (per esempio avvocati, notai) o di altre persone (per esempio consulenti in management o altri) che esercitano la loro attività professionale all'interno della società di revisione o di uno degli appartenenti alla sua rete.

Il rischio che le relazioni tra il revisore legale, la società di revisione e il proprietario non revisore della società di revisione, da un lato, e un cliente, dall'altro, compromettano l'indipendenza del revisore legale deve essere valutato facendo riferimento al punto A.2, che definisce l'ambito delle persone alle quali si applica il requisito di indipendenza, e B.1 e B.2, che considerano i legami finanziari e/o d'affari che possono esistere tra loro.

4.3.2. *Il sistema interno di salvaguardia della società di revisione*

Per quanto riguarda il revisore legale, egli deve conformarsi ai requisiti in materia di indipendenza a prescindere dal fatto che essi siano imposti dalla legge o dalle autorità di regolamentazione o da parte di organi professionali nell'ambito di un regime di autoregolamentazione ovvero siano stati adottati volontariamente dalla società di revisione nell'ambito delle proprie politiche. Per assicurare tale rispetto, il revisore legale deve istituire una sistema di salvaguardie in materia, oppure - se il revisore legale e la società di revisione non sono la medesima persona giuridica - almeno richiedere alla società di revisione di farlo.

Politiche della società di revisione in materia di indipendenza

Una società di revisione deve sviluppare politiche in materia di indipendenza che specifichino le attività che sono accettabili e quelle che non sono accettabili quando sono eseguite a beneficio di clienti o di loro consociate.

Indipendentemente dal modo in cui vengono sviluppati i requisiti dettagliati in materia di indipendenza, l'obiettivo è di assicurare l'adeguata applicazione e mantenimento del sistema di salvaguardie dei revisori legali e di incoraggiarne il costante miglioramento. Di conseguenza, le politiche in materia di indipendenza di una società di revisione devono essere sufficientemente flessibili da consentire il loro regolare aggiornamento. Un aggiornamento potrebbe rendersi necessario per il mutamento delle circostanze o dei fatti o perché gli stessi requisiti in materia di indipendenza mutano a causa di un cambiamento delle aspettative del pubblico.

La concezione e la documentazione delle politiche della società di revisione in materia di indipendenza devono riflettere il contesto immediato dell'attività (per esempio dimensioni e struttura organizzativa della società di revisione). Esse devono anche riflettere il contesto della revisione (per esempio, portafoglio di clienti e di affari della società di revisione e altri soggetti esterni alla società di revisione che partecipano all'esecuzione degli incarichi della società di revisione).

Una società di revisione deve attuare politiche e procedure appropriate per assicurare che il socio titolare dell'incarico competente venga informato di qualsiasi altra relazione che esista tra la società e le altre società appartenenti alla stessa rete, da un lato, e il cliente e le sue consociate, dall'altro. Ciò implica anche l'obbligo di consultare il socio titolare dell'incarico prima dell'accettazione di qualsiasi altro incarico offerto dal cliente o dalle sue consociate. Spetta allora al socio titolare dell'incarico valutare se qualcuna di tali relazioni possa ragionevolmente essere considerata come pregiudizievole per l'indipendenza del revisore legale. Per ragioni pratiche, in particolare nelle situazioni in cui oggetto della revisione è un gruppo, questa valutazione può essere parzialmente delegata ad altri soci revisori. Per esempio, un socio facente parte del team di revisione in un certo paese deve essere informato, per poi procedere alla valutazione del loro impatto, di tutte le relazioni (esistenti e potenziali) in quel paese. Tuttavia, il socio titolare dell'incarico deve sempre essere coinvolto nella valutazione del rischio di mancanza d'indipendenza derivante da qualsiasi relazione significativa. Nei casi in cui il cliente ha un organo di controllo (cfr. A.4.1), sarà opportuno far partecipare tale organo al processo di valutazione del rischio di mancanza d'indipendenza.

Quando persone diverse dalla società di revisione, dai suoi soci, membri della direzione aziendale e dipendenti lavorano presso il cliente o collaborano all'esecuzione dell'incarico di revisione (per esempio, specialisti sotto contratto, società appartenenti alla rete), le politiche in materia di indipendenza della società di revisione devono anche contemplare i requisiti e i processi di consultazione necessari per impedire che queste persone diano origine a un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza del revisore legale.

Per assicurare che i suoi soci, membri della direzione aziendale e dipendenti si conformino alle sue politiche in materia di indipendenza, la società di revisione dovrà pubblicizzare le sue politiche in modo adeguato e impartire regolarmente a tali persone una formazione in proposito. La formazione deve anche comportare un'informazione sulle sanzioni cui vanno incontro in caso di violazione delle politiche in materia di indipendenza.

Procedure da mettere in atto

Le procedure che devono essere applicate dai soci, dalla direzione aziendale e dai dipendenti possono variare a seconda delle politiche in materia di indipendenza adottate dalla società di revisione e delle sue dimensioni. Per una piccola società di revisione può essere opportuno considerare il problema dell'indipendenza solo caso per caso, per poi decidere le procedure da mettere in atto nel caso specifico per diminuire il rischio di mancanza d'indipendenza. Per una grande società di revisione, invece, potrebbe essere necessario definire procedure di routine per individuare anche minacce ipotetiche all'indipendenza del revisore legale. Per esempio, per individuare un possibile conflitto di interessi derivante da relazioni finanziarie o d'affari, potrebbe essere necessario per la società di revisione mantenere una base di dati regolarmente aggiornata (per esempio, una lista delle entità sottoposte a restrizioni). Una simile base di dati potrebbe dare a tutti i soci, membri della direzione aziendale e dipendenti le informazioni relative a tutti i clienti in relazione ai quali potrebbe sorgere il rischio di un conflitto di interessi qualora siano soddisfatti determinati criteri. Questa base di dati deve essere consultabile da parte di qualsiasi persona all'interno della società di revisione che possa trovarsi in una posizione tale da influenzare il risultato di una revisione legale. Il funzionamento di questo sistema di salvaguardia richiederà che queste persone forniscano regolarmente alla società di revisione determinate informazioni personali e sui clienti.

In funzione delle loro dimensioni e della loro struttura, potrebbe anche essere opportuno che una società di revisione o una rete istituiscano procedure interne che assicurino che si svolga nella società o nella rete stessa una adeguata consultazione su qualsiasi cliente per il quale la significatività del rischio di mancanza d'indipendenza non sia chiara. A questa consultazione parteciperebbero soci esperti che non siano coinvolti negli affari del cliente e che non siano colpiti dal rischio di mancanza d'indipendenza in questione.

Documentazione della valutazione dell'indipendenza

Lo scopo principale della documentazione della valutazione dell'indipendenza effettuata per un determinato cliente da parte del revisore legale è di dimostrare che egli ha eseguito correttamente la sua valutazione. È opportuno che tale documentazione sia inclusa nel fascicolo di revisione.

Monitoraggio interno del rispetto delle regole

Il monitoraggio del rispetto delle politiche in materia di indipendenza della società di revisione deve costituire parte integrante delle procedure di controllo della qualità della società stessa. Le grandi società di revisione possono affidare questo compito a specialisti del controllo della qualità, o persino a specialisti in materia di indipendenza. Questo può non essere fattibile per le società di revisione di piccole e medie dimensioni, che generalmente valutano la propria indipendenza solo caso per caso. Tuttavia, queste società devono almeno far valutare il rispetto dei requisiti da parte delle singole persone da un socio che non faccia parte del team incaricato del lavoro di revisione di cui trattasi. Nel caso di professionisti che lavorano da soli e di piccole società di persone nelle quali tutti i soci fanno parte del team incaricato, oppure il coinvolgimento di un socio estraneo all'incarico farebbe crescere il rischio di mancanza d'indipendenza (per esempio quando il socio in questione presta al cliente servizi significativi diversi dalla revisione), il revisore legale deve o chiedere un parere all'organo di regolamentazione della sua professione, o chiedere un esame da parte di un altro revisore legale.

5. PUBBLICITÀ DEI CORRISPETTIVI

Il revisore legale deve essere in grado di dimostrare che la sua indipendenza non è stata compromessa dal fatto di aver prestato servizi diversi dalla revisione ad un cliente ricevendone un compenso che è sproporzionato rispetto al corrispettivo che gli è stato pagato per la revisione legale. Ciò dovrebbe anche essere nell'interesse del cliente interessato (cfr. anche A.4.1.2), poiché accrescerà la credibilità dell'informazione finanziaria pubblicata. I requisiti di informativa imposti dagli Stati membri con disposizioni legislative o tramite gli organi di regolamentazione competenti devono consentire ad un terzo ragionevole ed informato di formarsi un'opinione su un eventuale squilibrio tra il corrispettivo della revisione legale e gli altri compensi percepiti. Per agevolare tale valutazione i corrispettivi percepiti per servizi diversi dalla revisione legale vanno scomposti per tre grandi categorie (altri servizi di verifica, consulenza fiscale e altri servizi non di revisione) corrispondenti ai diversi tipi di servizi prestati. Per la categoria dei servizi diversi dalla revisione, occorre almeno fornire informazioni minime sui corrispettivi per la fornitura di servizi relativi ai sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari, al servizio di revisione interna, alla valutazione, all'assistenza nella risoluzione di controversie e alla ricerca di personale. Può anche essere opportuno individuare particolari incarichi che rappresentano una proporzione significativa di una determinata (sotto)categoria.

