

PUBBLICITA' DEI CORRISPETTIVI DI REVISIONE CONTABILE E DEI SERVIZI DIVERSI DALLA REVISIONE

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Questo documento di ricerca ha l'obiettivo di individuare le norme di riferimento che hanno impatto sugli obblighi di pubblicità dei corrispettivi della revisione contabile e dei servizi diversi dalla revisione e ipotizzare lo schema ed i contenuti del prospetto (*disclosure*) obbligatorio che deve essere allegato al bilancio d'esercizio della società che ha conferito l'incarico di revisione.

Gli obblighi di pubblicità competono agli amministratori della società. Il ruolo del revisore a tale riguardo è limitato alla verifica dell'accuratezza di queste informazioni.

Questo documento è applicabile alle società quotate, alle società controllate di società quotate ed alle altre società, anche non quotate, che hanno conferito incarichi di revisione disciplinati dal D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (TUF), con gli eventuali adattamenti richiesti dalle specifiche circostanze nel caso di subholding relativamente alle informazioni del sotto-gruppo di società che ad essa fa capo direttamente¹.

Il presente documento potrà fornire una guida, per la parte rilevante, anche ai fini degli adempimenti di pubblicità dei corrispettivi stabiliti per tutte le imprese che saranno introdotti nell'ordinamento italiano con il recepimento dell'art. 49 della Direttiva Europea 78/660/CE (modificata) e dell'art. 34 della Direttiva Europea 83/349/CE (modificata).

2. NORMATIVA DI RIFERIMENTO

La riforma del TUF contenuta nella Legge n. 262 del 28.12.2005, integrata dal D.Lgs. 29 dicembre 2006, n.303², ha modificato le norme sull'incompatibilità della società di revisione ed ha introdotto nuovi adempimenti in materia di pubblicità dei corrispettivi di revisione contabile ai sensi dell'art. 160, comma 1-bis.

¹ Gli articoli 165 e 165-bis del TUF estendono la disciplina della revisione contabile, ad eccezione dell'art. 157 del TUF, anche alle società controllate di società quotate ed alle società che controllano società con azioni quotate e alle società sottoposte con queste ultime a comune controllo, salvo le specifiche eccezioni previste dal regolamento emittenti, nonché alle altre società (ad esempio: SIM, SGR, ASSICURAZIONI, ecc.) a cui risultano applicabili le medesime norme regolamentari.

² D.Lgs. 29 dicembre 2006, n. 303, Coordinamento con la legge 28 dicembre 2005, n. 262, del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (T.U.B.) e del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (T.U.F.).

L'art.149-*duodecies*³ del regolamento emittenti Consob ha dato attuazione alla delega contenuta nell'art. 160, comma 1-bis del Testo Unico, laddove si prevede che la Consob stabilisca le forme di pubblicità dei compensi che la società di revisione e le entità appartenenti alla sua rete⁴ hanno percepito, distintamente, per incarichi di revisione e per la prestazione di altri servizi, indicati per tipo o categoria.

La norma di attuazione stabilisce che le società che hanno conferito l'incarico di revisione provvedono alla pubblicità dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 149-*duodecies* in occasione del bilancio⁵ relativo all'esercizio avente inizio in data successiva al 30 giugno 2006.

3. ANALISI DELL'OBBLIGO INFORMATIVO

La norma intende stabilire obblighi informativi ai fini di una corretta valutazione dell'indipendenza del revisore nei confronti della società che ha conferito l'incarico e, ove esistente, del relativo gruppo di società e pertanto richiede sia il dato relativo ai compensi corrisposti al revisore medesimo che i compensi riconosciuti alle entità della rete dalla società che ha conferito l'incarico e, ove esistente, dal gruppo nel suo insieme, comprensivo di tutti gli incarichi conferiti dalla società e, ove essa sia parte di un gruppo, dalle società appartenenti al gruppo stesso (e quindi tanto dalla capogruppo, in relazione alla revisione del suo bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato, nonché a fronte di eventuali servizi *non-audit*, quanto dalle sue controllate).