B. CIRCOSTANZE SPECIFICHE

1. INTERESSI FINANZIARI

Il termine «interesse finanziario» comprende normalmente tutta la gamma degli interessi finanziari che il revisore legale stesso, la sua società di revisione o qualsiasi altra persona che rientri nell'ambito definito nella sezione A. 2 può detenere in un cliente o in qualsiasi consociata del cliente. Il termine comprende gli interessi finanziari «diretti» e «indiretti» quali:

- le partecipazioni azionarie dirette o indirette nel cliente o nelle sue consociate,
- la detenzione o alla negoziazione di titoli del cliente o delle sue consociate,
- l'accettazione di diritti a pensione o di altre prestazioni da parte del cliente o delle sue consociate.

Gli impegni a detenere interessi finanziari (per esempio, accordi contrattuali per l'acquisizione di un interesse finanziario) e gli strumenti derivati direttamente connessi a un interesse finanziario (per esempio, stock options, futures, ecc.) devono essere trattati allo stesso modo di un interesse finanziario già esistente.

Interessi finanziari diretti

Se una persona che partecipa direttamente all'esecuzione della revisione legale (il revisore legale, la società di revisione, un singolo componente del team incaricato della revisione o facente parte della catena di comando) detiene un interesse finanziario diretto nel cliente, rappresentato per esempio da azioni, obbligazioni, «notes», opzioni o altri titoli, la significatività della minaccia derivante dal conflitto di interessi è da considerare troppo grande perché una qualsiasi misura di salvaguardia possa ridurre ad un livello accettabile il rischio di mancanza d'indipendenza del revisore legale.

In tal caso il revisore legale deve o ritirarsi dall'incarico o, se l'interesse finanziario diretto è detenuto da una singola persona che lavora nella società di revisione, escludere tale persona dall'esecuzione dell'incarico.

Se l'interesse finanziario diretto nel cliente è detenuto da un socio della società di revisione o di una società appartenente alla sua rete che lavora in un «ufficio», il rischio di un conflitto di interessi è da considerare troppo grande perché si possa permettere che questa situazione si protragga.

Interessi finanziari indiretti

Il termine «interessi finanziari indiretti» si riferisce a situazioni nelle quali, per esempio, una persona che rientra nell'ambito definito nella sezione A.2 ha investimenti in entità non clienti che a loro volta hanno un investimento nel cliente, o in una società nella quale ha investito anche un cliente.

Una persona che rientra nell'ambito definito nella sezione A.2 non deve detenere un interesse finanziario indiretto del genere se la minaccia di conflitto di interessi risultante da questo coinvolgimento finanziario è significativa. Questo è particolarmente vero quando una partecipazione azionaria indiretta nel cliente consente o sembra consentire alla persona in questione di influenzare le decisioni di direzione aziendale del cliente stesso (per esempio, mediante diritti di voto indiretti significativi), oppure quando l'azionista diretto, per qualsiasi motivo, sia o sembri essere in grado di influenzare il risultato della revisione legale. Inoltre, un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza può sorgere anche in situazioni nelle quali il revisore legale o qualsiasi altra persona che rientra nell'ambito definito nella sezione A.2 esercita un diritto di voto per conto di un trust o di esecutore di una successione ereditaria comprendente titoli di un cliente. Tuttavia, questo rischio sarà effettivamente inaccettabile solo se non sono in atto adeguati dispositivi di salvaguardia, quali una supervisione o un controllo da parte dei beneficiari, di autorità pubbliche o di un tribunale.

D'altra parte, la minaccia potenziale derivante dal conflitto d'interessi per l'indipendenza del revisore legale può considerarsi non significativa se, per esempio, in caso di detenzione di un interesse finanziario indiretto nel cliente:

- l'interesse finanziario è detenuto direttamente da un fondo di investimento, fondo pensioni, OICVM o da un'impresa di investimento equivalente e
- la persona che detiene l'interesse indiretto non partecipa direttamente all'esecuzione della revisione del gestore del fondo né è in grado di influenzare le singole decisioni di investimento del gestore del fondo.

Eventi esterni

Se un interesse finanziario viene acquisito per effetto di un evento esterno (per esempio, eredità, donazione, fusione di imprese o società) e il mantenimento di tale interesse darebbe luogo a una minaccia significativa per l'indipendenza del revisore legale, esso va ceduto il più presto possibile, e in ogni caso entro un mese dal momento in cui la persona ha conoscenza dell'interesse finanziario ed ha il diritto di disporre. Se si tratta di un interesse in una società quotata che è stato acquisito per eredità, per esempio, le azioni devono essere vendute entro un mese dalla data in cui l'interessato ha conoscenza dell'eredità ed ha il diritto di vendere le azioni conformemente ai regolamenti di borsa applicabili che disciplinano la cessione o la vendita di azioni da parte di persone che dispongono di informazioni privilegiate.

Finché l'interesse finanziario non viene ceduto, sono necessarie ulteriori salvaguardie per salvaguardare l'indipendenza del revisore legale. Per esempio, quando un revisore legale viene a conoscenza del fatto che un membro del team incaricato della revisione ha acquisito azioni di un cliente per via ereditaria, la persona in questione non può continuare a far parte del team incaricato finché non abbia venduto le azioni. Essa deve anche essere esclusa da ogni decisione di sostanza concernente la revisione legale del cliente finché le azioni non siano state vendute.

Violazioni per inavvertenza

Può verificarsi il caso che un revisore legale venga a conoscenza del fatto che una persona che lavora nella società di revisione detiene inavvertitamente un interesse finanziario in un cliente o in una delle sue consociate che, di norma, verrebbe considerato tale da dar luogo ad una violazione del requisito di indipendenza. Simili violazioni per inavvertenza non compromettono l'indipendenza del revisore legale rispetto ad un cliente, a condizione che il revisore legale:

- abbia stabilito procedure che impongono a tutte le persone che lavorano nella società di revisione 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 cliente (cfr. anche A.4.3.2),
- imponga prontamente alla persona in questione di cedere l'interesse finanziario il più presto possibile una volta individuata la violazione per inavvertenza e
- eserciti una particolare attenzione nel controllare il lavoro di revisione effettuato dalla persona in questione.

Qualora risulti impossibile costringere la persona a cedere l'interesse finanziario, essa deve essere tolta dal team incaricato della revisione. Se una persona che non fa parte del team incaricato detiene inavvertitamente un interesse finanziario che potrebbe compromettere l'indipendenza del revisore legale, questa persona deve essere esclusa da qualsiasi decisione sostanziale concernente la revisione legale del cliente.

Ogni volta che esista un coinvolgimento finanziario, deve essere in primo luogo il sistema di salvaguardie del revisore legale (cfr. A.4.3) a fornire la prova che le minacce all'indipendenza sono state individuate ed esaminate. Se del caso, le prove devono dimostrare anche la partecipazione dell'organo di controllo del cliente a questo processo. Inoltre, ogni volta che è stata presa una decisione sul carattere significativo o meno delle minacce, vanno registrate le motivazioni di tale decisione.

2. RELAZIONI D'AFFARI

Relazioni d'affari

Le relazioni d'affari sono relazioni che comportano un interesse commerciale o finanziario comune tra il revisore legale, la società di revisione o qualsiasi altra persona in grado di influenzare il risultato della revisione legale (qualsiasi persona che rientri nell'ambito definito nella sezione A.2), da un lato, e il cliente, una consociata del cliente o la sua direzione aziendale, dall'altro. Qui di seguito vengono dati esempi di simili relazioni che, se significative per il revisore o intrattenute al di fuori del corso normale degli affari, provocano una minaccia dovuta a un rischio di conflitto di interessi, derivante dall'esercizio del patrocinio legale o intimidazione:

- detenzione di un interesse finanziario in una joint-venture con il cliente o con un proprietario, amministratore delegato o altra persona che svolge funzioni di alta direzione aziendale del cliente,
- detenzione di un interesse finanziario in un'entità cui vengono prestati servizi diversi dalla revisione che ha un investimento nel cliente o nel quale il cliente ha effettuato un investimento,
- concessione di un prestito al cliente o prestazione di garanzie per i rischi del cliente,
- accettazione di un prestito dal cliente o accettazione di una garanzia prestata dal cliente per un prestito assunto dal revisore,
- prestazione a beneficio di un amministratore delegato o di un'altra persona che svolge funzioni di alta direzione aziendale nel cliente di servizi relativi agli interessi personali della persona in questione,
- prestazione da parte del cliente 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 società appartenente al suo gruppo.

Gli impegni ad instaurare tali relazioni devono essere trattati come una relazione già instaurata.

Nel normale corso degli affari

Nel normale corso degli affari, un revisore legale può non solo prestare servizi di revisione o non di revisione al cliente o alle sue consociate, ma può anche acquistare beni o servizi da tali entità. 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 (tra terzi estranei), esse non minacciano, in generale, l'indipendenza del revisore legale (per esempio, acquisto di beni che sono offerti con normali sconti per l'acquisto all'ingrosso e che sono disponibili per l'insieme degli altri clienti del cliente). Tuttavia, il revisore legale deve prendere attentamente in considerazione il rischio che anche un'operazione a condizioni di mercato potrebbe essere di un'importanza tale da minacciare la sua indipendenza instaurando una dipendenza economica, effettiva o almeno apparente.

L'accettazione di beni o servizi a condizioni favorevoli da un cliente non è considerato un comportamento che rientra nel normale corso degli affari, a meno che il valore dei vantaggi stessi sia non significativo.

Significatività del rischio di mancanza d'indipendenza

Per decidere se una relazione d'affari debba essere considerata come una minaccia significativa per l'indipendenza del revisore legale, occorre considerare se un terzo ragionevole e informato presumerebbe che la relazione in questione possa avere un'influenza sul risultato della revisione legale. Sono quindi necessari criteri obiettivi per valutare la significatività di una relazione per il revisore legale come pure per il cliente. Per quanto riguarda il bilancio e l'incarico di revisione, la relazione non deve creare una situazione tale che il revisore legale, la società di revisione o una società appartenente alla sua rete sia in grado di influenzare le decisioni di direzione aziendale del cliente. Inversamente, la relazione non deve consentire al cliente o a una delle sue consociate di influenzare il risultato della revisione legale, nei fatti o in apparenza.

Quale che sia la relazione d'affari, è in primo luogo il sistema di salvaguardie del revisore legale (cfr. A.4.3) a fornire la prova che le minacce all'indipendenza sono state individuate ed esaminate. Se del caso, le prove devono dimostrare anche la partecipazione dell'organo di controllo del cliente a questo processo. Inoltre, ogni volta che è stata presa una decisione sul carattere significativo o meno delle minacce, vanno registrate le motivazioni di tale decisione.

Prestazione di servizi di revisione legale

Non è ammissibile, in quanto la minaccia per l'indipendenza è da considerare troppo grande, che un revisore legale, una società di revisione o qualsiasi società appartenente alla sua rete presti servizi di revisione legale ad un proprietario della società di revisione. Anche la prestazione di servizi di revisione a una consociata di un proprietario è da considerare incompatibile con il requisito di indipendenza quando il proprietario in questione è, o sembra essere, in una posizione tale da poter influenzare qualsiasi processo decisionale della società di revisione che ha un impatto sulla sua funzione di revisione legale. Una simile influenza può derivare, per esempio, dalla percentuale dei diritti di voto che il proprietario detiene della società di revisione. Essa potrebbe anche essere dovuta alla natura della posizione detenuta dal proprietario o da un rappresentante del proprietario nella società di revisione. Una situazione potenzialmente preoccupante potrebbe essere quella in cui un membro del consiglio d'amministrazione o dell'alta direzione aziendale del proprietario è allo stesso tempo membro del consiglio di sorveglianza della società di revisione. Inoltre, il revisore legale deve anche considerare se la sua indipendenza non verrebbe compromessa in caso di prestazione di servizi di revisione a clienti i cui membri della direzione aziendale, consiglieri di amministrazione o azionisti detengono una quota significativa dei diritti di voto nella società di revisione ovvero, per qualsiasi altro motivo, sono o sembrano essere in una posizione tale da poter influenzare il processo decisionale della società per quanto attiene alla sua funzione di revisione legale.

3. LAVORO ALLE DIPENDENZE DEL CLIENTE

Lavoro alle dipendenze sia del revisore che del cliente e accordi di prestito di personale

Non è ammissibile, in quanto il rischio di mancanza d'indipendenza del revisore legale diventa troppo alto, che una persona che lavora, nell'ambito definito nella sezione A.2, alle dipendenze della società di revisione e/o di una società appartenente alla sua rete lavori anche alle dipendenze del cliente o una delle sue consociate. Le politiche e le procedure del revisore legale (cfr. A.4.3.2) devono prevedere misure adeguate per individuare qualsiasi caso di doppio lavoro del genere.

Il revisore legale deve considerare con attenzione anche le situazioni nelle quali una persona alle dipendenze della società di revisione o di una società appartenente alla sua rete lavora, nel quadro di un accordo di prestito di personale, presso il cliente o una delle sue consociate. Per accordo di prestito di personale si intende un accordo per effetto del quale un dipendente della società di revisione o della sua rete lavora sotto la diretta supervisione del cliente e non effettua alcuna operazione contabile e non prepara dati originali che non siano soggetti al controllo e all'approvazione del cliente stesso. Un simile prestito può essere accettabile, purché la persona non prenda posizione quando può influenzare il risultato della revisione legale. Se una persona deve essere assegnata al team incaricato della revisione dopo aver completato il periodo di prestito, non le devono essere affidate responsabilità di revisione per qualsiasi funzione o attività che era incaricata di effettuare o di controllare durante il precedente periodo di prestito (cfr. anche più sotto, punto B.5).

Passaggio alle dipendenze del cliente di un membro del team incaricato della revisione

Il sistema generale di salvaguardie della società di revisione (cfr. A.4.3) deve comprendere politiche e procedure che possano essere adattate alle circostanze specifiche. Queste dipenderanno, per esempio, da una serie di fattori quali:

- la posizione ricoperta nella società di revisione dalla persona che la lascia (per esempio, socio, membro dell'alta direzione aziendale o altro professionista),
- le circostanze che provocano la partenza (per esempio, pensionamento, termine del contratto, dimissioni volontarie),
- la posizione che la persona che lascia la società di revisione assume presso il cliente (per esempio, posizione di direzione aziendale o posizione con influenza non significativa sul bilancio),
- il tempo trascorso da quando la persona ha lasciato la società di revisione e
- il tempo trascorso da quando la persona che ha lasciato la società di revisione ha eseguito servizi connessi con l'incarico di revisione.

Riesame da parte di un secondo socio

Nei casi in cui la persona che lascia la società di revisione è un socio impegnato nell'incarico di revisione o un socio revisore, il necessario riesame da parte di un altro socio revisore deve anche considerare il rischio che l'ex socio possa essere stato influenzato dal cliente durante la precedente revisione. Inoltre, l'ex socio può avere stabilito con gli altri membri del team incaricato della revisione strette relazioni che potrebbero minacciare l'indipendenza di coloro che continuano a far parte del team di revisione. Infine, l'ex socio potrebbe sfruttare la sua conoscenza delle tecniche di revisione e delle strategie di verifica della società di revisione per aggirare i controlli programmati.

Può essere opportuno per una piccola società di revisione che non è in grado di far eseguire un riesame da un secondo socio incaricare di un simile riesame un altro revisore legale o, almeno, chiedere un parere all'organo di regolamentazione della professione.

4. FUNZIONI DI DIREZIONE O DI SUPERVISIONE PRESSO IL CLIENTE

L'accettazione di una funzione di direzione o di supervisione in un cliente non è l'unico potenziale motivo di preoccupazione per quanto riguarda i rischi di intimidazione e di auto-riesame. Questi rischi possono anche manifestarsi quando una persona che rientra nell'ambito definito nella sezione A.2 diventa membro di un organo di direzione o di supervisione di un'entità che non è un cliente per i servizi di revisione (entità non cliente), ma si trova tuttavia in una posizione che le consente di influenzare il cliente o di essere influenzata da quest'ultimo. In questi casi, il livello di rischio di mancanza d'indipendenza è inaccettabilmente elevato. L'accettazione di simili funzioni deve quindi essere proibita.

Quando la legislazione nazionale impone a professionisti della revisione di assumere ruoli di supervisione in taluni tipi di società, deve esistere un sistema di salvaguardie che assicuri che tali professionisti non abbiano alcuna responsabilità in relazione al team incaricato della revisione.

Al punto B.4.2 si riconosce che un ex componente del team incaricato che lascia la società di revisione, per andare in pensione o per assumere un incarico presso un'entità non cliente, potrebbe essere invitato ad assumere funzioni non esecutive in un organo di direzione o di supervisione del cliente. In questo caso, la società di revisione dovrà assicurarsi che vengano soddisfatti i requisiti di cui al punto B.3, numeri 3) e 4).

5. PASSAGGIO ALLE DIPENDENZE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE

Se un amministratore o membro della direzione aziendale di un cliente entra a far parte della società di revisione, il rischio di auto-riesame è considerato troppo elevato per essere ridotto da qualsiasi misura di salvaguardia diversa dal divieto che questa persona entri a far parte del team incaricato o partecipi a qualsiasi decisione di sostanza concernente la revisione del cliente per un periodo di due anni. Se un ex dipendente del cliente diventa un dipendente della società di revisione, la significatività del rischio di auto-riesame dipenderà dalle responsabilità e dalle funzioni che egli aveva presso il cliente e da quelle che assume presso la società di revisione. Per esempio, se l'ex dipendente del cliente preparava conti o valutava elementi iscritti in bilancio, valgono le stesse salvaguardie indicate per gli amministratori e i membri della direzione aziendale; se invece l'ex dipendente esercitava, per esempio, una funzione non direttiva in una succursale del cliente, il rischio di auto-riesame potrebbe essere ridotto se le sue attività come membro del team incaricato della revisione non riguardano la succursale in questione.

6. RELAZIONI FAMILIARI E ALTRE RELAZIONI PERSONALI

Il revisore legale deve essere in grado di valutare il rischio per la propria indipendenza quando egli stesso o un membro qualsiasi del team incaricato della revisione o della catena di comando, o qualsiasi socio che lavora nello stesso «ufficio» di cui egli stesso o una di tali persone fanno parte, ha uno stretto familiare che si trova in una delle situazioni di cui al punto 1, lettere da a) a d) o intrattiene qualsiasi altra stretta relazione personale con una persona che si trova in una simile situazione. Il suo esame dei fatti deve essere fondato sulla sua conoscenza della situazione di tutte le persone interessate all'interno della società di revisione o della sua rete. Devono essere previste politiche e procedure che impongano a tali persone di dichiarare, secondo i dati più accurati in loro possesso, sui quali il revisore legale farebbe poi affidamento, qualsiasi fatto o circostanza che debba essere presa in considerazione. Il revisore legale deve valutare tutte queste informazioni, determinare se la persona si trovi in una delle situazioni di cui sopra e prendere le eventuali misure necessarie per ridurre il rischio entro un periodo di tempo ragionevole. Tali misure potrebbero includere il rifiuto dell'incarico o l'esclusione di una persona dal team incaricato della revisione o dall'«ufficio».