A questo proposito si vuole osservare che la norma individua in modo chiaro che l'onere di pubblicità ricade in capo alla società (e alla società capogruppo nel caso di un gruppo) e riguarda esclusivamente i compensi corrisposti al revisore della società che ha conferito l'incarico (revisore della capogruppo - revisore principale – nel caso di un gruppo) ed alla sua

³ Art. 149-*duodecies*: “1. In allegato al bilancio d'esercizio della società che ha conferito l'incarico di revisione viene presentato un prospetto contenente i corrispettivi di competenza dell'esercizio, a fronte dei servizi forniti alla società dai seguenti soggetti: a) dalla società di revisione, per la prestazione di servizi di revisione; b) dalla società di revisione, per la prestazione di servizi diversi dalla revisione, suddivisi tra servizi di verifica finalizzati all'emissione di un'attestazione e altri servizi, distinti per tipologia; c) dalle entità appartenenti alla rete della società di revisione, per la prestazione di servizi, suddivisi per tipologia. 2. Per le società tenute alla redazione del bilancio consolidato, il prospetto di cui al comma 1 è elaborato anche con riferimento ai servizi forniti dalla società di revisione della capogruppo e dalle entità appartenenti alla sua rete alle società controllate.”

⁴ L'art. 149-bis, comma 2 del regolamento emittenti contiene la definizione di “rete”: “La “rete”, costituita dalla struttura più ampia - nazionale ed internazionale – cui appartiene la società di revisione, che si avvale della medesima denominazione o attraverso la quale vengono condivise risorse professionali, e comprendente comunque le società che controllano la società di revisione, che sono da essa controllate, ad essa collegate o sottoposte con essa a comune controllo, è composta da entità individuate secondo i seguenti criteri: presenza di un fine comune di cooperazione, nonché i) condivisione di utili o costi, o ii) riconducibilità ad una proprietà o ad una direzione comuni, o iii) condivisione di direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o iv) condivisione di una strategia aziendale comune, o v) utilizzo del medesimo marchio, o vi) condivisione di una parte rilevante delle risorse professionali o organizzative”.

⁵ La norma prevede che il prospetto sia allegato al bilancio d'esercizio; tuttavia, in considerazione del contenuto letterale della norma, nel caso di un gruppo, l'obbligo informativo dovrebbe essere soddisfatto allegando il prospetto (sia su base individuale sia su base consolidata) al solo bilancio d'esercizio. Le società capogruppo possono peraltro fornire su base volontaria in allegato al bilancio consolidato il prospetto riepilogativo dei corrispettivi su base consolidata.

rete⁶. Pertanto, i compensi riconosciuti ad eventuali revisori secondari o a soggetti delle rispettive reti sono esclusi dal suddetto obbligo di *disclosure*. Peraltro, i compensi di revisione riconosciuti all'eventuale revisore secondario saranno oggetto di comunicazione alla Consob ai sensi dell'art. 147 del regolamento emittenti con l'avvertenza che queste ultime informazioni hanno natura differente e rispondono a finalità diverse da quelle che hanno richiesto la pubblicità dei compensi ai sensi dell'art. 149-duodecies⁷.

Si rileva inoltre che le informazioni che le società conferenti devono allegare al bilancio ai sensi dell'art. 149-duodecies riguardano i "corrispettivi di competenza" dell'esercizio. Al riguardo, le precisazioni fornite dalla CONSOB in sede di consultazione chiariscono che i corrispettivi debbano essere rappresentativi dei costi iscritti nel bilancio d'esercizio della società che ha conferito l'incarico e nel bilancio consolidato, ove esistente⁸.

4. MODALITÀ DI REDAZIONE DEL PROSPETTO ALLEGATO AL BILANCIO D'ESERCIZIO

L'art. 149-duodecies richiede che i dati siano forniti secondo uno specifico livello di dettaglio distinguendo tra servizi di revisione ed altri servizi diversi dalla revisione, suddivisi per tipologia.

Schematicamente, il prospetto potrebbe essere costruito con le seguenti modalità, con riferimento all'ipotesi di esistenza del bilancio consolidato:

Tipologia di servizi	Soggetto che ha erogato il servizio	Destinatario	Compensi (migliaia di euro)
Revisione contabile	Revisore della capogruppo	Società capogruppo	
Servizi di attestazione	Revisore della capogruppo	Società capogruppo	
Servizi di consulenza fiscale ⁹	Revisore della capogruppo	Società capogruppo	
Altri servizi (dettagliare)	Revisore della capogruppo	Società capogruppo	

⁶ Cfr. Estratto dal documento esiti della consultazione della Consob del 4 maggio 2007: "Infine, relativamente alla rappresentata opportunità di attribuire l'obbligo di fornire le informazioni in discorso alle società di revisione anziché alle società conferenti, si osserva che, posto che i compensi ai quali deve essere data pubblicità sono quelli corrisposti dalla società conferente sia alla società di revisione sia alle entità della rete, l'unico soggetto effettivamente tenuto ad avere contezza dei dati in parola risulta essere proprio la società conferente, in quanto tali corrispettivi rappresentano costi che devono essere da questa iscritti in bilancio".