Le politiche e le procedure della società di revisione devono indicare chiaramente che spetta alle persone facenti parte del team incaricato o della catena di comando o dell'«ufficio» 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 di carattere familiare. Esse devono comunicare tutti i fatti e le circostanze rilevanti rispetto a un determinato cliente al socio revisore titolare dell'incarico.

Stretti familiari

Il termine «stretti familiari» indica normalmente i genitori, i fratelli e le sorelle, i coniugi e i conviventi, i figli e le altre persone a carico. A seconda del diverso contesto culturale e sociale nel quale viene effettuata la revisione, 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 o conviventi e i coniugi e i figli di familiari.

Strette relazioni non familiari

Le strette relazioni diverse da quelle di carattere familiare sono difficili da definire, ma potrebbero includere le relazioni con qualsiasi persona, diversa da un familiare, che implicano relazioni sociali frequenti o regolari.

Violazioni per inavvertenza

Può accadere che il revisore legale venga a conoscenza del fatto che una persona che lavora nella società di revisione ha inavvertitamente mancato di dichiarare alla società una relazione familiare o un'altra relazione personale con un cliente che, in generale, potrebbe essere considerata come contraria al requisito di indipendenza. Queste violazioni per inavvertenza non compromettono l'indipendenza del revisore legale rispetto al cliente, a condizione che il revisore legale:

- abbia stabilito procedure che impongono a tutte le persone che lavorano nella società di revisione di dichiarare prontamente qualsiasi violazione delle regole in materia di indipendenza derivante da mutamenti della loro situazione familiare, o da altre relazioni personali, dall'accettazione di un incarico sensibile sotto il profilo della revisione da parte di uno stretto familiare o di altre persone con le quali intrattengono strette relazioni (ossia che rientrano nell'ambito definito sopra al punto 1, lettere a) e b) o del fatto che uno dei familiari o delle persone suddette abbia acquistato, ereditato o acquisito in altro modo un interesse finanziario significativo in un cliente,
- tolga prontamente la persona in questione dal team incaricato della revisione o, se essa non ne fa parte, la escluda da qualsiasi decisione sostanziale concernente la revisione legale del cliente. In caso di interesse significativo, la persona deve essere invitata a cedere l'interesse al più presto dopo la scoperta della violazione inavvertita,
- eserciti una particolare attenzione nel controllare il lavoro di revisione effettuato dalla persona in questione.

7. SERVIZI DIVERSI DALLA REVISIONE

7.1. Principi generali

Indipendenza dal processo decisionale del cliente

Non è mai ammissibile, in quanto comporta un rischio troppo elevato di auto-riesame, la prestazione di servizi diversi dalla revisione legale quando comporta il coinvolgimento del revisore legale nel processo decisionale del cliente, di una delle sue consociate o della direzione aziendale di tali entità. Di conseguenza, se il revisore legale o una società appartenente alla sua rete intende prestare servizi diversi dalla revisione ad un cliente o ad una delle sue consociate, il revisore legale deve assicurarsi che qualsiasi persona che opera per conto o in nome della società di revisione o di un'entità della sua rete non prenda alcuna decisione, né prenda parte a qualsiasi processo decisionale per conto o in nome del cliente, di una delle sue consociate o della direzione aziendale di una di tali entità.

Qualsiasi consulenza o assistenza relativa ad un servizio prestata dal revisore legale o dalla società di revisione deve dare al cliente, alle consociate del cliente o alla direzione aziendale di tali entità la possibilità di scegliere tra più alternative ragionevoli. Questo non impedisce al revisore legale, alla società di revisione o ad una società appartenente alla sua rete di formulare raccomandazioni al cliente. Tuttavia le raccomandazioni devono essere motivate con analisi obiettive e trasparenti, presumendo che il cliente valuti le raccomandazioni prima di prendere una decisione. Se il cliente chiede un parere in un caso in cui, per effetto di disposizioni legislative o regolamentari, esiste un'unica soluzione, il revisore legale deve provvedere affinché la sua documentazione faccia riferimento a tali disposizioni (per esempio citi la legge applicabile, includa il parere di professionisti esterni).

7.2. Esempi — Analisi di situazioni specifiche

Il mondo degli affari ed i mercati finanziari sono in costante evoluzione e le tecnologie dell'informazione cambiano rapidamente. Questi mutamenti hanno rilevanti conseguenze sulla gestione e sul controllo. In una situazione così mobile, non è possibile stilare un elenco esauriente di tutte le situazioni nelle quali la prestazione di servizi non di revisione ad un cliente darebbe luogo ad una minaccia significativa per l'indipendenza del revisore. Non è neppure possibile fare un elenco delle diverse misure di salvaguardia che si potrebbero prendere per attenuare tali minacce. Gli esempi che seguono descrivono situazioni specifiche nelle quali l'indipendenza del revisore legale potrebbe essere compromessa. Essi illustrano anche le misure che potrebbero essere prese per ridurre il rischio di mancanza d'indipendenza ad un livello accettabile in ogni circostanza. In pratica, il revisore legale dovrà valutare le implicazioni di circostanze simili, ma diverse e considerare quali salvaguardie potrebbero ridurre in modo soddisfacente il rischio di mancanza d'indipendenza agli occhi di un terzo ben informato.

7.2.1. Preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio

Portata della partecipazione al processo di preparazione

La partecipazione del revisore legale (compresi la sua società di revisione, le società facenti parte della stessa rete ed i dipendenti delle stesse) alla preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio può essere di varia portata. Ad un estremo, il revisore legale potrebbe preparare le registrazioni contabili primarie, curare la contabilità e preparare i documenti di bilancio, oltre ad eseguire la revisione legale dei documenti di bilancio stessi. In altri casi, il revisore legale aiuta il suo cliente a preparare i documenti di bilancio sulla base del bilancio di verifica, assistendo il cliente nella determinazione dei saldi di chiusura (calcolo dei ratei e risconti, dei crediti inesigibili, degli ammortamenti ecc.). All'altro estremo, il revisore legale non partecipa a nessuna fase del processo di preparazione. Anche in quest'ultima evenienza, il revisore legale che scopre delle irregolarità nei dati che il cliente propone di pubblicare suggerirà e redigerà, di norma, le modifiche necessarie. Ciò rientra nel mandato di revisione legale e non deve essere considerato come una prestazione di servizi non di revisione. Se la direzione aziendale è sempre responsabile della presentazione dei documenti di bilancio, alla fine è raro che venga pubblicato un insieme di documenti di bilancio al quale il revisore legale non abbia dato nessun contributo, per quanto riguarda la presentazione o la redazione.

Natura dell'assistenza e della consulenza

Il cliente e la sua direzione aziendale devono essere responsabili dei documenti di bilancio e della tenuta dei libri contabili. Il revisore legale deve mettere in atto salvaguardie che assicurino almeno che, quando presta assistenza in materia contabile, i dati contabili e le eventuali ipotesi ad essi sottostanti (per esempio ai fini della valutazione) vengano forniti dal cliente. Inoltre, il revisore legale non deve essere coinvolto nel processo decisionale del cliente o della sua direzione aziendale riguardante i dati contabili o le ipotesi sottostanti.

L'assistenza del revisore contabile deve perciò essere confinata a compiti tecnici o meccanici e all'informazione su principi o metodi alternativi che il cliente potrebbe decidere di applicare.

Esempi di assistenza che comprometterebbero l'indipendenza sono, tra l'altro, i seguenti:

- la determinazione o la modificazione di scritture contabili, o della classificazione di conti o di operazioni, senza la previa approvazione del cliente,
- l'autorizzazione o l'approvazione di operazioni, o
- 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 non comprometterebbero necessariamente l'indipendenza potrebbero essere:

- l'esecuzione di compiti contabili meccanici, quali la registrazione di operazioni per le quali la direzione aziendale del cliente ha determinato la classificazione contabile da applicare; l'iscrizione di operazioni codificate nel libro giornale del cliente; l'iscrizione di voci approvate dal cliente nel bilancio di verifica del cliente; o la fornitura di taluni servizi di elaborazione dei dati,
- l'illustrazione al cliente dei principi contabili o dei metodi di valutazione che possono essere applicati affinché il cliente decida quale applicare.

Livello di interesse pubblico

Il rischio di auto-riesame che insorge quando il revisore legale presta la sua assistenza alla preparazione delle registrazioni contabili o del bilancio di una entità di interesse pubblico è considerato talmente elevato che non può essere ridotto da alcuna misura di salvaguardia, se non dal divieto di qualsiasi forma di assistenza che vada al di là del mandato di revisione legale (ossia qualsiasi assistenza diversa dalla proposta e dalla redazione di modifiche nel corso della revisione legale dopo la scoperta di deficienze nelle informazioni che il cliente propone di pubblicare).

In ogni caso, quando il revisore legale è invitato a partecipare alla preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio di un cliente, deve considerare attentamente il modo in cui i suoi compiti saranno percepiti dal pubblico. Tale percezione potrebbe dipendere dalle dimensioni e dalla struttura del cliente come pure dal contesto economico nel quale il cliente opera a livello locale, regionale o nazionale. Se ritiene che il rischio sia talmente elevato da indurre il pubblico a mettere in dubbio la sua indipendenza, il revisore legale non deve accettare l'incarico.

Situazioni di emergenza

In casi di emergenza, un revisore legale può partecipare al processo di preparazione in una misura che non sarebbe accettabile in circostanze normali (vedi sopra ai punti 2 e 3). Una situazione del genere potrebbe presentarsi quando, a causa di eventi esterni ed imprevedibili, il revisore legale è l'unica persona che dispone delle risorse e della necessaria conoscenza dei sistemi e delle procedure del cliente per assisterlo nella tempestiva preparazione dei suoi conti e dei suoi documenti di bilancio. Potrebbe essere considerata come un'emergenza una situazione nella quale il rifiuto del revisore legale di prestare tali servizi si tradurrebbe in un grave pregiudizio per il cliente (per esempio revoca di linee di credito), o minaccerebbe addirittura la continuità dell'attività dell'impresa.

In una simile situazione di emergenza, tuttavia, il revisore legale non deve partecipare alle decisioni definitive e deve chiedere l'approvazione del cliente ogniqualvolta ciò sia possibile. Egli deve anche esaminare le misure supplementari che potrebbero consentirgli di minimizzare il livello di rischio per la sua indipendenza. Se del caso, deve chiedere di discutere la situazione con l'organo di controllo del cliente e assicurarsi che i servizi che ha prestato e i motivi per cui li ha prestati siano sintetizzati nei documenti di bilancio.

Revisione legale del bilancio consolidato di entità di interesse pubblico

Quando il bilancio consolidato di una entità di interesse pubblico è soggetto a revisione legale, possono verificarsi situazioni nelle quali non è pratico per una controllata di un simile cliente organizzarsi in modo conforme a quanto indicato sopra al punto 3. Di conseguenza, è possibile che il suo revisore locale dovrà partecipare alla preparazione dei documenti di bilancio che dovranno essere inclusi nel bilancio consolidato del cliente. In simili circostanze, il rischio di auto-riesame dal punto di vista del revisore legale del cliente che è una entità di interesse pubblico non è generalmente considerato significativo, purché l'assistenza relativa alla contabilità sia di natura puramente tecnica o meccanica o la consulenza sia solo di natura informativa (vedi sopra, punto 2), i bilanci delle consociate non abbiano un'incidenza rilevante sul bilancio consolidato del cliente (né separatamente, né nel loro complesso) e il corrispettivo che la società di revisione e quelle facenti parte della stessa rete ricevono per l'insieme dei servizi in questione sia non significativo rispetto al corrispettivo per la revisione del bilancio consolidato.

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

Informazione finanziaria

Il lavoro di revisione legale include la verifica dei sistemi di hardware e di software che sono utilizzati dal cliente per generare le informazioni finanziarie che devono essere pubblicate nel suo bilancio. Quando un revisore legale (compresa la sua società di revisione, le società facenti parte della sua rete e i dipendenti delle medesime) partecipa alla progettazione e alla realizzazione di un simile sistema informativo-contabile-amministrativo-finanziario (FITS), può sorgere un rischio di auto-riesame. In questa prospettiva, l'informazione finanziaria non comprende soltanto le cifre che sono direttamente pubblicate nel bilancio, ma comprende anche qualsiasi altra valutazione o qualsiasi altro dato fisico ai quali si ricolleghino i dati pubblicati nel 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.).

Portata della partecipazione

La partecipazione del revisore legale alla progettazione e realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari può essere di diversa portata.

Ad un estremo vi sono incarichi nei quali il revisore legale si 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 comporterebbe evidentemente un livello inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza del revisore.

In altri casi, il revisore legale deve valutare attentamente il rischio di mancanza d'indipendenza che potrebbe derivare dalla sua partecipazione alla progettazione e alla realizzazione dei sistemi per il cliente, specie se vi sono implicazioni di interesse pubblico. In tutti i casi egli deve considerare se esistano salvaguardie appropriate per ridurre il rischio di mancanza d'indipendenza ad un livello accettabile. Per esempio, il livello di rischio può essere accettabile quando il ruolo del revisore legale è di prestare consulenza ad un consorzio scelto dal cliente per progettare o realizzare un sistema. Analogamente, il rischio è basso quando il cliente è una società di dimensioni relativamente piccole, che chiede al revisore legale di mettere a punto una versione ad hoc di un sistema standard disponibile sul mercato in modo da adeguarlo alle esigenze dell'attività del cliente stesso. Tuttavia il rischio di mancanza d'indipendenza può essere percepito come inaccettabilmente elevato nel caso di un progetto destinato ad una grande società o ad un cliente che è una entità di interesse pubblico.

All'estremo opposto il revisore legale può essere incaricato di fornire al cliente una rassegna dei diversi sistemi disponibili in alternativa. Sulla base di questa rassegna, è il cliente stesso che decide quale sistema installare. La prestazione di un simile servizio non sarebbe generalmente atta a compromettere l'indipendenza del revisore legale, purché i costi ed i benefici dei sistemi presi in esame siano adeguatamente documentati e discussi con il cliente. Tuttavia l'indipendenza del revisore legale sarebbe compromessa qualora questi abbia un significativo interesse finanziario (vedi punto B.1) nel fornitore di uno dei sistemi in questione o una relazione d'affari significativa (vedi punto B.2) con un tale fornitore.

7.2.3. Servizi di valutazione

Servizi di valutazione

Un servizio di valutazione comprende la formulazione di ipotesi riguardo agli sviluppi futuri, l'applicazione di determinate metodologie e tecniche e la combinazione di entrambi per attribuire un determinato valore, o una forbice di valori, ad un'attività, ad una passività o a un'azienda nel suo insieme. Le ipotesi sottostanti ad una simile valutazione possono riferirsi ad interpretazioni del presente o ad aspettative per il futuro, e includere sia l'evoluzione generale degli affari sia le conseguenze di determinate azioni compiute o programmate dal cliente o da chiunque operi nello stesso contesto economico immediato.

Gli incarichi relativi al controllo o alla formulazione di un parere su una valutazione compiuta da altri [per esempio gli incarichi di cui agli articoli 10 e 27 della seconda direttiva sul diritto societario (77/91/CEE), degli articoli 10 e 23 della terza direttiva sul diritto societario (78/855/CEE) o dell'articolo 8 della sesta direttiva sul diritto societario (82/891/CEE)] 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 una attività) non sono considerati come servizi di valutazione ai fini del presente principio.

Rilevanza e soggettività

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

Le ipotesi sottostanti ad una valutazione e le metodologie da applicare sono sempre di responsabilità del cliente o della sua direzione aziendale. Di conseguenza, nell'ambito del suo processo decisionale, il cliente o la sua direzione aziendale devono generalmente determinare le ipotesi sottostanti alla valutazione e decidere la metodologia da applicare per il calcolo del valore. Ciò è particolarmente importante quando la valutazione da compiere implica un grado significativo di soggettività, o in relazione alle ipotesi sottostanti o per quanto riguarda le differenti metodologie applicabili.

Tuttavia, per determinate valutazioni di routine, il grado di soggettività inerente all'elemento interessato può essere non significativo. Ciò si verifica quando le ipotesi sottostanti sono determinate dalla legge (per esempio aliquote fiscali, tasso di ammortamento ai fini fiscali), altre regolamentazioni (per esempio, obbligo di applicare un dato tasso d'interesse) o sono ampiamente accettate nell'ambito del settore d'attività del cliente, 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 il risultato di una valutazione effettuata da un terzo informato non sarà necessariamente identico, ma è poco probabile che sia significativamente diverso. La prestazione di simili servizi di valutazione potrebbe quindi non compromettere l'indipendenza del revisore legale, anche se il valore stesso potrebbe essere considerato significativo in relazione al bilancio, a condizione che il cliente o la sua direzione aziendale abbiano almeno approvato tutti gli elementi soggetti ad un giudizio discrezionale.

Salvaguardie aggiuntive

Alcuni servizi di valutazione comportano un grado di soggettività non significativo. Tra questi si possono annoverare quelli che richiedono l'applicazione di metodologie o tecniche standard o in cui il servizio consiste nel controllo dei metodi di valutazione utilizzati da un terzo, ma la valutazione che ne risulta è rilevante in relazione al bilancio. In tali casi il revisore legale deve considerare se rimane un rischio di auto-riesame che va attenuato con salvaguardie aggiuntive. Può essere opportuno far fronte a tale rischio costituendo un team di valutazione distinto dal team incaricato e con linee di dipendenza gerarchica diverse.

7.2.4. Partecipazione alla revisione interna del cliente

Il servizio di revisione interna è un elemento importante del sistema di controllo interno di un'entità. Nelle società, specie quelle di piccole e medie dimensioni, che non possono permettersi un servizio di revisione interna o nelle quali tale servizio non dispone di alcuni mezzi (per esempio l'accesso a specialisti di tecnologie dell'informazione o di gestione della tesoreria), la partecipazione del revisore legale alla revisione interna può rafforzare le capacità di controllo della direzione aziendale.

Tuttavia, può insorgere un rischio di auto-riesame se, per esempio, non esiste una chiara separazione tra la gestione e il controllo del servizio di revisione interna e le attività stesse di revisione interna, o se la valutazione da parte del revisore legale del sistema di controllo interno del cliente determina la natura e il volume delle sue successive procedure di revisione legale. Per evitare simili rischi, il revisore legale, la società di revisione o il membro della sua rete devono essere in grado di dimostrare che non partecipano alla gestione e al controllo del servizio di revisione interna. Inoltre, nella sua veste di revisore legale del bilancio del cliente, il revisore legale deve essere in grado di dimostrare che ha preso gli opportuni provvedimenti per controllare i risultati del lavoro di revisione interna e che non ha fatto indebito affidamento su detti risultati per determinare la natura, i tempi e la portata del suo lavoro di revisione legale. Per garantire che il lavoro di revisione legale della società di revisione soddisfa i principi di revisione applicabili e che l'indipendenza del revisore legale non è compromessa, un adeguato esame di questa problematica deve essere compiuto da un socio che non abbia partecipato né alla revisione legale né all'esecuzione di qualsiasi incarico di revisione interna che possa avere un'incidenza sul bilancio.