⁷ Le informazioni da fornire ai sensi dell'art. 147 del regolamento emittenti sono relative ai soli corrispettivi di revisione, per l'importo indicato nella proposta approvata dalla società conferente (corrispettivi che a consuntivo possono essere anche molto diversi rispetto a quelli inizialmente indicati in proposta) e sono relativi al bilancio che sarà oggetto della revisione.

⁸ I corrispettivi dovranno includere le eventuali indicizzazioni ma non le spese e l'eventuale IVA indetraibile per la società conferente. I corrispettivi in valute diverse dall'euro sono convertiti ai medesimi cambi utilizzati per il bilancio consolidato senza considerare gli effetti della eventuale contabilità per l'inflazione (IAS 29).

⁹ I servizi di consulenza fiscale sono evidenziati separatamente in accordo con quanto previsto dall'art. 49 dell'8va direttiva CE

Tipologia di servizi	Soggetto che ha erogato il servizio	Destinatario	Compensi (migliaia di euro)
Revisione contabile	i) Revisore della capogruppo ii) Rete del revisore della capogruppo	Società controllate	
Servizi di attestazione	i) Revisore della capogruppo ii) Rete del revisore della capogruppo	Società controllate	
Servizi di consulenza fiscale	i) Revisore della capogruppo ii) Rete del revisore della capogruppo	i) Società capogruppo ii) società controllate	
Altri servizi (dettagliare)	i) Revisore della capogruppo ii) Rete del revisore della capogruppo	i) Società capogruppo ii) società controllate	
Totale			

Si ritiene che l'informazione dei corrispettivi relativi alle società controllate debba essere fornita per l'importo complessivo anziché per singola società controllata. Pur in presenza di variazioni del perimetro di consolidamento nel corso dell'esercizio, i corrispettivi evidenziati nel prospetto riepilogativo dovranno corrispondere ai dati risultanti dal conto economico consolidato.

Le tipologie di servizi di revisione ed attestazione potrebbero essere individuate utilizzando le definizioni fornite nel Documento Principi sull'indipendenza del revisore¹⁰ raccomandato dalla Consob con delibera n. 15185 del 5 ottobre 2005 che di seguito si riportano:

1. Servizi di revisione: comprende gli incarichi aventi ad oggetto:
 - a) l'attività di controllo dei conti annuali delle imprese, finalizzata all'espressione di un giudizio professionale;
 - b) l'attività di controllo dei conti consolidati di un insieme di imprese, finalizzata all'espressione di un giudizio professionale;
 - c) l'attività di controllo dei conti infrannuali di un'impresa o di un insieme di imprese.
2. Servizi di attestazione¹⁰: indica gli incarichi con cui il revisore valuta uno specifico elemento, la cui determinazione è effettuata da un altro soggetto che ne è responsabile, attraverso opportuni criteri, al fine di esprimere una conclusione che fornisca al destinatario un grado di affidabilità in relazione a tale specifico elemento. In questa categoria rientrano anche i servizi legati al controllo della contabilità regolatoria.

¹⁰ In questa categoria possono rientrare anche una vasta gamma di servizi di revisione svolti in ottemperanza di leggi o regolamenti che hanno per oggetto documenti contabili diversi dai conti annuali e/o infrannuali ovvero dati contabili e/o extra-contabili richiesti dalle autorità di vigilanza (es.: unbundling settore energia; gestione separata assicuratore). Tuttavia, per esigenze di natura pratica, si ritiene che eventuali servizi di incerta classificazione dovrebbero essere inclusi nella categoria "Altri Servizi".

La voce Altri servizi, di natura residuale, dovrà prevedere un adeguato livello di dettaglio. A titolo esemplificativo, senza pretesa di completezza, il dettaglio per tipologia potrebbe categorizzare i servizi come “due diligence” contabile-fiscale-legale-amministrativa, procedure concordate (“agreed-upon procedures”), servizi di advisory al dirigente preposto di cui all’art. 154-bis del TUF¹¹.

FEBBRAIO 2008

In aggiornamento

¹¹ L’argomento è oggetto del Documento di ricerca Assirevi n. 102.