Nelle società nelle quali il servizio di revisione interna riferisce ad un organo di controllo anziché alla direzione aziendale, la funzione di revisione interna svolge un ruolo complementare a quello della funzione di revisione legale. Se il revisore legale viene invitato a svolgere compiti di revisione interna in questa situazione, deve comunque essere in grado di dimostrare che ha adeguatamente valutato gli eventuali rischi per la sua indipendenza ed ha preso le misure di salvaguardia eventualmente necessarie.

7.2.5. Rappresentanza del cliente in sede di risoluzione di una lite

Rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale e di auto-riesame

In determinate circostanze il revisore legale, la società di revisione, un'entità facente parte della rete o un loro socio, membro della direzione aziendale o dipendente assistono il cliente nella risoluzione di una controversia o di una lite.

Si considera in generale che un revisore legale che rappresenti il suo cliente nella risoluzione di una controversia o di una lite si assuma un ruolo di patrocinio legale che è incompatibile con la responsabilità del revisore legale di esprimere un giudizio obiettivo sul bilancio. Questo rischio derivante dall'esercizio del patrocinio legale è accompagnato da un rischio di auto-riesame quando l'assistenza ai fini della risoluzione della controversia richiede anche che il revisore legale stimi le possibilità che l'azione del suo cliente sia coronata da successo, se ciò potrebbe incidere sugli importi da iscrivere in bilancio. Un revisore legale che sia coinvolto nella risoluzione di una lite deve quindi considerare l'entità sia del rischio derivante dall'esercizio del patrocinio legale, sia di quello di auto-riesame.

Il rischio derivante dall'esercizio del patrocinio legale cresce quando il revisore legale, la società di revisione o una società facente parte della rete prendono parte attiva, per conto del cliente, alla risoluzione della controversia o della lite. È meno probabile che il rischio diventi significativo quando si chiede al revisore legale soltanto di produrre prove di fronte ad un giudice o ad un tribunale in una causa nella quale il cliente è parte.

Anche quando il revisore legale assume un ruolo relativamente attivo per conto del cliente, possono esservi altre circostanze specifiche che fanno sì che la sua indipendenza non venga generalmente considerata compromessa. Una situazione del genere potrebbe essere quella in cui il revisore rappresenta il cliente dinanzi ad un tribunale o all'amministrazione fiscale in una controversia in materia fiscale. Altri casi del genere potrebbero essere quelli in cui il revisore consiglia il cliente e difende un determinato trattamento contabile in una occasione in cui l'autorità competente, l'autorità di regolamentazione dei valori mobiliari o un organo di controllo di uno Stato membro, o qualsiasi organismo europeo o internazionale analogo, esamina il bilancio del cliente stesso. Tuttavia, quali che siano le circostanze, il revisore legale deve analizzare la situazione specifica e la natura della sua partecipazione per valutare accuratamente se esista o meno un rischio per la sua indipendenza.

Rilevanza e soggettività

La prestazione di servizi legali ad un cliente in relazione alla risoluzione di una controversia o di una lite non comporta generalmente un rischio significativo per l'indipendenza quando tali servizi riguardano questioni che non verrebbero considerate da un terzo ragionevole e informato tali da avere un'incidenza rilevante sul bilancio.

Il ruolo di avvocato di un cliente ha intrinsecamente natura soggettiva, ma il grado di soggettività varia a seconda della natura del procedimento. Nel corso del lavoro di revisione, il revisore legale può solitamente scegliere se valutare egli stesso il probabile esito di una causa o fare affidamento su una conferma da parte del legale esterno designato dal cliente. Il grado di soggettività dipende in entrambi i casi da fattori quali la competenza dell'avvocato, il suo rispetto delle regole etiche della professione di avvocato e dalle prove disponibili, più che dal fatto che l'avvocato sia o meno un dipendente della società di revisione o di uno studio legale indipendente.

Per quanto riguarda le situazioni nelle quali l'esito del procedimento può essere ragionevolmente previsto sulla base delle prove esistenti, la stima degli importi controversi non deve presentare differenze rilevanti nel caso di servizi prestati dalla società di revisione o da uno studio legale indipendente (per esempio, controversie di lavoro del personale o taluni procedimenti in materia fiscale).

D'altra parte, possono esistere situazioni che comportano un grado significativo di soggettività intrinseca. Possono anche esistere situazioni nelle quali è impossibile valutare le prove in modo obiettivo a causa della natura della relazione d'affari tra il revisore legale e il cliente (per esempio, coinvolgimento personale di membri precedenti o attuali della direzione aziendale, di amministratori privi di responsabilità esecutive o di azionisti). In tali casi, il revisore legale deve badare a non essere coinvolto nelle azioni del cliente nell'ambito della risoluzione di una controversia, tranne che in casi di minore importanza nei quali ci si può ragionevolmente attendere che l'esito della controversia non avrà un'incidenza significativa sul bilancio.

Salvaguardie aggiuntive

Nelle circostanze in cui non si applica il divieto di cui al punto 2, il revisore legale deve considerare se rimangono rischi per l'indipendenza che debbano essere attenuati con salvaguardie aggiuntive. Potrebbe essere opportuno evitare che il team incaricato della revisione sia coinvolto nella risoluzione di una controversia costituendo team diversi, con linee di dipendenza gerarchica diverse, per la revisione legale e i servizi legali relativi alla controversia stessa.

7.2.6. Reclutamento di membri dell'alta direzione aziendale

Un revisore legale al quale viene chiesto di assistere un cliente nel reclutamento di persone da assegnare ad incarichi di alta direzione aziendale o chiave deve preliminarmente valutare i rischi per la sua indipendenza che potrebbero derivare, per esempio, dalle funzioni che la persona dovrà assumere e dalla natura dell'assistenza richiesta. La necessità di una attenta valutazione è massima quando è probabile che la persona assunta avrà un ruolo significativo nei processi di gestione finanziaria del cliente ed avrà di conseguenza regolari contatti con il revisore legale. Tuttavia rischi di conflitto di interessi e di familiarità possono derivare anche da assunzioni per altre mansioni.

Per quanto riguarda la natura dell'assistenza richiesta, un esempio di servizio accettabile può essere dato dall'incarico di esaminare le qualificazioni professionali di una serie di candidati e di esprimere un parere obiettivo sulla loro idoneità ad un certo posto. Un altro servizio accettabile può essere rappresentato dalla messa a punto dell'elenco dei candidati da convocare ad un colloquio, purché l'elenco stesso sia stato stilato sulla base di criteri specificati dal cliente e non del giudizio del revisore legale stesso. In entrambi i casi, sarebbe necessario prestare attenzione a che il parere espresso sui candidati non detti in pratica la decisione al cliente. Se il revisore legale conclude che non può prestare l'assistenza richiesta senza partecipare, direttamente o indirettamente, alla decisione del cliente sulla scelta della persona da assumere, egli deve rifiutarsi di prestarla.

8. ONORARI DI REVISIONE E PER SERVIZI DIVERSI DALLA REVISIONE

8.1. Corrispettivi in funzione del risultato

Accordi sul corrispettivo di revisione

Il lavoro di revisione legale, svolto nel pubblico interesse, è di per sé incompatibile con accordi sul corrispettivo in base ai quali la remunerazione del revisore legale dipende o dal valore di un qualsiasi risultato dell'attività del cliente o dall'esito della revisione stessa. I corrispettivi di revisione determinati da un giudice o da un organismo pubblico non costituiscono corrispettivi in funzione del risultato.

Accordi sui corrispettivi per servizi diversi dalla revisione

Rischi di conflitto d'interessi, di auto-riesame e derivanti dall'esercizio del patrocinio legale atti a minacciare l'indipendenza del revisore legale sorgono anche quando il corrispettivo per incarichi diversi dalla revisione dipende da un evento contingente. Questo principio si applica a tutti gli accordi su corrispettivi in funzione del risultato conclusi tra il revisore legale, la società di revisione o un'entità facente parte della sua rete e il cliente o una sua consociata. Per dipendenza da un evento contingente si intende, per esempio, il fatto che il corrispettivo dipende in qualche modo dall'andamento o dal risultato del progetto o dal raggiungimento da parte del cliente (o della sua consociata) di un determinato valore di un elemento dei risultati.

Per valutare in che misura accordi su corrispettivi in funzione dei risultati minacciano l'indipendenza del revisore legale, e se esistano salvaguardie adeguate, il revisore legale deve prendere in considerazione, tra l'altro, i fattori seguenti: il rapporto tra l'attività per la quale deve essere corrisposto il corrispettivo in funzione del risultato e la conduzione di qualsiasi lavoro di revisione in corso o futuro; l'ampiezza della forcilla entro la quale si situano il corrispettivo minimo e massimo possibile; la base per il calcolo del corrispettivo.

Nel compiere tale valutazione, il revisore legale deve considerare, tra l'altro, se l'importo del corrispettivo in funzione del risultato 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 il rischio di conflitto d'interessi fino a raggiungere un livello inaccettabile. Una minaccia per l'indipendenza non sorgerà invece, di norma, in situazioni in cui non esiste alcuna relazione diretta tra la base del corrispettivo in funzione del risultato (per esempio lo stipendio iniziale di un nuovo dipendente quando viene prestato un servizio di reclutamento) ed un aspetto significativo dell'incarico di revisione. Quando esiste un organo di controllo, il revisore legale deve comunicare a tale organo gli accordi su un corrispettivo in funzione del risultato secondo i principi illustrati nella sezione A.4.1.2.

8.2. Relazione tra totale dei corrispettivi e totale dei ricavi

Un'eccessiva dipendenza dai corrispettivi per servizi di revisione e diversi dalla revisione dovuti da un unico cliente o gruppo di clienti dà evidentemente origine ad un rischio di conflitto d'interessi che minaccia l'indipendenza del revisore legale. Il revisore legale o la società di revisione devono non solo evitare che si instauri una simile dipendenza finanziaria, ma devono anche considerare attentamente se l'apparenza di una simile dipendenza possa dar luogo ad una significativa minaccia per l'indipendenza.

Apparenza di dipendenza finanziaria

Un revisore legale, una società di revisione o una rete possono essere visti come finanziariamente dipendenti da un singolo cliente o gruppo di clienti quando il totale dei corrispettivi, per servizi di revisione e non, che ricevono o prevedono di ricevere da quel cliente o gruppo di clienti oltrepassa una soglia critica dei loro ricavi totali. La percezione pubblica di questa soglia critica dipenderà da vari fattori facenti parte del contesto in cui si svolge la revisione. Per esempio, la soglia potrà variare in funzione delle dimensioni della società di revisione, del fatto che abbia una presenza consolidata o sia stata appena costituita, del fatto che operi su scala locale, nazionale o internazionale e della situazione economica dei mercati sui quali opera.

Queste circostanze devono essere prese in attenta considerazione dal revisore legale nel valutare la significatività della minaccia per la sua indipendenza derivante dal rischio di conflitto di interessi. Andrebbe compiuta un'analisi di tutti i corrispettivi percepiti per servizi, di revisione e non, da un determinato cliente o gruppo di clienti in relazione al totale dei ricavi della società di revisione stessa o della rete, come pure degli importi che si prevede saranno percepiti durante l'esercizio in corso della società stessa o della rete. Se da questa analisi risulta esistere una certa dipendenza e di conseguenza sono necessarie delle salvaguardie, un socio revisore che non ha partecipato ad alcuno dei servizi, di revisione e non, prestati a favore del cliente deve compiere un esame dei lavori significativi di revisione e diversi dalla revisione effettuati per il cliente e formulare le opportune raccomandazioni. L'esame deve prendere in considerazione anche i lavori, di revisione e non, per i quali è stato già firmato un contratto o è all'esame una proposta di incarico. Se permangono dei dubbi o se, a causa delle dimensioni della società, non è disponibile un socio avente le caratteristiche di cui sopra, il revisore legale deve chiedere il parere dell'organo di regolamentazione della professione o un esame da parte di un altro revisore legale.

Altre relazioni che comportano un onorario

Il revisore legale deve anche considerare se egli stesso o la società di revisione intrattengano, o sembrano intrattenere, con un singolo cliente o gruppo di clienti altre relazioni che comportano un onorario e che potrebbero dar luogo ad un rischio di conflitto d'interessi. Per esempio, un socio revisore che lavora in un ufficio o in una filiale potrebbe apparire dipendente dai corrispettivi ricevuti da un determinato cliente se la maggior parte dei servizi prestati dall'ufficio in questione sono prestati a quel cliente o se la stessa persona è responsabile della vendita al cliente sia degli incarichi di revisione sia dei servizi diversi dalla revisione. Per attenuare questi rischi di conflitto di interessi, una società di revisione potrebbe riesaminare la sua struttura organizzativa e le responsabilità di talune persone o, se del caso, discutere con l'organo di controllo del cliente il modo in cui i servizi sono prestati e fatturati.

L'indipendenza può essere compromessa in modo particolare quando corrispettivi significativi vengono percepiti per la prestazione di servizi diversi dalla revisione ad uno stesso cliente o alle sue consociate. Il revisore legale deve quindi valutare la gravità della minaccia per la sua indipendenza. In particolare, egli deve considerare la natura dei servizi diversi dalla revisione che vengono prestati, i diversi onorari derivanti dall'incarico di revisione e dai servizi diversi dalla revisione e la loro rilevanza rispettiva rispetto al totale dei corrispettivi percepiti dalla società di revisione o dalla rete. Se dall'analisi risulta che sono necessarie misure di salvaguardia, in particolare quando i corrispettivi per servizi diversi dalla revisione superano quelli per l'incarico di revisione, un socio revisore che non partecipa allo svolgimento né degli incarichi di revisione né degli altri incarichi deve compiere un esame dei servizi prestati al cliente e formulare le opportune raccomandazioni.

8.3. Corrispettivi arretrati

I corrispettivi non pagati per servizi di revisione ed altri servizi possono apparire come equivalenti ad un prestito concesso dal revisore legale al cliente. Questo potrebbe minacciare l'indipendenza del revisore legale dando luogo ad una comunanza di interessi finanziari con il cliente. In simili circostanze, il revisore legale deve valutare la gravità della minaccia e prendere i provvedimenti eventualmente necessari; questi potrebbero comprendere la comunicazione di precisazioni sulla portata del potenziale interesse comune a tutti i terzi interessati. Se il revisore legale è una società di revisione, la situazione può essere sottoposta all'esame di un altro socio revisore che non abbia partecipato alla prestazione di alcun servizio al cliente. Nel caso di un professionista isolato, o di una piccola società nella quale tutti i soci revisori abbiano avuto rapporti di lavoro con il cliente, il revisore legale deve o chiedere il parere dell'organismo di regolamentazione della professione o sottoporre la questione all'esame di un altro revisore legale.

8.4. Determinazione del prezzo

Un revisore legale deve essere in grado di dimostrare che il corrispettivo che chiede per ogni incarico di revisione è ragionevole, in particolare se tale onorario è significativamente inferiore a quello percepito da un revisore precedente o chiesto da altre società che concorrono all'assegnazione dell'incarico stesso. Egli deve anche essere in grado di dimostrare che il corrispettivo di revisione chiesto non è legato alla prospettiva di poter prestare anche servizi diversi dalla revisione e che il cliente non è stato indotto a false aspettative, nel corso delle trattative sui corrispettivi per l'incarico corrente, per quanto riguarda la base di calcolo dei corrispettivi futuri per servizi di revisione e non. Il revisore legale deve disporre di politiche e di procedure che gli consentano di dimostrare che i suoi onorari sono conformi a questi requisiti. Nel caso della revisione legale di entità di interesse pubblico, il revisore legale deve chiedere di discutere la base di calcolo dei corrispettivi di revisione con l'organo di controllo.

9. CONTROVERSIE

Se è impossibile specificare con precisione per tutte le evenienze il momento in cui diventerebbe inopportuno che un revisore legale continui ad esercitare le funzioni di revisore legale di un cliente, vanno tenuti presenti i criteri seguenti:

- se un cliente denuncia deficienze del lavoro di revisione legale, ed il revisore legale conclude che è probabile che verrà citato in giudizio, il revisore legale stesso deve prima discutere il fondamento dell'accusa con l'organo di controllo del cliente o, se tale organo non esiste, con l'organo di regolamentazione della professione. Se quest'ultimo conferma la conclusione che è probabile una citazione in giudizio, il revisore legale è tenuto a dimettersi, fatte salve le disposizioni di legge applicabili,

- se il revisore legale sospetta una frode o un falso da parte della direzione aziendale in carica di un cliente, il livello di rischio di mancanza d'indipendenza e la decisione sull'opportunità o meno della rinuncia all'incarico dipendono anche dalle misure di salvaguardia disponibili, quali una discussione di tutti gli aspetti rilevanti con l'organo di controllo del cliente o, in mancanza di tale organo, con l'organo di regolamentazione professionale del revisore legale. (In taluni paesi, tuttavia, la legge salvaguarda l'indipendenza del revisore legale in caso di sospetta frode imponendo al revisore legale di denunciare ad una autorità nazionale la frode scoperta e di continuare la sua attività per conto dell'autorità che rappresenta l'interesse pubblico nazionale. In ogni caso il revisore legale deve considerare l'opportunità di chiedere un'assistenza legale, tenendo debito conto della sua responsabilità nei confronti dell'interesse pubblico),
- una minaccia di controversia o l'effettivo sorgere di una controversia relativa a servizi diversi dalla revisione per un importo irrilevante per il revisore legale e per il cliente (per esempio, controversie riguardanti la fatturazione di servizi o i risultati di servizi di consulenza) non devono essere tali da compromettere l'indipendenza del revisore legale.

10. PERSONALE CON INCARICHI DI RESPONSABILITÀ PROTRATTI NEL TEMPO

Per attenuare i rischi di familiarità e di fiducia che minacciano l'indipendenza del revisore legale impegnato nella revisione di un cliente che è un'entità di interesse pubblico, l'obbligo di sostituire il socio titolare dell'incarico e gli altri soci revisori chiave del team incaricato entro un periodo di tempo ragionevole non può essere sostituito da altre salvaguardie.

Il revisore legale deve anche considerare il rischio di mancanza d'indipendenza che deriva dalla protratta partecipazione di altri componenti del team incaricato, compreso il personale con incarichi di responsabilità impegnato nella revisione di entità che sono consolidate nel bilancio consolidato di un cliente, e dalla composizione stessa del team. Egli deve adottare salvaguardie, quali la rotazione e misure previste dal sistema di controllo della qualità della società di revisione, al fine di assicurare che l'incarico possa continuare ad essere assolto correttamente senza compromettere la sua indipendenza.

Sono possibili situazioni nelle quali, date le dimensioni della società di revisione, la rotazione interna del socio titolare dell'incarico e di altri soci revisori chiave non è attuabile o può non costituire una misura di salvaguardia adeguata: per esempio, nel caso di un singolo professionista, o quando i rapporti quotidiani tra un numero limitato di soci revisori sono troppo stretti. In simili situazioni, il revisore legale deve far sì che altre misure siano messe in atto entro un ragionevole periodo di tempo. Tali misure potrebbero comprendere l'assoggettamento dell'incarico di revisione in questione ad un controllo di qualità esterno o, come minimo, la richiesta di un parere dell'organo di regolamentazione della professione. Se non possono essere individuate misure di salvaguardia adeguate, il revisore legale deve considerare se sia opportuno continuare ad assolvere l'incarico di revisione.

Se un componente del team incaricato è sostituito a causa della durata per la quale è stato assegnato allo stesso incarico o di un rischio di familiarità o di fiducia connesso all'incarico stesso, la persona in questione non deve essere nuovamente assegnata al medesimo incarico se non sono trascorsi almeno due anni dalla sua sostituzione.

Appendice

GLOSSARIO

Catena di comando	Comprende tutte le persone che hanno una responsabilità diretta di supervisione, di direzione, di remunerazione o altre responsabilità di controllo nei confronti di qualsiasi socio revisore facente parte del team di revisione o sulla conduzione di un lavoro di revisione legale a livello di ufficio, di paese, di area geografica o mondiale. La catena di comando comprende tutti i soci, titolari e azionisti che hanno il potere di preparare, controllare o influenzare direttamente la valutazione delle prestazioni di lavoro di qualsiasi socio revisore facente parte del team di revisione o di determinare in altro modo la loro remunerazione per la partecipazione al lavoro di revisione.
Cliente	La società o l'impresa i cui conti annuali sono soggetti a revisione legale o l'impresa madre ai sensi dell'articolo 1 della settima direttiva in materia di diritto societario (83/349/CEE) i cui conti consolidati sono soggetti a revisione legale.
Consociata	<p>a) di una società di revisione: un'impresa ai sensi dell'articolo 41, paragrafi 1, 2 e 3 della settima direttiva in materia di diritto societario (83/349/CEE);</p> <p>b) di un cliente: un'impresa ai sensi dell'articolo 41, paragrafi 1, 2 e 3 della settima direttiva in materia di diritto societario (83/349/CEE) che deve obbligatoriamente essere inclusa mediante consolidamento nei conti consolidati del cliente preparati conformemente alla settima direttiva o — nei casi in cui la settima direttiva non si applica — che dovrebbe obbligatoriamente essere inclusa mediante consolidamento se si applicassero le disposizioni di tale direttiva.</p> <p>Fatte salve le lettere a) e b), il termine «consociata» viene impiegato per indicare qualsiasi impresa che, a prescindere dalla sua forma giuridica, sia collegata ad un'altra per il fatto di avere in comune con essa la proprietà, il controllo o la direzione.</p>
Entità di interesse pubblico	Entità che presentano un significativo interesse pubblico a causa della loro attività, delle loro dimensioni, del numero dei dipendenti o perché per loro natura presentano un interesse per un'ampia cerchia di persone. Come esempi di entità del genere si possono citare le banche e gli intermediari finanziari, le imprese di assicurazione, le imprese di investimento, gli OICVM ⁽¹⁾ , i fondi pensione e le società quotate.
Funzione dirigenziale chiave	Qualsiasi funzione presso il cliente che comporti la responsabilità di decisioni fondamentali di direzione, per esempio CEO o CFO. Tale responsabilità deve anche essere tale da comportare la possibilità di influire sulle politiche contabili e la preparazione del bilancio del cliente. Per funzione dirigenziale chiave si intendono anche 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.
Organo di controllo	Un organo o gruppo di persone che ha il compito, nella struttura di governo societario del cliente, di esercitare un controllo sulla direzione per conto degli investitori e, se la legge nazionale lo richiede, di altri soggetti interessati quali i dipendenti e che è composto di, o almeno comprende, persone diverse dai membri della direzione aziendale, per esempio il comitato di vigilanza, l'audit committee, o un gruppo di amministratori senza incarichi esecutivi o di membri esterni del consiglio di amministrazione.
Rete	Una rete comprende la società di revisione che esegue la revisione legale come pure le sue consociate e qualsiasi altra entità controllata dalla società di revisione o soggetta con essa ad un controllo, una proprietà o una gestione comuni, o collegata o associata in altro modo alla società di revisione attraverso l'uso di una denominazione comune o la messa in comune di significative risorse professionali.

Revisione legale	<p>Il servizio di revisione prestato da una persona abilitata ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1 dell'ottava direttiva in materia di diritto societario (= revisore legale) quando</p> <p>a) effettua la revisione dei conti annuali di una società o impresa e verifica che la relazione sulla gestione concorda con i conti annuali, quando tale revisione e tale verifica sono prescritti dal diritto comunitario o</p> <p>b) effettua la revisione dei conti consolidati di un insieme di imprese e verifica che la relazione consolidata sulla gestione concorda con i conti consolidati, quando tale revisione e tale verifica sono prescritti dal diritto comunitario.</p> <p>Ai fini della presente raccomandazione il termine «revisione legale» comprende anche, eventualmente, un servizio di attestazione che, in base alla legge nazionale, è prestato da un revisore legale quando le società sono tenute a presentare informazioni finanziarie diverse da quelle sopra indicate (per esempio conti e relazioni intermedie delle società) sottoposte al controllo di un revisore legale che deve esprimere un parere su tali informazioni.</p>
Revisore legale	<p>La persona abilitata ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1 dell'ottava direttiva in materia di diritto societario (= revisore legale) alla quale, sia essa una persona fisica o giuridica, viene conferito l'incarico di effettuare una determinata revisione legale secondo la legge nazionale e a nome della quale viene di conseguenza firmata la relazione di revisione.</p>
Servizio di verifica (assurance)	<p>Incarico conferito ad un revisore legale di valutare o misurare un elemento che rientra nelle responsabilità di un'altra parte in base ad opportuni criteri e di esprimere una conclusione che offre al cliente un certo grado di certezza su tale elemento.</p>
Società di revisione	<p>L'entità organizzativa — generalmente anche giuridica — che esegue una revisione legale (per esempio un singolo professionista, una società di professionisti o una società che impiega revisori professionisti). La società di revisione e il revisore legale cui è conferito l'incarico di revisione legale possono essere la stessa persona giuridica, ma non è necessario che lo siano (per esempio quando un singolo professionista che appartiene ad una società di professionisti riceve l'incarico di revisore legale, è la società in quanto tale che costituisce la società di revisione).</p>
Socio	<p>Un professionista che, all'interno di una società di revisione o di una rete, si assume individualmente la responsabilità finale del lavoro eseguito nell'assolvimento di un incarico (di revisione o non); è di norma abilitato a firmare per conto della società di revisione e può anche essere un azionista/proprietario o titolare della società di revisione.</p>
Socio revisore	<p>Un revisore professionista appartenente ad una società di revisione o ad una rete che è egli stesso una persona abilitata ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1 dell'ottava direttiva in materia di diritto societario (= revisore legale) e che, individualmente, si assume la responsabilità finale del lavoro di revisione effettuato nel corso di una revisione legale; è di norma abilitato a firmare la relazione di revisione per conto della società di revisione cui è stato conferito l'incarico di revisore legale. Può anche essere un azionista/proprietario o titolare della società di revisione.</p>
Socio revisore chiave	<p>Un socio revisore facente parte del team incaricato (compreso il socio titolare dell'incarico) che ha la responsabilità, a livello di gruppo, di riferire in merito ad aree significative, quali controllate o divisioni significative del cliente, o a fattori di rischio significativi che pesano sulla revisione legale del cliente in questione.</p>
Socio titolare dell'incarico	<p>Il socio revisore che ha la responsabilità finale della revisione legale di un determinato cliente, che coordina il lavoro del team di revisione e quello dei professionisti di altre discipline che vi contribuiscono, si assicura che il lavoro sia assoggettato ad un controllo di qualità e, se del caso, coordina tutte le attività di revisione legale di una rete che si riferiscono ad un determinato incarico di revisione legale, specie nel caso di conti consolidati per i quali diversi soci revisori hanno responsabilità diverse per la revisione delle entità da consolidare.</p>

Team di revisione	Tutti i professionisti della revisione che, quale che sia la loro relazione giuridica con il revisore legale o la società di revisione, sono assegnati ad un particolare incarico di revisione legale per compiere il lavoro di revisione, quali i soci revisori, i membri della direzione aziendale e il personale di revisione.
Team incaricato	Tutte le persone che, quale che sia la loro relazione giuridica con il revisore legale o la società di revisione, partecipano direttamente all'accettazione e all'assolvimento di un determinato incarico di revisione legale. Ne fanno parte il team 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, specialisti della gestione di tesoreria) e coloro che esercitano il controllo della qualità o una supervisione diretta del lavoro di revisione.
«Ufficio»	<p>Il termine «ufficio» indica un sottogruppo distinto di una società di revisione o di una rete, delimitato secondo criteri geografici o di attività, nel quale un socio revisore chiave esercita a titolo principale la sua attività.</p> <p>Uno dei criteri principali per individuare il sottogruppo deve essere quello delle strette relazioni di lavoro tra i suoi componenti (per esempio derivanti dal fatto di lavorare sullo stesso tipo di materie o di clienti). In particolare, si deve tener conto del fatto che la natura delle relazioni di lavoro è in rapida evoluzione grazie all'ufficio «virtuale», agli sviluppi tecnici e all'estensione su scala multinazionale delle attività dei clienti.</p> <p>Nel caso di società di professionisti di dimensioni più modeste, l'ufficio può comprendere l'intera società, e in questo caso tutti i soci e dipendenti sono soggetti ai requisiti indicati.</p>

(¹) Organismi di investimento collettivo in valori mobiliari.